



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.001643/2006-39  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.390 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de março de 2021  
**Recorrentes** CELSO MOTOS & AUTOMOVEIS LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTES DE PRESUNÇÃO DE LUCRO. COMERCIALIZAÇÃO DE VEÍCULOS USADOS. RECEITA OMITIDA EM FÁCE DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Nas transações de compra e venda de veículos usados equiparadas a consignação, aplica-se o coeficiente de presunção de lucro de 32% para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo que a receita bruta a ser considerada, nesta situação, deve corresponder à diferença entre o valor de aquisição e o da revenda dos veículos comercializados, na linha do que dispõe a Súmula CARF nº 85.

Quando não preenchidas as condições estabelecidas no art. 5º da Lei nº 9.716/98, a receita bruta deve corresponder ao valor da revenda dos veículos e sobre ela aplicam-se os percentuais de presunção de lucro presumido de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL.

Nesse contexto, e uma vez constatado que os depósitos bancários considerados como receitas omitidas se referem à própria comercialização de veículos usados, ainda que não seja possível identificar individualmente cada operação, aplicáveis os coeficientes de presunção de lucro atinentes a operações comerciais (8% para o IRPJ e 12% para a CSLL).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITA. PRÁTICA REITERADA. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

O Legislador não classificou a omissão de receitas por tipos ou espécies, o que significa dizer que a conduta de não pagar tributos ou não declará-los, independentemente de sua “intensidade” ou “periodicidade”, enseja a multa de ofício ordinária, de 75%, por expressa disposição legal prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96

A dita “prática reiterada” não revela, por si só, conduta dolosa ou fraude, razão pela qual não é capaz de sustentar a aplicação da gravosa multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais. No mérito, acordam em: (i) por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e (ii) por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para aplicar os coeficientes de presunção de lucro aplicável às atividades comerciais, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

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 Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausentes, momentaneamente, as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Adriana Gomes Rêgo.

## Relatório

Tratam-se de *recursos especiais de divergência* (fls. 638/643 e 2.151/2.173) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1101-00.041** (fls. 623/634), o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%.

A ementa do *decisum* recebeu a seguinte redação:

PRELIMINAR NULIDADE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. O juiz não precisa analisar todos os argumentos trazidos em virtude do princípio da livre convicção motivada.

AMPLA DEFESA GARANTIDA. PRAZO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS PROPORCIONALIDADE. Havendo prazo razoável para a juntada de documentos não há que se falar em ofensa à ampla defesa.

LUCRO PRESUMIDO. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS. RECEITAS DECLARADAS. APLICAÇÃO INCORRETA DO COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO. A equiparação das operações de compra e venda à consignação gera a necessidade de equiparação da base de cálculo e da ali quota correspondente.

RECEITA DE SERVIÇO DECLARADA E NÃO PAGA. Receita lançada em livros fiscais e não declaradas em DIPJ geram a necessidade de lançamento de ofício pela autoridade fiscal.

OMISSÃO DE RECEITA. Valores creditados em conta bancária que não tiverem suas origens comprovadas. Presunção legal omissão nos termos do artigo 287, RIR/99.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ARTIGO 138, parágrafo único do CTN. Não há que se falar em denúncia espontânea, após o início do procedimento fiscal.

MULTA QUALIFICADA — Não é possível aplicação de multa qualificada, quando a autuação deriva tão somente, de presunção. Nem tão pouco cabe multa qualificada de débito escriturado e não declarado.

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)''

Em resumo, o presente processo decorre de *Autos de Infração* (fls. 346/413) de IRPJ e Reflexos, relativos aos anos de 2002, 2003 e 2004, decorrentes de omissão de receitas não declaradas, de depósitos bancários não contabilizados e de aplicação incorreta de coeficiente de determinação do lucro.

De acordo com o relatório do Acórdão recorrido:

Conforme se denota nos autos, a empresa autuada exerce atividade de comércio varejista de veículos e representação comercial (fls. 333) e foi autuada pelos seguintes fatos:

1- Aplicação incorreta do coeficiente de determinação do lucro:

Por meio da análise das DIPJ dos anos calendários fiscalizados e de outros documentos apresentados pela empresa, constatou a fiscalização que a empresa, na determinação da base de cálculo do IRPJ aplicava o percentual de 8% sobre a receita bruta resultante da comercialização de veículos.

Entretanto, verificou o r. fiscal que tal atividade foi equiparada à consignação e, como tal, sujeita-se ao percentual de 32%, previsto pela Lei 9.249/95, art. 15 § 1, alínea III, "a". Assim, glosou os valores lançados pela autuada e aplicou o referido percentual ao IR.

Da mesma forma o fez com relação à CSLL, já que segundo a mesma lei 9.249/95, alterada pela Lei n.º 10.684/03, o percentual a ser aplicado sobre essa contribuição é de 32% e não de 12% como aplicava o contribuinte.

Assim, calculou a fiscalização a diferença do que havia sido pago com valores efetivamente apurados e efetuou o lançamento fiscal, aplicando ao fato multa de 75% (fls. 362/363).

2 - Receitas decorrentes de prestação de serviços contabilizadas e não declaradas

Por meio de informações prestadas por fontes pagadoras de DIRF, concluiu a fiscalização que havia receitas oriundas de prestação de serviços não declaradas para fins de IRPJ. Tais receitas constavam inclusive nos livros fiscais e contábeis da empresa, entretanto, não foram objeto de declaração nas DIPJ's. Com relação a este fato foi aplicada multa qualificada de 150%, por entender que *in casu* havia intuito de fraude do contribuinte.

3- Depósitos em conta bancária não contabilizados

Da análise dos livros fiscais da empresa, verificou-se a ausência da escrituração de depósitos das contas bancárias. Assim, a empresa foi intimada em 01/09/2006 a esclarecer e justificar os créditos que o r. fiscal não conseguiu vincular à lançamentos dos extratos apresentados à fiscalização.

Entretanto, mesmo após sucessivas prorrogações de prazo não houve qualquer manifestação da empresa que esclarecesse a origem dos créditos.

Desta feita, prevaleceu que o contribuinte não comprovou, mesmo intimado para tanto, a origem de depósitos e investimentos bancários, caracterizando-se assim, omissão de receita. Porém, em virtude de o contribuinte ter mais de um objeto social em seu contrato e diante da impossibilidade em se definir as atividades das quais decorreram as movimentações bancárias, estipulou-se, para fins de determinação do lucro presumido, com fundamento no artigo 528 do RIR/99, o coeficiente de 32% para o lançamento de IRPJ e CSLL, este último, a partir de setembro de 2003.

Com relação a este fato, aplicou-se multa qualificada de 150%, por entender que havia intuito de fraude.

Diante destes fatos, a empresa apresentou impugnação, na qual afirmou, em preliminar, ter havido cerceamento de defesa decorrente do exíguo prazo para apresentação de documentos.

2- Com relação ao mérito, alegou em apertada síntese que:

O coeficiente de 8% utilizado estava fundamentado no artigo 15 da Lei 9.249/95 e nas instruções normativas da SRF n.º 152/98 e 390/2004. De modo que não poderia o Fisco equiparar sua atividade de compra e venda de veículos à atividade de consignação para a determinação da alíquota utilizada na determinação da base de cálculo.

Com relação aos depósitos não contabilizados, que a norma autorizadora da presunção utilizada pela autoridade fiscal é inconstitucional. Com relação aos créditos bancários, afirmou que tais operações já haviam sido lançadas à tributação, não se podendo falar em omissão. Finalmente, alegou erro na base de cálculo utilizada, qual seja, 32%. Fundamenta sua argumentação afirmando que 90% das suas atividades são de compra e venda, de modo que o Fisco não poderia deliberadamente estipular a maior alíquota para toda a movimentação financeira.

4 – Finalmente, contestou a multa qualificada, bem como, a inconstitucionalidade da taxa Selic.

A DRJ não acatou as alegações da contribuinte e julgou os lançamentos integralmente procedentes (fls. 552/572).

Após interpor *recurso voluntário* (fls. 579/617), o Colegiado *a quo* afastou a multa qualificada e manteve o percentual de 32% que se valeu a fiscalização para determinar o lucro tributável.

Dessa decisão a PGFN apresentou recurso especial de fls. 638/643, o qual foi parcialmente admitido (fls. 646/651) com base nas seguintes razões:

**2º) - multa de ofício de 150%, reduzida para 75%, sobre omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada**

Este item trata de recurso especial contra decisão não unânime, quando for contrária à lei ou à evidência das provas, previsto no art. 7º, inciso I, Anexo II, do Regimento Interno da CSRF, aprovados pela Portaria Ministerial n.º 147, de 28/06/2007, vigente à época em que prolatado o acórdão recorrido.

Nesta parte o recurso especial tramita sob as disposições dos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, Anexos

I e II, respectivamente, aprovados pela Portaria Ministerial n.º 147, de 28/06/2007, vigentes à época em que prolatado o acórdão recorrido (12/05/2009), segundo disposto no art. 4.º, Portaria Ministerial n.º 256, de 22/06/2009, publicada no DOU de 23/06/2009, Seção I, fls. 34 a 39, retificada no DOU de 26/06/2009, Seção I, fl. 23.

A recorrente pugna pela reforma da decisão *a quo* sob a alegação, em síntese, de ela contrariou frontalmente o art. 44, §1º da Lei n.º 9.430/96, com a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007; diz que ficaram evidenciados nos autos elementos suficientes à comprovação do intuito fraudulento do recorrido ao longo de três anos-calendário. Sob o título "2. DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO RECORRIDO.", fls. 622 a 623, declinou as razões de fato e de direito que entende suficientes para reformar a decisão recorrida.

O exame do recurso especial evidencia que foi demonstrado, fundamentadamente, em que a decisão recorrida seria contrária à lei ou à evidência das provas, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no § 1º, do artigo 15, do referido Regimento Interno da CSRF.

Destarte, à vista destes fundamentos e no uso, , nesta parte, por satisfeitos os pressupostos legais e regimentais de admissibilidade.

A contribuinte, por sua vez, opôs *embargos de declaração* (fls. 705/713), que foram rejeitados (cf. fls. 646/651) e, em seguida, apresentou recurso especial (fls. 2.151/2.173) suscitando divergência jurisprudencial em relação ao coeficiente aplicável.

Despacho de fls. 2.229/2.231 deu seguimento ao *Apelo* da contribuinte nos seguintes termos:

(...)

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria **coeficiente de presunção no arbitramento do lucro na revenda de veículos/consignação**, indicando o acórdão paradigma a seguir:

**Acórdão n.º 1402-001.877** (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF), com inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir reproduzida, na parte que interessa ao presente exame:

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

*Ano-calendário: 2009*

**LUCRO ARBITRADO. COEFICIENTES DE PRESUNÇÃO DE LUCRO. REVENDA DE VEÍCULOS USADOS.**

*Nas transações de compra e venda de veículos usados equiparadas a consignação, aplica-se o coeficiente de presunção de lucro de 32% ou 38,4% para determinar a base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido ou arbitrado, respectivamente. No caso da CSLL, o coeficiente de presunção de lucro para tal atividade será sempre de 32%. Em ambos os casos, a receita bruta corresponderá à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos. Inteligência da Súmula CARF n.º 85.*

*Nas transações de compra e venda de veículos em que não são preenchidas as condições estabelecidas no art. 5º da Lei n.º 9.716/98, a receita bruta será o valor da revenda de veículos, sendo aplicados os coeficientes de presunção de lucro presumido de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL. No caso de lucro arbitrado, aplica-se o coeficiente de 9,6% para o IRPJ, mantendo-se o coeficiente de 12% para determinação da base de cálculo da CSLL coeficientes de presunção de lucro atinentes a operações comerciais.*

*Constatado que os depósitos bancários considerados como receitas omitidas não se referem a prestações de serviços, mas sim a compra e venda de veículos, ainda que não*

*se identifique de forma individualizada cada operação, aplicam-se os coeficientes de presunção de lucro atinentes a operações comerciais.*

De fato, verifica-se que recorrido e paradigma versaram sobre o coeficiente de presunção aplicável na hipótese de arbitramento do lucro de empresas que exploram a atividade de revenda de veículos.

Entretanto, no recorrido, entendeu-se que se tratava de situação em que haveria equiparação das operações de compra e venda à consignação, hipótese em que deveria ser aplicado, no arbitramento, o coeficiente de determinação do lucro de 32% sobre a receita bruta.

Por sua vez, no paradigma, exarou-se o entendimento de que, na ausência de comprovação dos custos dos veículos revendidos, seria inviável a equiparação à consignação, devendo o arbitramento se amparar no coeficiente de determinação do lucro presumido de 9,6%.

Vale frisar que não se trata de hipótese de aplicação da Sumula CARF nº 85, assim redigida:

*Na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos.*

Isto porque, no recorrido, o que se debate é justamente a possibilidade de equiparação da operação de venda de veículos usados à consignação, ao passo que, no paradigma, tal hipótese foi expressamente afastada.

Sendo assim, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos ora contrapostos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Chamadas a se manifestarem, tanto a PGFN quanto a contribuinte ofereceram *contrarrazões* (fls. 729/733 e 2.233/2.237), pugnando pela improcedência das razões recursais.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

## **Conhecimento**

### Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da PGFN é tempestivo e foi interposto sob a vigência do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, do qual merecem atenção os artigos 7º, I e 15, §§ 1º e 6º, *in verbis*:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;  
e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão.

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional.

(...)

§ 6º Interposto o recurso especial, compete ao Presidente da Câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

Nesse caso concreto, concordo que restou demonstrado o cumprimento desses requisitos legais, fato este que enseja o processamento do *recurso especial* com base no “rito anterior”, conforme determina expressamente o artigo 3º do atual RICARF (aprovado pela Portaria nº 343/2015):

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Dessa forma, e tomando por base também o permissivo constante do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99<sup>1</sup>, conheço do apelo fazendário na linha do que decidiu os r. despachos de admissibilidade de fls. 646/651.

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

### Recurso especial da contribuinte

O recurso é tempestivo e atendeu os demais requisitos legais, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Quanto ao objeto recursal, cumpre observar que este se restringe ao questionamento da aplicação do coeficiente de 32% que foi utilizado para fins de apurar o lucro presumido em relação às receitas consideradas omitida por presunção legal caracterizada em face dos depósitos bancários cuja origem não restou demonstrada.

Vale dizer, não se discute mais, nos autos do presente processo, as exigências decorrentes da tributação **(i)** das receitas de vendas declaradas e equiparadas à consignação, bem como **(ii)** das receitas escrituradas, mas não tributadas, cuja identificação pela fiscalização partiu da análise de informações constantes em DIRF's entregues pelas fontes pagadoras.

Nesse contexto, o acórdão recorrido entendeu que nenhum reparo caberia ao percentual utilizado (de 32%) sobre as receitas omitidas, sob o seguinte fundamento:

(...)

Com relação à presunção legal de omissão de receitas decorrentes da não comprovação da origem dos depósitos existentes na conta corrente da empresa não há o que se alterar. Isso porque, conforme se verifica às fls. 289/290 dos autos, o Fisco intimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos realizados, entretanto, não houve qualquer comprovação. De tal modo que, em virtude da presunção legal, confirma-se a omissão de receitas. Diz o artigo 287 do RIR/99, in verbis:

*Art. 287. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº9.430 de 1996, art. 42)*

Quanto à alíquota aplicada, também não há o que se alterar. A empresa possui em seu objeto social tanto a atividade de compra e venda como a atividade de prestação de serviços, logo, aplica-se o disposto no parágrafo único do art. 528 do RIR/99, que diz in verbis:

*Art.528.Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei n- 9.249, de 1995, art. 24).*

*Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei no 9.249, de 1995, art. 24, §1º).*

Em suma, no que tange à omissão de receitas, agiu corretamente a fiscalização. A autoridade administrativa atua *sub legem*, o contribuinte foi devidamente notificado e não realizou prova contrária, logo, prevalece o lançamento, bem como, a base de cálculo e alíquota utilizada.

A contribuinte alega que essa decisão diverge do que restou decidido no Acórdão paradigma nº 1402-001.877 (fls. 2.186/2.221), precedente este que também analisou autuação



decorrente de omissão de receitas por empresa que atua no mesmo ramo de atividade da Recorrente, tendo sido assim resumida pelo Relator:

Conforme o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 691/712) e descrição do fatos, contida nos autos de infração de fls. 586/690, em ação fiscal procedida na contribuinte acima identificada, foi constatado o seguinte:

**Omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.**

A empresa, mediante o termo de intimação n.º 3, foi intimada a comprovar com documentação hábil e idônea a origem dos recursos depositados em sua conta bancária, conforme anexo ao termo, mas não apresentou documentos que comprovassem a origem daqueles valores. Assim, foram considerados oriundos de receitas auferidas à margem da escrituração, caracterizando omissão de receita, conforme o disposto no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

**Omissão de receita da atividade com falta de apresentação de nota fiscal de entrada de veículo usado.** A receita bruta a ser considerada, nesse caso, é o valor total constante nas notas fiscais de saída e não apenas a diferença entre o valor da alienação e o custo do veículo. Quanto as notas fiscais de entrada apresentadas, considerou-se receita bruta, a diferença entre as notas fiscais de entrada e as notas fiscais de saída, referentes a cada veículo.

**Omissão de receita da atividade. Comissões.**

Conforme informado no TVF, demonstrado nos itens 53 a 65 do referido termo, os pagamentos realizados por instituições financeiras à empresa fiscalizada, a título de comissão, no valor total de RS 209.368,32, conforme declarado por essas instituições em suas DIRFs, não se encontravam escriturados no Livro Caixa, nem declaradas na DIPJ.

Relativamente a essa infração, considerando que houve omissão dolosa, visto tratar-se de artifício com objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador, foi aplicada a multa qualificada prevista no art. 44, I e §1º da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 2007.

Constatada a ocorrência de fato que, em tese, configura crime contra a Ordem Tributária, definidos no art. 1º, II, da Lei n.º 8.137, de 1990, foi formalizado o processo de representação fiscal para fins penais n.º 13971.721317/201371.

**Falta de escrituração regular.**

A contribuinte optante pelo Lucro Presumido, não escriturou no Livro Caixa a totalidade das operações financeiras, efetuando registros genéricos e sucintos.

Segundo as próprias palavras da contribuinte era impossível reconstituir os dados daquela época, resultando na impossibilidade de reconstituição da sua contabilidade, de modo a retratar as movimentações bancárias não escrituradas. Assim, com base no art. 530, inciso II do decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), o Fisco procedeu ao **arbitramento do lucro** do período, uma vez que a escrituração mostrou-se imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

No caso da receita omitida relativa aos depósitos bancários, em face da impossibilidade de segregar as receitas por atividades, como determina o artigo 537, em seu parágrafo único, do RIR/99 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), no caso da pessoa jurídica com atividades diversificadas, foi considerada aquela de percentual mais elevado (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, § 1º), portanto considerou-se aplicável o percentual de 38,4%.

De acordo com a legislação vigente, para efeitos tributários, a receita relativa às vendas cuja nota fiscal de entrada foi apresentada, sendo equiparada à operação de consignação

– intermediação de negócio – foi determinado o lucro arbitrado considerando-se aplicável o percentual de 38,40%.

Quanto à receita relativa à comissão paga por instituições financeiras, considerou-se aplicável o percentual de 38,4%, por tratar-se de intermediação de negócio.

Sobre a receita referente às notas fiscais de saída, cujas notas fiscais de entrada não foram apresentadas, relativas a operações de comércio, foi aplicado o percentual de 9,6%.

E do voto condutor do acórdão paradigma extrai-se que:

## **5. DA OMISSÃO DE RECEITAS**

### **5.1 REVENDA DE VEÍCULOS**

A autoridade fiscal detectou omissão de receitas referentes a revenda de veículos. Assim o fez porque segregou as receitas em que a Recorrente logrou comprovar, mediante apresentação de notas fiscais de entrada, o custo dos veículos revendidos, o que permitiu ser aplicado o disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, qual seja, considerar como receita da atividade a diferença entre o preço de custo e o de revenda de veículos usados, equiparando tais transações, para efeitos tributários, como operações de consignação. Em relação às operações em que a Recorrente não comprovou o custo dos veículos revendidos, considerou-se como receita o valor efetivo da alienação.

Tais fatos são incontrovertidos.

A discussão limita-se aos percentuais utilizados para fins de arbitramento de lucros.

(...)

Em relação à omissão de receita equiparada a operações de consignação, a autoridade fiscal utilizou o coeficiente de presunção de lucro arbitrado de 38,4% para o IRPJ e de 32% para a CSLL. A Recorrente entende que os coeficientes aplicáveis deveriam ser de 8% e 12%, respectivamente. A irresignação da contribuinte não deve prevalecer, uma vez que o Regimento Interno do CARF, em seu art. 72, é de aplicação cogente aos membros deste colegiado, e a Súmula nº 85 do CARF determina que o coeficiente de lucro aplicável na hipótese em tela é de 32% no lucro presumido (e, conseqüentemente, 38,4% no lucro arbitrado em relação ao CSLL). (...)

Em relação às receitas de revenda de veículos em que não houve comprovação do custo dos veículos revendidos, mais uma vez andou bem a fiscalização, pois, na ausência de tal comprovação, inviável é a aplicação do art. 5º da Lei nº 9.718/98, contudo, tratando-se de operação comercial, os coeficientes de presunção de lucro arbitrado são de 9,6% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, conforme observado no lançamento.

Portanto, a respeito da tributação das vendas de veículos, não há reparos a se fazer tanto em relação à comprovação da omissão de receita (fato incontrovertido), quanto aos coeficientes de presunção de lucro utilizados pela autoridade fiscal.

(...)

### **5.3 DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS**

(...)

Ante o exposto, confirma-se a omissão de receita apurada em depósitos bancários de origem não comprovada, excluindo-se tão somente os valores indicados na tabela anteriormente reproduzida.

No que tange à aplicação dos coeficientes de presunção, a autoridade fiscal aplicou o coeficiente de 38,4% por entender que, diante da impossibilidade de segregar a quais atividades corresponderia cada depósito bancário, e com base no art. 537, parágrafo único, do Decreto nº 3.000, de 1999, deveria ser aplicado o coeficiente mais elevado. A

Recorrente, por sua vez, insurge-se contra tal conclusão, argumentando que a própria autoridade fiscal identificou quais seriam suas únicas receitas de prestações de serviço, efetuado a exigência com o coeficiente de 38,4%, restando evidente que as demais receitas auferidas diziam respeito à revenda de veículos.

Entendo assistir razão à Recorrente. A autoridade fiscal detectou que a Recorrente exercia mais de uma atividade, contudo, além da compra e venda de veículo, constata-se que a outra atividade desenvolvida era remunerada mediante comissão pela intermediação dos financiamentos de veículos. Uma vez identificadas as receitas advindas de tal prestação de serviços, a meu ver, resta evidente que os demais depósitos bancários somente poderiam dizer respeito a revenda de veículos, sendo aplicável, ante a impossibilidade de identificação do custo dos veículos revendidos, o coeficiente para determinação do lucro arbitrado de 9,6% para IRPJ e de 12% para a CSLL.

Como se percebe, o presente caso possui similitude fático-jurídica com o paradigma, afinal ambos envolvem a tributação de ofício de receitas omitidas por presunção caracterizada pela não comprovação da origem de depósitos bancários por empresas que comercializam veículos usados, mas que também prestam serviços de intermediação (*representantes comerciais*).

E em sentido oposto ao que decidiu o Acórdão recorrido, o paradigma afastou a extensão do coeficiente de 32% aplicável à prestação de serviços às receitas consideradas omitidas por presunção, tendo em vista que a própria fiscalização, assim como ocorreu no presente caso, já havia exigido os tributos sobre as receitas de prestação de serviços em item próprio do Auto de Infração.

Caracterizado, então, o necessário dissídio jurisprudencial, também conheço do Recurso Especial da contribuinte.

## **Mérito**

### Do coeficiente aplicável para fins de presunção do lucro

A controvérsia diz respeito à interpretação do artigo 24, § 1º, da Lei n.º 9.249/1995, *in verbis*:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

Para o acórdão recorrido, tendo em vista que a Recorrente possuía duas atividades no seu objeto social (*revenda de veículos e prestação de serviços de intermediação*), mas não teria conseguido comprovar a origem individual dos depósitos bancários considerados receitas omitidas, aplicável o percentual mais elevado (32%), correspondente ao de prestação de serviços.

Já o paradigma entendeu, em caso semelhante, que, considerando que a fiscalização identificou e tributou de ofício a receita decorrente da prestação de serviço, seria lógico concluir que a receita considerada omitida com base nos depósitos corresponderia à receita da atividade principal (venda de veículos usados), independentemente da ausência de comprovação individual de cada operação, fato este suficiente para garantir a aplicação do percentual de 8% previsto em relação às atividades comerciais.

Pois bem.

Restou demonstrado que a Recorrente tinha como *atividade preponderante*, no período autuado, a venda de veículos usados, e como *atividade secundária* a prestação de serviços de intermediação (representação comercial).

Cumprе esclarecer que nesse ramo de atividade realmente é comum que as empresas, além de auferir receitas oriundas da atividade comercial (revenda de veículos), também auferam receitas a título de *comissões* decorrentes da intermediação de operações financeiras representadas pelas vendas financiadas, serviço este que, como se sabe, enseja a retenção de IR-Fonte pelas fontes pagadoras (*instituições financeiras*).

No caso concreto (assim como o do *paradigma*), o contribuinte não declarou as receitas oriundas dos serviços prestados, mas a fiscalização, a partir do acesso as informações prestadas pelas fontes pagadoras em DIRF's, tributou de ofícios estas receitas omitidas, valendo-se do percentual de presunção de lucro aplicável às prestações de serviços (32%).

Partindo, então, da premissa de que a contribuinte possuía duas atividades (*comercial E prestação de serviços*), sendo que a fiscalização tributou de ofício (em item próprio da autuação e que não é mais objeto de discussão administrativa) as receitas oriundas dos serviços, forçoso concluir que as demais receitas consideradas omitidas, ainda que por presunção legal em face de depósitos bancários, dizem respeito à atividade principal de natureza comercial.

Me alinho, nesse ponto, ao que restou decidido no paradigma, do qual transcrevo a seguinte passagem:

(...)

A autoridade fiscal detectou que a Recorrente exercia mais de uma atividade, contudo, além da compra e venda de veículo, constata-se que a outra atividade desenvolvida era remunerada mediante comissão pela intermediação dos financiamentos de veículos. Uma vez identificada as receitas advindas de tal prestação de serviços, a meu ver, resta evidente que os demais depósitos bancários somente poderiam dizer respeito a revenda de veículos, sendo aplicável, ante a impossibilidade de identificação do custo dos veículos revendidos, o coeficiente para determinação do lucro arbitrado de 9,6% para IRPJ e de 12% para a CSLL.

Nesse contexto, convém esclarecer que não se trata aqui de desconsiderar o comando legal que determina aplicar o maior percentual na hipótese do contribuinte possuir mais de uma atividade, mas sim de aplicar a norma presuntiva relativa à definição da base de cálculo correspondente ao lucro presumido levando em conta as circunstâncias do caso concreto, que apontam no sentido de que a movimentação bancária apurada é decorrente de operações comerciais (revenda de veículos) omitidas e não equiparadas à *consignação*.

Vale dizer, nesse caso específico, entendo que é possível, diante das próprias constatações fiscais, identificar que a atividade a que se refere a receita considerada omitida em

face de presunção legal é de natureza comercial, afastando, assim, a regra geral de aplicação do maior percentual prevista no referido § 1º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995.

E por se tratar de receita omitida, apurada em face de norma presuntiva, também entendo que não há que se falar em equiparação às operações de *consignação*.

Segundo o artigo 5º da Lei nº 9.716/98:

Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de *consignação*, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de *consignação*.

Verifica-se, desse dispositivo legal, que a tributação da revenda de veículos nos moldes de uma operação de *consignação* – que atrairia o percentual de presunção de lucro de 32% - é uma faculdade do contribuinte, além do que recai sobre o valor líquido da operação, ou seja, o preço de venda diminuído do preço de compra.

Quando não preenchidas as condições estabelecidas no art. 5º da Lei nº 9.716/98 – como é o caso da tributação por presunção legal caracterizada por depósitos bancários -, a tributação da receita deve incidir sobre o valor bruto da venda omitida, representado no caso pela soma dos próprios depósitos bancários, mediante aplicação dos percentuais de presunção de lucro presumido de operações comerciais (ou seja, 8% para IRPJ e 12% para CSLL).

#### Da multa qualificada

A fiscalização exigiu multa qualificada (de 150%) sobre os valores relativos às infrações “*receitas lançadas e não declaradas – serviços*” e “*depósitos bancários não comprovados*”, sob a seguinte motivação:

56. No caso da empresa fiscalizada, conforme se depreende dos fatos evidenciados nos itens precedentes, durante todo o período de 2002 a 2004, de forma reiterada, comprovadamente omitiu-se de declarar grande parte de suas receitas para fins de apuração dos tributos federais, mormente aquelas relacionadas à movimentação financeiro-bancária que demonstram os extratos e outros documentos presentes no anexo II.

57. Ou seja, é um comportamento que não pode ser relacionado a acontecimentos fortuitos ou isolados, não se podendo cogitar alguma espécie de equívoco. Ao contrário, retratou a característica inconfundível de dolo, ou seja, um comportamento intencional, específico, de ocultar da Receita Federal a realidade concernente aos fatos geradores de suas obrigações tributárias.

58. Desta forma, caracterizado o evidente intuito de fraude, cabe ao fisco aplicar a multa qualificada de que trata o inciso II do artigo 957 do RIR/99.

A decisão ora recorrida, porém, afastou a qualificação da multa.

De acordo com o voto condutor do Acórdão recorrido (fls. 623/634):

(...)

Como se vê, para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução do ato fraudulento, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

No presente caso, a Recorrente escriturou os débitos, inclusive, discriminando valores de tributos a serem pagos. Não houve, no caso em discussão, fato indicador de que o ato praticado pela Recorrente fosse realizado com o fim específico de sonegar ou fraudar.

Muito embora não tenha a Recorrente oferecido à tributação os valores escriturados, não há qualquer vício que pudesse ensejar a comprovação de omissão dolosa, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco, ou até mesmo modificar as características do fato gerador.

A Recorrente não arquitetou procedimentos no intuito de fraudar, sonegar ou até mesmo simular a não existência de receitas, não há comprovação de dolo nos autos, o que há é mero inadimplemento.

Os livros contábeis da empresa estavam com todos os dados corretos, não sendo a não declaração suficiente a ensejar a aplicação da multa de 150%, a qual para ser aplicada é imprescindível a configuração de caso extremo.

Para que a multa qualificada seja aplicada é necessário que se comprove de maneira inequívoca o evidente intuito de fraude, simulação, sonegação, em nítida conduta dolosa por parte do contribuinte.

No mesmo sentido as jurisprudências abaixo transcritas:

(...)

Importante ressaltar mais uma vez que, nos livros e documentos fiscais apresentados ao Fisco não se verificou qualquer vício ou irregularidade que pudessem configurar às hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Ademais, também não verifico a configuração de conduta reiterada a ensejar a multa qualificada, o presente processo administrativo.

Diante do exposto e em face da não comprovação de dolo, fraude ou simulação no caso em testilha, entendo que com relação às receitas escrituradas e não lançadas, a multa a ser aplicada deve ser a prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Dessa feita, estando o débito devidamente escriturado, conforme se denota do próprio Termo de Verificação Fiscal (fls.336/337), não há motivos para a incidência de multa qualificada, quanto débito escriturado e não declarado, devendo ser desqualificada para 75%.

(...)

Em suma, no que tange à omissão de receitas, agiu corretamente a fiscalização. A autoridade administrativa atua *sub legem*, o contribuinte foi devidamente notificado e não realizou prova contrária, logo, prevalece o lançamento, bem como, a base de cálculo e alíquota utilizada.

Porém, novamente se mostra descabida a multa qualificada.

Com relação à multa qualificada, reitero o entendimento, por mim defendido, de que a mesma só pode ser aplicada mediante comprovação de ocorrência previstas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64, conforme se depreende do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 acima transcrito.

Como já dissemos *alhures*, para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu

dolosamente na execução do ato fraudulento, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

Ora, se o Fisco presumiu a existência da omissão de receitas é porque não tinha prova de sua real existência, vez que o significado da palavra presumir é justamente "Entender, baseando-se em certas probabilidades" (Dicionário Aurélio).

Além disso, a própria inversão do ônus da prova resulta da impossibilidade do fisco de comprovar a real existência da receita e, portanto, da fraude, pois se isso fosse possível, por lógica, não haveria a necessidade da inversão.

Por outro lado, também não se pode alegar que o fato de o contribuinte não ter feito prova da inexistência do ato fraudulento implica em prova positiva.

Entendo que uma coisa é oposta a outra, ou tem-se prova da omissão de receita e então a fraude também está provada, ou tem-se indício da omissão com a consequente inversão do ônus da prova e, ante a ausência de prova do contribuinte, não se tem prova da omissão e então a fraude também não está provada.

Outrossim, diferentemente da omissão de receita, a legislação não autoriza a presunção de fraude, que deve ser provada e não presumida.

Desta forma, diante da presunção da omissão de receitas, não há como se comprovar no presente caso o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual deve ser afastada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre a omissão de depósitos da empresa, nos termos do artigo 44, inciso I da Lei nº 9430/96.

Apelo que: Não se conformando com o teor dessa parte da decisão, a PGFN sustenta em seu

(...)

O Recorrido ao longo de três anos-calendário, dentre outras condutas, omitiu deliberadamente montantes significativos de receitas auferidas em suas operações, se comparadas às receitas que escriturou e declarou a ao Fisco e efetuou depósitos bancários cuja origem dos recursos utilizados não conseguiu comprovar com documentação idônea.

Com esses procedimentos, tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Ressalte-se que a reiteração dessa prática aliada aos resultados obtidos evidenciam a clara intenção de fraudar o Fisco por meio da ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

Trata-se realmente de um comportamento planejado com o propósito de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo pela autoridade fiscal e, desse modo, reduzir o montante do tributo devido.

Pois bem.

A tese invocada pela ora Recorrente é conhecida pelo presente Julgador, que sempre afastou a qualificação da penalidade fundada no critério não jurídico de "prática reiterada" nos julgamentos que participou quando integrante de Turma Ordinária do CARF, conforme atestam os Acórdãos 1201-001.821 (Sessão de 26/07/2017), 1201-002.255 (Sessão de 13/06/2018), 1201-002.273 (Sessão de 14/06/2018), 1201-002.329 (Sessão de 26/07/2018), 1201-003.411 (Sessão de 11/12/2019), dentre outros.

Com base, então, nesses precedentes, e sem prejuízo de alguns complementos, passaremos a expor novamente nossas razões contrárias à qualificação em situações de “pura” omissão de receitas, sejam elas presumidas ou oriundas da própria atividade do contribuinte.

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

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

O não pagamento de tributos, ainda que apurados em face de receitas presumidas ou conhecidas, mas não escrituradas, declaradas ou declaradas com inexatidão, não constitui prova de dolo. Falta-lhe, conforme ocorreu no presente caso, a comprovação do *elemento subjetivo* que dá azo à qualificação da multa, qual seja, a prática de manipular ou impedir o conhecimento do fato gerador do tributo.

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

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

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

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

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

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

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza<sup>2</sup>:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Como diria Eros Grau<sup>3</sup>, “*vamos à Faculdade de Direito aprender direito, não justiça. Justiça é como a religião, a filosofia, a história.*”

### Conclusão

Pelo exposto, conheço dos recursos e, no mérito:

(i) dou provimento ao recurso especial da contribuinte, para fins de que, em relação às receitas omitidas oriundas dos depósitos bancários, sejam aplicados os coeficientes de operações comerciais (revenda de veículos, e não serviços); e

(ii) nego provimento ao recurso especial da PGFN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

<sup>2</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

<sup>3</sup> Por que tenho medo dos juízes. São Paulo: Malheiros. 2013. Página 19.

