



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



**Processo nº** 10168.003918/2007-36  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-005.853 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de novembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PARTIDO PROGRESSISTA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

Não se conhece de recurso especial quando as decisões constantes dos acórdãos recorrido e paradigmas sejam, na verdade, convergentes.

Enquanto os acórdãos paradigmas decidiram que a utilização de notas fiscais inidôneas consiste em fundamento suficiente para a qualificação da multa de ofício em um contexto em que os sujeito passivos pretenderam, com tais documentos, reduzir seus custos tributários, o acórdão recorrido entendeu, por outro lado, que a utilização de notas fiscais inidôneas não é argumento suficiente para a qualificação da multa em um contexto em que a pessoa jurídica não teria pretendido, com tais documentos, reduzir o pagamento de tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente 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 Fazenda Nacional em face do acórdão 1101-001.055, integrado pelo acórdão de embargos 1302-001.719.

Ressalta-se desde já que o que se discutirá de tal decisão será apenas o tema da qualificação da multa.

Transcreve-se a ementa e decisão do acórdão recorrido (grifos nossos):

### **Acórdão recorrido 1101-001.055**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RITO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PARTIDOS POLÍTICOS. ART. 32, §9º, DA LEI 9.430/96. INAPLICABILIDADE A AUTOS DE INFRAÇÃO COMPLEMENTARES. O preceito em voga versa exclusivamente sobre as autuações imediatamente lavradas após a Suspensão de Imunidade, não se aplicando a autuações complementares, que podem ser confeccionadas enquanto não escoado o correlato prazo decadencial.

RITO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PARTIDOS POLÍTICOS. MEDIDA CAUTELAR NA ADI 1.802. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO NO RITO PREVISTO NO ART. 32 DA LEI 9.430/96. Ao proferir a medida cautelar que suspendeu a eficácia dos artigos 12, 13 e 14 da Lei n 9.532/1997 (ADI 1.802DF), o STF não suspendeu a eficácia do art. 32 da Lei nº 9.430/96, que versa sobre o rito para a suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA. RAZÕES ADITIVAS PARA INFORMAR PRETENSE SUSPENSÃO DA EFICÁCIA DO ART. 32 DA LEI 9.430/96. FATO NOVO. INEXISTÊNCIA. REJEIÇÃO. A uma, a liminar concedida na ADI n. 1802 que alegadamente apenas chegou ao conhecimento da Recorrente em dezembro de 2007 foi deferida pelo I. STF em 27 de agosto de 1998, é dizer, praticamente 10 (dez) anos antes. Para além disso, a questão da ineficácia do art. 32 da Lei 9.430/96 foi analisada, de modo que impensável qualquer prejuízo no exercício da defesa.

NORMA SUPERVENIENTE. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE. EFEITOS TEMPORAIS. IRRETROATIVIDADE. A inclusão do §11 do art. 32 da Lei nº9.430/1996, pela Lei nº 11.941/2009, que se constitui em condição de procedibilidade para o início de procedimento tendente à Suspensão da Imunidade de partido político, não acarreta a necessidade de preenchimento dessa condição para os procedimentos já iniciados, à minguada de expressa disposição legal.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. FATOS. CONDIÇÕES DESCUMPRIDAS. A contabilização de saídas de recursos do patrimônio do partido político embasadas em notas fiscais inidôneas, a não retenção e não

recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos feitos a pessoas físicas e a pessoas jurídicas e a não contabilização de recursos recebidos e de pagamentos efetuados materializam o descumprimento dos requisitos insertos no §1º do art. 9º e nos incisos I, II e III do art. 14, ambos do CTN, condições necessárias, no que tange aos anos calendário de 2002, 2003 e 2004, para que o partido político pudesse usufruir da imunidade constitucional condicionada, prevista na alínea "c", inciso VI, do art. 150 da Lei Maior.

RECURSOS RECEBIDOS. PAGAMENTOS EFETUADOS. OPERAÇÕES NÃO CONTABILIZADAS. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO. Operações envolvendo o recebimento, por parte do partido político, da quantia de R\$700.000,00, e a utilização do correspondente recurso para o pagamento a prestador de serviços advocatícios não foram contabilizadas, o que revela inquestionável inobservância do requisito inserto no inciso III do art. 14 do CTN, indispensável para a fruição do gozo da imunidade tributária pelo partido político.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. NÃO COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS OU DOS PRODUTOS FORNECIDOS. NÃO COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS. DISTRIBUIÇÃO DE PARCELA DO PATRIMÔNIO OU RENDAS. APLICAÇÃO NÃO INTEGRAL DOS RECURSOS NA MANUTENÇÃO DOS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO. Utilização, pelo partido político, de notas fiscais inidôneas, a falta de comprovação da prestação dos serviços ou fornecimentos dos produtos e a falta de comprovação da efetiva realização dos correspondentes pagamentos consubstanciam descumprimento dos requisitos previstos nos incisos I, II e III do art. 14 do CTN, que imprescindivelmente devem estar preenchidos para a fruição do gozo da imunidade tributária.

PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. FORNECEDORES. PRESTADORES DE SERVIÇOS. IRRF. NÃO RETENÇÃO. NÃO RECOLHIMENTO. DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO. Pagamentos efetuados a pessoas físicas e pessoas jurídicas, em razão de serviços prestados ou produtos fornecidos, sem a devida retenção do imposto de renda nos termos da legislação vigente, caracterizam descumprimento ao requisito constante do §1º do art. 9º c/c §1º do art. 14, do CTN, necessária para a manutenção da imunidade tributária. Suspensão da Imunidade Tributária Mantida.

LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CSLL, PIS E COFINS. PORTARIA RFB 4.066/2007. EXEGESE NORMATIVA. MANUTENÇÃO. Devem ser mantidos integralmente os lançamentos de multa isolada pela falta de retenção de CSLL, PIS e COFINS, reiterando que a multa isolada por falta de retenção de IRF não integra o objeto litigioso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA. DESNECESSIDADE DE MENÇÃO EXPRESSA. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, serão estes considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

PAGAMENTOS EFETUADOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA FÍSICA. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. NÃO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO APÓS O TÉRMINO DOS PRAZOS PARA APRESENTAÇÃO DAS CORRELATAS DECLARAÇÕES DE AJUSTE DA PESSOA FÍSICA. INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO. Apesar de o Partido Político em causa efetivamente não ter procedido à retenção e ao recolhimento no Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os valores pagos a advogado que lhe prestou serviços, a fonte pagadora não responde pelo tributo em causa se os correlatos créditos tributários foram lançados após o prazo para apresentação das declarações de ajuste anual atinentes aos exercícios em que os pagamentos foram realizados. Inteligência do Parecer Normativo n. 1, de 24 de setembro de 2002.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. GLOSA DE DESPESA NA APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. INCIDÊNCIA DE IRPJ. COMPATIBILIDADE. O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, impõe consequências à fonte pagadora de rendimentos que não se desincumbe de seu dever de identificar o beneficiário e a causa do pagamento, de modo a permitir a confirmação da regular tributação de eventual rendimento auferido por aquele beneficiário. Nada impede que este mesmo pagamento, quando contabilizado como despesa, seja também glosado na apuração do lucro tributável e resulte na exigência de imposto da mesma pessoa jurídica, mas na condição de contribuinte.

MULTAS ISOLADAS. JUROS ISOLADOS. COMPENSAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DIFERENÇAS A MAIOR COM MULTAS PELA FALTA DE RETENÇÃO DE CSLL, PIS E COFINS. APROVEITAMENTO. Não compete ao julgador administrativo reconhecer, de ofício, créditos decorrentes de recolhimento a maior, devendo o sujeito passivo proceder à compensação dos débitos exigidos de ofício com os valores recolhidos a maior em períodos anteriores mediante a utilização do instrumento próprio criado para essa finalidade, qual seja, o PER/DCOMP.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSAS DE DESPESAS. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. Tendo sido demonstrada, de maneira contundente, a utilização de notas fiscais inidôneas, cujos beneficiários não foram identificados ou a causa dos pagamentos não foi esclarecida, resta plena subsunção ao artigo 304 do RIR/99, vez que se constituem em despesas não dedutíveis, razão pela qual devem ser glosadas e adicionadas ao lucro líquido do período de apuração correspondente.

**DOLO. MULTA QUALIFICADA. PROVIMENTO. Não deve prosperar a multa de ofício qualificada se a autoridade autuante não se desincumbiu do ônus de demonstrar a ocorrência das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e/ou 73 da Lei n. 4.502/64. In casu, apesar de ser inquestionavelmente rechaçável o sistemático emprego de Notas Fiscais inidôneas, não se verifica a presença do dolo específico que autoriza a qualificação da penalidade de ofício.**

DECADÊNCIA. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Se o sujeito passivo nada declara por se considerar fora do campo de incidência da norma tributária, não corre contra o Fisco o prazo de homologação tácita, e o lançamento pode ser efetuado em até 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (ano-calendário 2004).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

ISENÇÃO DA CSLL. ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE. A hipótese de outorga de isenção, cuja interpretação deve ser literal, prevista no § 1º, art. 15, da Lei nº 9.532/97, não se aplica aos Partidos Políticos, por ausência de previsão legal para equiparação das associações civis com agremiações partidárias. Manutenção do lançamento de CSLL, sem multa qualificada.

*Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente ao processo nº 10168.003918/200736: 1.1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade por violação ao § 9º do art. 32 da Lei nº 9.430/96; 1.2) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de ineficácia do art. 32 da Lei nº 9.430/96; 1.3) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de cerceamento ao direito de defesa; 1.4) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade com fundamento no §11 do art. 32 da Lei nº 9.430/96; 1.5) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à suspensão da imunidade; 1.6) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às multas isoladas por falta de retenção de CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS; 1.7) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de IRRF retido e não recolhido, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 1.8) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRRF, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcos Vinícius Barros Ottoni e Joselaine Boeira Zatorre, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 1.9) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRPJ e CSLL; e, 1.10) **por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, divergindo a Conselheira Mônica Sionara Schpallir Calijuri e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão**; e, 2) relativamente ao processo nº 10166.720300/2010-50: 2.1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade por violação ao § 9º do art. 32 da Lei nº 9.430/96; 2.2) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de ineficácia do art. 32 da Lei nº 9.430/96; 2.3) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de cerceamento ao direito de defesa; 2.4) por unanimidade de votos,*

*REJEITAR a arguição de nulidade com fundamento no §11 do art. 32 da Lei nº 9.430/96; 2.5) por maioria de votos, REJEITAR a arguição de decadência, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, designando-se para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 2.6) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir as exigências de IRPJ e CSLL, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.*

Contra essa decisão a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração apontando contradição no julgado porque, segundo o item 2.6 do acórdão, o Colegiado teria dado provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as exigências de IRPJ e CSLL, porém o voto do Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, vencedor nesta parte, afirmou a manutenção dos lançamentos de IRPJ e CSLL, com a desqualificação da multa de ofício. Assim, o voto condutor do julgado teria sido por manter os lançamentos de IRPJ e CSLL, e não reduzi-los.

Antes de ser cientificado da decisão, o sujeito passivo também se manifestou nos autos por meio da petição juntada às e-fls. 2674/2676, requerendo sua apreciação conjunta com os embargos apresentados pela Fazenda Nacional, e apontando que houve omissão no voto do Conselheiro Relator acerca das razões de decidir vinculadas ao processo nº 10166.720300/2010-50.

Os embargos foram julgados em sessão realizada em 08/12/2015, ocasião em que a 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF conheceu e acolheu os aclaratórios, e considerou que a decisão anterior padeceria de inexatidão material, devido a lapso manifesto observado no voto, mas não a contradição alegada. Em voto, acompanhado à unanimidade, foram feitas as devidas correções na decisão anterior. A decisão foi deduzida no acórdão 1302-001.719, assim ementado e decidido:

**Acórdão em embargos 1302-001.719**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA. CONSTATAÇÃO DE INEXATIDÃO MATERIAL NA FORMALIZAÇÃO DO ACÓRDÃO. REGULARIZAÇÃO.

Constatado erro na formalização do acórdão, os embargos são acolhidos para corrigir a inexatidão material mediante transcrição integral das manifestações apresentadas por ocasião do julgamento dos processos principal e apenso.

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em CONHECER e ACOLHER os embargos, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*

A Fazenda Nacional então interpôs o presente recurso especial pretendendo discutir o tema “*multa qualificada: interpretação acerca da incidência e do significado dos arts.*”

71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/1964”. Aponta como paradigmas os acórdãos 2201-002.325 e 1101-001.096.

Em 26 de fevereiro de 2016 Presidente de Câmara admitiu o recurso especial, assim caracterizando a divergência (grifos do original):

(...)

Cumprir observar que não há qualquer impedimento para que seja admitido como paradigma o Acórdão nº 1101-001.096, proferido pela 1ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF, mesma turma que proferiu o Acórdão recorrido de nº 1101-001.055, visto que à época do manejo do Recurso Especial referida Turma se encontrava extinta. Tanto é assim que o recurso de Embargos de Declaração foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Passo ao exame da divergência.

**Divergência: Multa qualificada. Interpretação acerca da incidência e do significado dos arts. 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64.**

No acórdão recorrido, o tema indicado como divergente pela recorrente neste ponto, recebeu a seguinte ementa:

DOLO. MULTA QUALIFICADA. PROVIMENTO. Não deve prosperar a multa de ofício qualificada se a autoridade autuante não se desincumbiu do ônus de demonstrar a ocorrência das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e/ou 73 da Lei n. 4.502/64. In casu, apesar de ser inquestionavelmente rechaçável o sistemático emprego de Notas Fiscais inidôneas, não se verifica a presença do dolo específico que autoriza a qualificação da penalidade de ofício.

No voto proferido, o relator do voto condutor assim se manifestou sobre a matéria:

[...]

Após transcrever os longos trechos do Termo de Notificação Fiscal em que se demonstra inequivocamente o emprego das Notas Fiscais inidôneas, o Termo de Verificação Fiscal que se liga às autuações em causa – que repousa às fls. 1929 a 1987 – tece as seguintes brevíssimas considerações, *litteris*:

*iii) Relativamente a infração de glosa das despesas por Pagamentos sem Causa e a Beneficiário não Identificado, o lançamento foi efetuado com a multa qualificada de 150%, por ficar evidente o intuito de fraude. (fl. 1986)*

Não penso que essa fundamentação seja suficiente para a aplicação da multa de ofício qualificada.

Com efeito, entendo que o preenchimento dos pressupostos para a qualificação da multa de ofício devem ser demonstrados à saciedade pelas autoridades fiscais, não bastando para tanto o emprego de uma afirmação que, aos olhos da autoridade fiscal, dê conta de a fraude ser evidente.

Ademais, entendo que deve ser demonstrado um dolo muitíssimo específico para que seja possível a qualificação das penalidades de ofício, a saber, a intenção deliberada de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, de ocultar a ocorrência de fato gerador.

Verdadeiramente, apesar de entender absolutamente condenáveis os expedientes do Partido Progressista no que tange à utilização das citadas Notas Fiscais inidôneas, entendo que a agremiação partidária jamais agiu com vistas a ocultar a

ocorrência de fatos geradores ou a fugir ao pagamento de tributos; creio mesmo que o Partido, através de seus dirigentes, jamais verdadeiramente trabalhou com a possibilidade de perder a Suspensão da Imunidade partidária, de modo que não consigo vislumbrar a presença de uma das hipóteses que autorizam a majoração da penalidade de ofício.

[...]

Na declaração de voto, a redatora assim se manifestou sobre a temática:

Em que pese a extensa abordagem na decisão recorrida acerca das constatações fiscais que ensejaram a suspensão da imunidade do partido político, não consigo alcançar a mesma conclusão ali exposta: Diante desse contexto, mostra-se indiscutível o intuito doloso do partido político, evidenciado pelo farto encadeamento de eventos demonstrados, todos visando afastar a norma jurídica de incidência tributária. Isto porque entendo que o intuito de fraude deve ser aquele expresso nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 e, por sua vez, todas as condutas ali descritas estão estipuladas em face daqueles que praticam fatos geradores de obrigações tributárias, ou determinam o montante do tributo a ser pago em razão destas. Por sua vez, no presente caso, os atos dolosos foram praticados pelos integrantes do partido político, sob o manto de sua imunidade, e em tais condições não é possível inferir a associação direta de suas condutas com os créditos tributários que passaram a ser devidos depois da suspensão da imunidade, e em razão dela.

Em outras palavras, as condutas intencionalmente praticadas pelos representantes do partido político ensejaram a suspensão de sua imunidade, validamente promovida, e a partir desta providência devem ser apurados os fatos jurídicos tributários como se praticados por quaisquer pessoas jurídicas alcançadas pela norma tributária, mostrando-se válidas, também, as exigências fiscais daí decorrentes. Mas para imputação da multa qualificada entendo necessária a demonstração de que as condutas buscaram suprimir ou reduzir os tributos lançados.

De outro lado, é possível cogitar como esta correlação seria estabelecida, especialmente no que tange às exigências de IRRF. Porém, constata-se no Termo de Verificação de fls. 1527/1602 que o empenho da autoridade fiscal concentrou-se na descrição dos fatos constatados, na imprestabilidade e até falsidade das notas fiscais escrituradas, e em momento algum dirigiu-se à intenção daqueles que produziram e escrituraram tais operações. Ao final, a exigência de IRRF resulta de presunção legal e a qualificação da penalidade é exposta nos seguintes termos:

*v) Relativamente as infrações de Imposto de Renda Exclusivo na Fonte Imposto de Renda Retido na Fonte e não recolhido sobre pagamentos não contabilizados o lançamento foi efetuado com a multa qualificada de 150%, por ficar evidente o intuito de fraude.*

Por sua vez, neste momento do litígio não é mais possível agregar tal motivação ao lançamento sem prejuízo ao direito de defesa do autuado. Imperiosa, assim, a redução da penalidade ao patamar de 75% em todas as exigências remanescentes.

O primeiro acórdão indicado como paradigma pela recorrente recebeu a seguinte ementa:

Acórdão nº 2201-002.325

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - 150%*

*Correta a imputação da multa de ofício qualificada quando demonstrada nos autos a inexistência das operações que resultaram no pagamento das notas fiscais às empresas não cadastradas na Secretaria da Fazenda do Estado, inexistentes de fato, inativas e omissas contumazes.*

Desta decisão constou o seguinte entendimento a respeito da multa qualificada:

A aplicação da multa qualificada decorre, essencialmente, de pagamentos de documentos fiscais emitidos por empresas declaradas como inaptas e inexistentes. No caso dos autos, penso que a autoridade fiscal logrou demonstrar que a recorrente, por meio da utilização dos referidos documentos, agiu de forma reiterada ocultando parte dos tributos devidos, deixando, com isso, de recolhê-los à Fazenda Nacional. Com efeito, intuito de fraude, constatado pelo modus operandi da empresa, que se manteve constante e uniforme no tempo, afasta totalmente a possibilidade de ocorrência de erro de fato ou mero equívoco.

Nesses termos, deve ser mantida a imposição da multa de ofício no percentual de 150%.

O paradigma seguinte se encontra assim ementado:

Acórdão n.º 1101-001.096

*MULTA QUALIFICADA. Evidenciada a fraude, correta a qualificação da penalidade.*

A comparação entre as decisões demonstra que os fatos analisados pelo acórdão recorrido e pelos paradigmas são muito semelhantes. Em todos houve a utilização de notas fiscais comprovadamente inidôneas e empresas inexistentes para justificar pagamentos realizados, tendo por infração a falta de recolhimento de IRRF sobre pagamentos feitos a beneficiários não identificados. E, da mesma forma, em todos os casos houve qualificação da penalidade.

Verifica-se, assim, que há divergência de entendimentos revelada pelo cotejo entre os fundamentos de decidir do acórdão recorrido e os dos paradigmas, eis que, no caso do recorrido, apesar de a autoridade fiscal ter qualificado a penalidade pela constatação da utilização, pelo sujeito passivo, de notas fiscais inidôneas e empresas "fantasmas", a turma entendeu que a fiscalização não teria suficientemente imputado a conduta dolosa.

Com efeito, a decisão recorrida firmou entendimento no sentido de que, para a manutenção da penalidade qualificada é necessário que a autoridade fiscal demonstre exaustivamente os fatos e a conduta adotada pelo sujeito passivo que é qualificada como fraudulenta, consignando, ainda, ser necessária a demonstração inequívoca do dolo específico que é a intenção deliberada de suprimir/reduzir tributo ou ocultar o fato gerador.

O redator do voto declarado complementou a tese da turma no sentido de que é imprescindível estabelecer a relação entre a vontade do agente e o ato doloso praticado e que, no caso dos autos, apesar de ter sido revelada a utilização de notas fiscais frias, a autoridade fiscal não teria vinculado o ato doloso à figura de quem o praticou, o que é agravado pela circunstância de a infração ter sido presumida.

Em mão inversa decidiram as turmas julgadoras dos paradigmas. Naqueles casos as turmas decidiram que a utilização, pelo sujeito passivo, de notas fiscais inidôneas e empresas "de fachada" para justificar pagamentos efetuados, além de amparar a imputação de falta de recolhimento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, também denotam, suficientemente, as condutas fraudulentas a justificar a qualificação da penalidade.

Verifica-se, assim, que os casos em tudo se assemelham, mas as conclusões a que chegaram as Turmas de Julgamento foram totalmente opostas, o que caracteriza o dissenso jurisprudencial.

Por conseguinte, restando caracterizada a divergência argüida, e com base no que dispõe o art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 09/06/2015, e alteração posterior, proponho seja **DADO SEGUIMENTO** ao **RECURSO ESPECIAL**.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

## Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional exposto no paradigma, seria capaz de levar à conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

No caso, o voto condutor do acórdão recorrido considerou que a multa qualificada não poderia ser aplicada eis que a fundamentação trazida pela autoridade autuante não teria sido suficiente. Afirmo, basicamente, que no caso, o emprego de notas fiscais inidôneas é inequívoco, mas mesmo diante disso a autoridade fiscal não poderia ter qualificado a multa apenas com base na afirmação “*por ficar evidente o intuito de fraude*”. Em seguida, afirmo ainda que, embora entenda como condenável a utilização das notas fiscais inidôneas, o sujeito passivo “*jamaís agiu com vistas a ocultar a ocorrência de fatos geradores ou a fugir ao pagamento de tributos*”, eis que entendia estar abrigado pela imunidade partidária.

Em sua declaração de voto anexada ao acórdão recorrido, a Conselheira Edeli Pereira Bessa esclarece que acompanhou o relator ao dar provimento ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, afirmando que “*o empenho da autoridade fiscal concentrou-se na descrição dos fatos constatados, na imprestabilidade e até falsidade das notas fiscais escrituradas, e em momento algum dirigiu-se à intenção daqueles que produziram e escrituraram tais operações*”, concluindo que “*neste momento do litígio não é mais possível agregar tal motivação ao lançamento sem prejuízo ao direito de defesa do autuado*”.

Ambos (voto condutor do acórdão e declaração de voto) partem da premissa de que, para imputação da multa qualificada, é necessária a demonstração, pela autoridade fiscal, de que as condutas buscaram suprimir ou reduzir os tributos lançados, o que não teria ocorrido no caso em questão, eis que, por ser o sujeito passivo supostamente imune, não se poderia assumir que a utilização de notas fiscais inidôneas teria visado impacto tributário.

Um dos acórdãos indicados como paradigma e analisados pelo despacho de admissibilidade de recurso especial é o 1101-001.096, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Uma primeira observação importante é que o paradigma 1101-001.096 foi proferido pela mesma turma que proferiu o acórdão recorrido (1101-001.055), o que impediria a sua admissibilidade nos termos do RICARF/2015 (art. 67 do Anexo II). O Manual de Admissibilidade de Recurso Especial esclarece que “*A identificação do Colegiado que proferiu o acórdão é feita por meio de seu prefixo, ou seja, pelo registro numérico anterior ao traço.*” (Versão 3.1, Dez. 2018, p. 48). De qualquer forma, passo à análise da divergência jurisprudencial, em especial porque o fato de o recorrido ter sido integrado por acórdão de

embargos proferido por outra turma pode gerar alguma discussão quanto ao que se deve considerar por turma recorrida no presente caso. E concluo que tal divergência não resta demonstrada. Vejamos.

No paradigma 1101-001.096, analisou-se a argumentação da Recorrente de que *“não foi apontado no auto de infração, precisamente, em qual dispositivo, de que modo e por qual motivo que os fatos apontados como incorretos se enquadram nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64”*.

O voto condutor do acórdão paradigma 1101-001.096 reproduz a argumentação desenvolvida pela autoridade julgadora de 1ª instância para rejeitar tais argumentos, acrescentando, em resposta à alegação da recorrente, que *“a fraude é a figura prevista no art. 72 da Lei nº 9.430/96, e a falta de indicação específica destes dispositivo legal em nada prejudica a acusação formatada como antes reproduzido”*.

Por sua vez, a decisão de 1ª instância reproduzida no voto condutor do acórdão 1101-001.096 indica que está a analisar o argumento do sujeito passivo de que a autoridade fiscal não teria fundamentado a aplicação da multa qualificada. Nesse ponto, reproduz trecho de Termo de Verificação Fiscal (TVF) que descreve a utilização de notas fiscais inidôneas, e então conclui que *“Claramente se vê que a motivação da qualificação encontra-se no singelo e gravíssimo fato de que o contribuinte fiscalizado fez uso de notas fiscais frias, inidôneas, como custos e pagamentos sem causa, que não representaram qualquer serviço prestado.”*

Observo que não está claro se o trecho do TVF reproduzido por tal decisão se refere especificamente à fundamentação da multa qualificada ou está inserido na parte dedicada ao lançamento do principal dos tributos. Aparentemente, trata-se deste último caso. Mesmo assim, tal trecho foi tomado por tal decisão como sendo a fundamentação da multa qualificada.

A ementa do acórdão paradigma 1101-001.096 afirma *“Evidenciada a fraude, correta a qualificação da penalidade.”*.

Diante de tudo isso, depreendo que a decisão do acórdão paradigma 1101-001.096 afirma a tese de que a descrição no TVF de uso de notas fiscais inidôneas basta para a qualificação da multa, em um contexto em que a pessoa jurídica que pretendia a dedução fiscal das despesas representadas por tais documentos.

Daí a diferença essencial com relação ao acórdão recorrido, que impede a caracterização da divergência jurisprudencial, como bem apontado pelo sujeito passivo em suas contrarrazões.

É que, no caso, porque o sujeito passivo se acreditava estar amparado pela imunidade partidária, a criação das despesas por meio de notas fiscais inidôneas não teria, a princípio, visado qualquer impacto nos custos tributários de tal entidade. E tal circunstância foi considerada relevante no voto condutor do acórdão recorrido, que por isso afirma que, no caso em questão, embora inequívoco o uso de notas fiscais inidôneas, a qualificação da multa precisaria estar fundamentada na intenção de suprimir tributos (intenção essa que não estaria pressuposta no caso dos autos, exatamente porque aqui o sujeito passivo não pretendia com tais documentos reduzir custos tributários).

Dito de outra forma, os acórdãos recorrido e paradigma são, na verdade, convergentes, eis que enquanto o acórdão paradigma 1101-001.096 decide que a utilização de notas fiscais inidôneas por sujeito passivo que pretenda, com tais documentos, reduzir custos tributários, é fundamento suficiente para a qualificação da multa de ofício, o recorrido entendeu, basicamente, que a utilização de notas fiscais inidôneas não é argumento suficiente para a qualificação da multa quando a pessoa jurídica não tenha pretendido, com tais documentos, reduzir custos tributários.

Neste sentido, compreendo que o recurso especial não pode ser conhecido quanto ao paradigma 1101-001.096, por ausência de demonstração de divergência jurisprudencial.

O mesmo se conclui do outro precedente indicado como paradigma, 2201-002.325. Neste, a Turma considerou a multa qualificada como tendo sido devidamente fundamentada em um contexto em que, segundo o voto condutor *“a recorrente, por meio da utilização dos referidos documentos, agiu de forma reiterada ocultando parte dos tributos devidos, deixando, com isso, de recolhê-los à Fazenda Nacional”*. A situação diverge do caso dos autos eis que, aqui, como decidiu o acórdão recorrido, o sujeito passivo se acreditava imune, não sendo válida a inferência de que a utilização de documentos fiscais inidôneos tenha tido a intenção de suprimir tributos.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

## Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano