



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.720652/2018-54
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.653 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COMERCIAL AMAZONIA DE PETROLEO EIRELI

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido x paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

Também não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência, ainda que analisando autuação fiscal lavrada contra o mesmo contribuinte, mas em relação a períodos anteriores, evidencia decisão genérica, ou seja, sem motivação específica do tema que busca ser rediscutido.

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

Ano-calendário: 2012, 2013

ADOÇÃO DE LUCRO REAL. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

A adoção do regime de tributação pelo Lucro Real, em hipótese na qual a lei determina o arbitramento do lucro, constitui vício material que impede “salvar” o lançamento, ainda que por meio do reajustamento da base de cálculo.

Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão recorrida, que corretamente cancelou o lançamento diante do *erro de direito* quanto ao método de tributação adotado na origem.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA. NÃO CABIMENTO.

Omissão de receita baseada em presunção legal por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, mas cuja titularidade da conta é da própria contribuinte, não constitui fundamento suficiente para a qualificação da multa de ofício.

**OMISSÃO DE RECEITA ESCRITURADA, MAS NÃO DECLARADA.
PRÁTICA REITERADA. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.**

O Legislador não classificou a omissão de receitas e o respectivo descumprimento de obrigação acessórias por tipos ou espécies, o que significa dizer que a conduta de não pagar tributos, não apresentar declaração ou apresentar declaração inexata, independentemente da intensidade ou periodicidade da omissão, enseja, com fundamento no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, a multa de ofício ordinária, de 75%, não caracterizando conduta dolosa ou fraudulenta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (I) relativamente ao Recurso da Fazenda Nacional, conhecer parcialmente do recurso apenas em relação às matérias “arbitramento de lucros” e “multa qualificada em relação aos depósitos bancários”, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, conhecer do recurso em relação à matéria “arbitramento de lucros”; (ii) por maioria de votos, conhecer parcialmente em relação à matéria “multa qualificada em relação aos depósitos bancários”, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo conhecimento também em relação à multa qualificada exigida no lançamento de IRRF; (iii) por maioria de votos, não conhecer do recurso em relação à matéria “responsabilidade tributária”, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo conhecimento; (II) em relação ao Recurso Especial do contribuinte, por unanimidade de votos, acordam em conhecer parcialmente do recurso, apenas em relação à matéria “multa qualificada” em relação às exigências de PIS e de Cofins. No mérito, acordam em: (I) relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, negar-lhe provimento nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, negar provimento em relação à matéria “arbitramento de lucros”; (ii) por maioria de votos, negar provimento em relação à “multa qualificada”, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram pelo provimento; votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (II) em relação ao recurso do contribuinte, na parte conhecida, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – 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, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais (fls. 1.502/1.569 e 1.767/1.811) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pelo contribuinte, em face do Acórdão n.º **1301-004.186** (fls. 1.460/1.500), o qual **(i)** deu provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer a exigência de PIS e Cofins relativa aos períodos de apuração de dezembro de 2012 a dezembro de 2013 e a multa de ofício de 150% somente em relação ao crédito tributário decorrente da infração de "receitas escrituradas e não declaradas"; e **(ii)**, em relação aos recursos voluntários, deu provimento parcial tanto ao da contribuinte, cancelando integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL, quanto ao do coobrigado, de modo a manter-lhe no polo passivo somente no que diz respeito à infração de "receitas escrituradas e não declaradas".

Transcreve-se a seguir a ementa do julgado:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

O art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 autoriza a presunção de omissão de rendimentos tributáveis com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, a qual não pode ser substituída por meras alegações.

LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO.

O arbitramento do lucro é medida impositiva quando a contabilidade do contribuinte se mostra imprestável para apurar o lucro real trimestral.

ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO DE IRPJ e CSLL. LANÇAMENTO EFETUADO PELO LUCRO REAL. MUDANÇA LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE. CTN, ART. 146.

Uma vez realizado o lançamento, o contribuinte defende-se das acusações que lhe foram imputadas. A partir do momento em que determinada a decisão administrativa modifique as razões do ato de imposição, o direito à defesa e ao contraditório resta atingido, já que não poderia o contribuinte presumir qual seria a fundamentação do órgão ou autoridade julgadora para manter o ato de imposição. Disto resulta que a autoridade julgadora não poderá ajustar o lançamento de forma a manter sob motivação distinta daquela adotada pela autoridade fiscal autuante.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2012, 2013

IRRF. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER PUNITIVO.

O IRRF não tem caráter punitivo, pois trata de um imposto incidente sobre o rendimento bruto recebido por terceiros, enquanto a penalidade corresponde à

multa de ofício imposta pelo descumprimento do dever de declarar e recolher os tributos devidos dentro do prazo legal.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE. ART. 173, I DO CTN.

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial será de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. INCOMPATIBILIDADE.

O lançamento de crédito tributário motivado por omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários, em princípio, não comporta a imposição de multa qualificada, cabível apenas em situações excepcionais.

PIS E COFINS. APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO.

Sendo cabível o arbitramento do lucro como medida impositiva, resta correta a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART.135, III DO CTN.

Atribui-se responsabilidade ao sócio administrador que atua com fraude à lei em relação ao crédito tributário decorrente da infração de "receitas escrituradas e não declaradas".

Em resumo, o litígio é decorrente de Autos de Infração que exigem, em relação aos anos-calendários 2012 e 2013, IRPJ, CSLL, IRRF, PIS e COFINS, acrescidos de juros e multa qualificada, apurados com base no lucro real trimestral, em razão da caracterização das seguintes infrações: *1) omissão de receita escriturada e não declarada; 2) omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada; 3) pagamento sem causa ou de operação não comprovada.*

Foi também imputada responsabilidade solidária ao Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior, com fundamento nos artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN.

No seu recurso especial, a PGFN sustenta existir divergência em relação a três matérias: **(i)** arbitramento do lucro, para fins de apuração do IRPJ e CSLL; **(ii)** qualificação da multa de ofício; e **(iii)** responsabilização solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Junior.

Despacho de fls. 1.573/1.600 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

(...)

3.1 Quanto à adoção do lucro arbitrado, para fins de apuração do IRPJ e CSLL (Paradigmas apontados – Acórdão CARF no. 1402-00.728 e Acórdão CARF no. 1401-001.773)

(...)

Nota-se aqui, a partir da comparação dos julgados, haver similitude fática entre as situações recorrida e paradigmática. Em ambos os casos, revela-se a imprestabilidade da escrituração mantida pelo contribuinte (no caso recorrido, pela ausência de balanços e LALUR trimestrais e, no caso paradigmático, por registro de menos de metade das operações, sendo tal dissimilitude acidental e não essencial, para fins interpretativos).

Ainda, nota-se que: a) no caso recorrido, tal como no caso paradigma, não há controvérsia sobre a adoção do arbitramento, visto que requerida pela própria atuada, na forma de seu Recurso Voluntário; b) A tese paradigmática sustenta que, na situação

de imprestabilidade de escrituração (comum a ambos os casos), há obrigatoriedade de arbitramento, ainda que a apuração do valor devido, em sede de lançamento, tenha sido realizada, pela autoridade fiscal, através da sistemática do Lucro Real.

Ou seja, a partir do teor do *decisum* paradigmático, o que se tem é que, uma vez transmutada a situação recorrida ao Colegiado paradigmático, ocorreria a reversão do resultado, acedendo-se assim à tese vencida no Colegiado recorrido (que também acede à imposição do arbitramento, em caso de imprestabilidade da escrituração e onde a autoridade fiscal manteve a apuração através da sistemática do Lucro Real), restando, dessa forma, caracterizada a divergência interpretativa com base no 1.º Paradigma indicado pela Fazenda Nacional.

c) O Colegiado do 2.º Paradigma assim se posicionou:

(...)

c.2) Neste 2.º. julgado, o Colegiado paradigmático é expresso em opinar pela necessidade de reversão do julgado guerreado (uma vez que, note-se, decidiu com base na exata tese vencida do recorrido), ao aceder expressamente: I) à aplicação do 1.º Paradigma indicado à situação fática similar àquela dos presentes autos e mais, II) também, à aplicação da sistemática do Lucro Arbitrado pela autoridade julgadora, ainda que tenha sido o lançamento baseado na sistemática de apuração pelo Lucro Real, repita-se, em exato alinhamento com a tese vencida no recorrido.

Assim, novamente, a partir do teor do *decisum* paradigmático, o que se tem é que, uma vez transmutada a situação dos autos ao Colegiado paradigmático, ocorreria a reversão do resultado do julgado quanto à matéria recorrida, caracterizada, assim, a divergência interpretativa.

Assim, também concluo pela caracterização de divergência interpretativa com fulcro no 2.º Paradigma apresentado pela recorrente.

Diante do exposto, opino pela caracterização de divergência interpretativa para a matéria, propondo que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso fazendário quanto ao tema: **adoção do lucro arbitrado, para fins de apuração do IRPJ e CSLL.**

3.2 Quanto à qualificação da multa de ofício (Paradigmas apontados – Acórdãos CARF de nos. 1401-002.498 e 1201-001.256)

(...)

Assim, o recorrido decidiu: a.1) No sentido de impossibilidade de imputação da qualificadora à infração decorrente de presunção de omissão de receitas, constatada a partir da aplicação do disposto no art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996, aplicando, inclusive, a Súmula CARF no. 34 à referida infração; a.2) Impossibilidade de imputação da qualificadora também à infração relativa ao IRRF e decorrente da aplicação do art. 61 da Lei no. 8.981, de 1995, por se tratar, *in casu*, em seu entender, de mera falta de comprovação referente aos alegados mútuos que teriam dado origem aos pagamentos (objeto de tributação como pagamentos a beneficiário não identificado).

b) Já ao se analisar o 1.º Paradigma indicado (Acórdão CARF no. 1401-002.498 às suas fls. 23 a 25), tem-se:

(...)

O que se depreende do trecho acima é que o Colegiado paradigmático, em caso relativo a esta mesma autuada, baseou a manutenção da qualificadora não nos fundamentos do inquisitivo penal, mas na reiteração contumaz de omissão de receitas (ali, por todos os meses, durante dois anos-calendário, de forma identicamente à observada no presente caso) e no valor relevante das infrações (também aqui presente), descartando-se que se esteja diante de valores de pequena monta que pudessem caracterizar, hipoteticamente, erro. Ali também foram objeto de lançamento tanto: a) valores oriundos de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada (art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996), bem como, b) valores oriundos de pagamentos a beneficiários não identificados, para os

quais se alegou estarem suportados por mútuos não comprovados (art. 61 da Lei no. 8.981, de 1995).

(...)

Assim, há plena identidade fático probatória entre os casos, sendo que enquanto o Colegiado *a quo* optou por afastar a qualificadora quanto às infrações de omissão de receitas com fulcro na presunção do art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996 e, ainda, quanto ao IRRF devido por força de pagamentos a beneficiários não identificados (consoante art. 61 da Lei no. 8.981, de 1995), o Colegiado paradigmático manteve a aplicação da multa no percentual qualificado de 150% para tais infrações, quanto a todos os tributos ali objeto de lançamento (idênticos em ambos os casos).

Desta forma, de se concluir como caracterizada a divergência interpretativa com base no 1º. Paradigma indicado pela Fazenda Nacional.

c) Assim decidiu o 2º. Colegiado paradigmático, em pleno alinhamento com a manutenção da qualificadora em situação fática similar à dos presentes autos, quanto a uma das infrações, a saber, omissão de receitas a partir da aplicação do art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996, *verbis* (2º. Acórdão paradigma, à sua fl. 13):

(...)

Assim, também com base no 2º. Paradigma se caracteriza a ocorrência de divergência interpretativa quanto à infração de omissão de receitas por força de depósitos bancários não comprovados, com fulcro no art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996.

Ainda, noto, quanto ao tema, que não há que se cogitar de perda de objeto recursal quanto a qualquer das infrações objeto de qualificadora, uma vez tendo sido proposto o seguimento do recurso quanto à divergência referente aos autos de infração de IRPJ e CSLL.

Diante do exposto, proponho que também seja DADO SEGUIMENTO ao recurso fazendário quanto ao tema: **qualificação da multa de ofício (para todas as infrações objeto de qualificação no lançamento).**

3.3 Quanto à responsabilização solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Junior (Paradigmas apontados – Acórdãos CARF de nos. 1202-000.362 e 1302-001.657):

(...)

Cediço que se estabelece, a partir do trecho acima, tese suficientemente abrangente, de forma a abranger o caso presente (**visto que aqui também houve exclusão da escrituração e tributação¹ quanto às infrações litigadas quanto à responsabilização solidária, as quais, note-se também se deram em montantes relevantes frente à receita total da autuada**) e, ainda, permitir que se conclua no sentido de que transmutados os presentes autos ao Colegiado paradigmático, se manteria a responsabilização solidária do coobrigado (sócio-administrador da autuada) com fulcro no art. 124. I e 135, III do CTN, quanto a todas infrações objeto de lançamento, revertendo-se assim o resultado do julgado recorrido.

Também aqui, não há que se cogitar de perda de objeto recursal quanto a qualquer das infrações objeto da imputação da solidiedade passiva em questão, uma vez tendo sido, repita-se, aqui proposto o seguimento do recurso especial quanto aos autos de IRPJ e CSLL.

Assim, julgo caracterizada a divergência interpretativa suscitada quanto à responsabilização passiva solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Junior, com base no 1º. Paradigma indicado pela recorrente.

(...)

Todavia, uma vez caracterizada a divergência interpretativa com base no 1º paradigma indicado pela recorrente, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso

Especial também quanto ao tema de **responsabilização solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Junior.**

4 Proposta

Diante do exposto, em razão de o Recurso Especial ter sido hábil a caracterizar o conjunto de divergências interpretativas suscitadas, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, com alterações posteriores, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: **a) Adoção do lucro arbitrado, para fins de apuração do IRPJ e CSLL; b) Qualificação da multa de ofício e c) Responsabilização solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Junior.**

Já a contribuinte, notificada da decisão recorrida, opôs embargos de declaração (fls. 1.607/1.613), que foram rejeitados (fls. 1.713/1.717), bem como ofereceu contrarrazões ao apelo fazendário (fls. 1.616/1.660), questionando o conhecimento recursal. No mérito, pede pelo não provimento do recurso fazendário.

Também interpôs recurso especial, alegando a existência de dissídio jurisprudencial no que respeita às seguintes matérias:

Divergência I: “Indevida exigência de IRRF sobre ‘pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado’”

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1201-004.637, e n.º 1201-004.560.

Divergência II: “Caráter de penalidade da exigência do art. 61 Lei 8.981/1995 – impossibilidade de aplicação de nova multa de ofício”

Paradigma indicado: Acórdão n.º 1401-001.344.

Divergência III: “Impossibilidade de restabelecimento dos autos de infração de PIS e COFINS – mudança de critério jurídico”

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1102-001.191, e n.º 9101-00.955.

Divergência IV: “Impossibilidade de restabelecimento dos autos de infração de PIS e COFINS”

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 108-09.226, e n.º 108-09.361.

Divergência V: “Impossibilidade de majoração da multa para 150% referente às receitas escrituradas e não declaradas”

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º CSRF/01-05.054, e n.º CSRF/01-05.347.

Despacho de fls. 2.060/2.090 admitiu o recurso apenas em relação a última matéria, verbis:

5ª Divergência: Impossibilidade de majoração da multa para 150% referente às receitas escrituradas e não declaradas

(...)

Acórdão Paradigma n.º CSRF/01-05.054 (doc. 08)

Processo n.º 10120.004381/2001-82

Recurso n.º 101-130507

Acórdão n.º CSRF/01-05.054

[...]

IRPJ-LUCRO ARBITRADO - BASE DE CÁLCULO - O conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do imposto é o que está definido no art. 31 da

Lei 8.981/1995. MULTA AGRAVADA DE 150% - LEI 9430/96, ART. 44, II — NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO — A hipótese prevista no art. 44, II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. O retardamento ou redução do imposto a pagar, mesmo reiteradamente, por si só, não correspondem à hipótese legal.

Recurso parcialmente provido.

(Destques acrescidos)

Trecho do Acórdão Paradigma:

(...)

Acórdão Paradigma n.º CSRF/01-05.347 (doc. 09)

Processo n.º 10120.001810/2001-60

Recurso n.º Divergência do Contribuinte

Acórdão n.º CSRF/01-05.347

[...]

MULTA AGRAVADA – Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, reduz-se a multa agravada ao percentual normal de 75%. Recurso especial negado.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais,

por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Destques acrescidos)

Trecho do Acórdão Paradigma:

(...)

De fato, em todos os três casos (o recorrido e os paradigmáticos), o que se tem é uma mesma ou semelhante situação fática (*reiterada conduta de declarar ao fisco valores menores do que a receita efetivamente obtida*), sendo que os colegiados chegaram a conclusões diversas (o recorrido mantendo a multa de 150%, e os paradigmas reduzindo a penalidade para 75%).

(...)

Assim, diante da similitude fática entre os casos, e da divergência de conclusões entre eles, deve ter seguimento o recurso especial com relação ao tema “*multa qualificada – reiterada declaração ao fisco de valores de receita menores do que a receita efetivamente obtida*”.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 68 do RICARF, seja **DADO PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo COMERCIAL DA AMAZÔNIA PETRÓLEO EIRELI, apenas com relação à matéria “*multa qualificada – reiterada declaração ao fisco de valores de receita menores do que a receita efetivamente obtida*”.

Contra as temáticas não admitidas, a contribuinte apresentou Agravo (fls. 2.147/2.161), tendo sido este acolhido parcialmente (fls. 2.171/2.185), para fins de dar seguimento também em relação à matéria II - *caráter de penalidade da exigência do art. 61 Lei 8.981/1995 – impossibilidade de aplicação de nova multa de ofício*.

O sujeito passivo solidário foi intimado (fls. 1.603, 1.755, 2.165/2.166 e 2.169), mas permaneceu silente.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 2.232/2.237.
É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Recurso especial fazendário

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos regimentais, notadamente a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial.

Arbitramento do lucro (IRPJ e CSLL)

De acordo com o voto vencedor do acórdão recorrido (fls. 1.498 e seguintes):

Conforme visto, o lançamento tributário foi efetuado sob o regime de lucro real trimestral, tendo decidido a Relatora pela impossibilidade de tributação por tal sistemática sem balanços trimestrais. Porém, manifestou-se por refazer o cálculo do IRPJ e CSLL devidos, sob a sistemática do lucro arbitrado, e, neste particular, restou vencida.

Com efeito, entendeu a Turma, em sua maioria, que esta decisão incorreria em alteração do critério jurídico do lançamento, por ofensa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, por ser defeso à autoridade julgadora alterar o auto de infração, inovando-o, trazendo, por assim dizer, um novo fundamento. A descrição do fato é requisito de validade do auto de infração e elemento essencial do exercício do direito de ampla defesa do contribuinte e, uma vez lavrado com base em um fundamento, e se esse fundamento foi ultrapassado, não pode a autoridade julgadora simplesmente alterar a fundamentação do auto e mantê-lo incólume.

Isso porque, uma vez realizado o lançamento, o contribuinte defende-se das acusações que lhe foram imputadas. A partir do momento em que determinada a decisão administrativa modifique as razões do ato de imposição, o direito à defesa e ao contraditório resta atingido, já que não poderia o contribuinte presumir eventual fundamentação do órgão ou autoridade julgadora para manter determinado ato de imposição.

Disto resulta que a autoridade julgadora não poderá ajustar o lançamento de forma a mantê-lo sob motivação distinta daquela adotada pela autoridade fiscal autuante.

Realmente, se subsiste o lançamento a partir de novos motivos pelos quais o tributo exigido seria supostamente devido, tal não terá o efeito de legitimar o ato de lançamento, já que o vício decorrente de motivação inadequada enseja nulidade e não anulabilidade, inviabilizando seu aproveitamento.

Portanto, se o auto de infração não preencheu os requisitos legais de validade, a sua alteração por autoridade julgadora implica o reconhecimento dos vícios de que padecia a autuação, resultando, assim, no reconhecimento de sua nulidade.

Isto posto, impõe-se o cancelamento do lançamento de IRPJ/CSLL, restando prejudicados a análise do recurso voluntário e demais questões subjacentes.

Como se vê, prevaleceu o entendimento pela impossibilidade de alteração do método de tributação (de Lucro Real para Lucro Arbitrado) em sede de contencioso, premissa este que levou ao cancelamento dos lançamentos de IRPJ e CSLL.

Em sentido oposto realmente decidiram os *paradigmas* (Acórdãos n.ºs **1402-000.728**¹ e **1401-001.773**²), que admitiram o recálculo da exigência (de Lucro Real para Arbitrado). Daí a divergência nesse particular.

Qualificação da multa de ofício – presunção legal e IRRF

A qualificação da multa em relação à infração decorrente de presunção de omissão de receitas, constatada a partir da aplicação do disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, foi assim afastada pelo voto vencedor do acórdão recorrido:

(...)

No que diz respeito à multa aplicada sobre a infração de omissão de receitas apurada com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, a Turma, em sua maioria, decidiu em sentido oposto, reduzindo-a para o patamar de 75%.

Como destacado pela Ilustre Relatora, a ação fiscal foi deflagrada a partir de apontamentos e de indícios informados pela Operação Ararath, mas, diferentemente do que ocorre em casos semelhantes, a apuração dos ilícitos tributários não se baseou em documentos ou provas produzidas no bojo da citada operação policial, ou seja, não se baseou no conjunto probatório decorrente de busca e apreensão determinada pela Justiça, ou em depoimentos prestados ao Juiz, a membro do Ministério Público ou a autoridade policial.

A apuração do ilícito tributário, por opção da autoridade lançadora, não tomou por base nenhum ato ilícito apurado na chamada Operação Ararath. A omissão foi apurada, para fins tributários, por presunção legal a partir de depósitos bancários cuja origem a recorrente não logrou comprovar.

Essa circunstância não se confunde com omissões de receitas evidenciadas por prova direta, tais como, a falta de emissão ou de registro contábil de notas fiscais; não se

¹ Nesse caso, o dispositivo atesta a possibilidade de alterar o cálculo do lançamento, de Lucro Real para Arbitrado. Veja-se: "ISSO POSTO, voto no sentido de rejeitar a preliminar de denúncia espontânea e acolher a preliminar de decadência, em relação aos PIS e COFINS, para os fatos geradores correspondentes ao período de apuração do mês de julho de 2003. No mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados".

² Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa:

"LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CÁLCULO PELO JULGADOR.

Todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas."

confunde também com ilícitos perpetrados mediante falsificação de documentos ou simulação de negócios jurídicos.

Não é por acaso que se consolidou o entendimento de que o auto de infração lavrado com base em depósitos bancários, em regra, não comporta qualificação da multa.

Nesse sentido, o CARF editou a Súmula vinculante n.º 34, com o seguinte enunciado:

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

O texto da súmula permite concluir que, nos lançamentos em que se apura omissão de receitas com base em extratos bancários, a regra é a aplicação da multa comum de 75%, cabendo a qualificação apenas em situações excepcionais, como ocorre na interposição de pessoas com fins ilícitos.

No caso em tela, embora existisse investigação de ilícitos penais (inclusive admitidos por um dos corresponsáveis, em delação premiada), o lançamento não se baseou nas conclusões ou no acervo probatório reunido na chamada Operação Ararath.

Com efeito, ao utilizar-se da presunção legal, a autoridade lançadora deixa de definir os reais contornos da conduta do sujeito passivo, a partir dos quais seria possível, ao menos, inferir sua intenção, e associá-la à caracterização do evidente intuito de fraude.

Por essas razões, para essa infração (apurada mediante presunção legal), a multa de 150% deve reduzida ao percentual de 75%.

Já a qualificação da multa relativa à infração de IRRF exigido com base no art. 61 da Lei n.º 8.981/1995 foi assim afastada pelo Colegiado *a quo*:

(...)

A existência (comprovação) do dolo é quem define a incidência ou não da fraude no caso concreto e, por conseqüência, a elevação da multa de ofício ao patamar de 150%. A comprovação deste elemento subjetivo deve ser, portanto, cabalmente demonstrada nos autos, e não o sendo, inaplicável a exacerbação da multa.

Veja-se: identificou-se saídas em conta-corrente, sem que fossem exibidos os documentos que as comprovassem. Ora, o fato de não ter sido apresentados estes documentos não autoriza, por si só, a qualificação da multa, pois não se deve presumir o **intuito do contribuinte de fraudar**, competindo ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa do contribuinte, o que não ocorreu no caso em tela.

Assim, para essa infração (apurada mediante presunção legal), a multa de 150% deve reduzida ao percentual de 75%.

Nota-se, assim, que o acórdão ora recorrido, no tocante à *primeira infração*, muito embora tenha registrado que o corresponsável teria admitido os ilícitos que levaram a omissão em sede de delação premiada, acabou partindo da premissa de que a fiscalização não teria comprovado os requisitos para a qualificação ante à adoção da tributação por presunção legal.

Adotando, então, essa premissa, e considerando a inexistência de interposição de pessoa na titularidade da conta bancária, o caso foi julgado como “simples omissão por presunção legal”, de modo que restou decidido que a multa de 150% não teria fundamento sem qualquer análise específica acerca da reiteração ou relevância do quanto foi omitido.

Quanto à multa de 150% sobre o IRRF, a Turma Julgadora entendeu que esta não se justificaria em situação fática de mera falta de comprovação de mútuos.

O *primeiro paradigma* (Acórdão n.º **1401-002.498**), por sua vez, apreciando autuação fiscal lavrada contra o mesmo contribuinte, mas relativa a fatos geradores anteriores (2010 a 2011), realmente concluiu em sentido oposto. Confira-se:

No caso concreto, porém, há a confissão do sócio-administrador da recorrente, Sr. Gercio Marcelino Mendonça Junior, de que se montou um arquétipo com o objetivo de praticar crime de lavagem de dinheiro, conforme se depreende da leitura do termo de delação premiada constante no IPL n.º 182/201, acostado neste processo como "arquivo não paginável" (pág. 1 do arquivo denominado "Resumo dos IPLs):

O inquérito policial indicado demonstra que as empresas Globo Fomento Ltda e Comercial Amazônia de Petróleo Ltda, além de seus sócios e de empresas relacionadas com estas, estão a realizar atividades privativas de instituição financeira sem autorização do Banco Central do Brasil, bem como auxiliar terceiros criminosos a ocultar e dissimular a natureza de recursos provenientes de atividades ilícitas, fatos que configuram, em tese, crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, de Lavagem de Ativos e de quadrilha (artigos 16 da Lei n.º 7.492/86, artigo 1º, incisos V, VI e VII da Lei n.º 9.613/98 e 288 do Código Penal).

Este é o ponto de partida para a caracterização da sonegação fiscal, mas não é o que inevitavelmente demonstra a conduta ilícita (sonegação, fraude e conluio) praticada pela recorrente, pois poderia a empresa pagar pelos tributos decorrentes dos ingressos de numerários em suas contas-correntes, não deixando surgir a imputada omissão de receitas, e posteriormente repassar a quem fosse os recursos advindos de tais ingressos - ressalvo que esta é apenas uma hipótese, pois se sabe que todo o procedimento teve como intento a prática de crime de lavagem de dinheiro -.

O que quero dizer é que a recorrente confessa toda a estrutura criminosa por ela implementada e, para tanto, ainda deixa de recolher tributo que sabia devido.

Este é o ponto central que me faz entender que a recorrente tenha praticado o crime de sonegação e fraude fiscal, nos termos dos artigos 71 e 72 da lei n.º 4.502/1964. A fiscalização tratou da fraude fiscal, conforme trecho do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 410):

O Sr. Gercio Marcelino Mendonça Junior, conforme denuncia do MPF da Operação Ararath, era o operador financeiro do grupo político do Estado do Mato Grosso e manipulação uma grande movimentação financeira através de suas empresas, principalmente a Comercial Amazônia de Petróleo Ltda, para efetuar os pagamentos as PFs e PJs do esquema envolvido. E toda essa movimentação financeira efetuada pela Comercial Amazônia de Petróleo Ltda que não fazia parte de seus negócios "normais" foi contabilizada como "OPERAÇÕES MÚTUO JUNIOR", com o intuito de fraudar o Fisco; ou seja, 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Além da fraude, vejo também que o interesse da recorrente era muito mais omitir do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (sonegação fiscal) do que meramente a apresentação de declaração inexata, ou seja, não se pode admitir simplesmente que houve erro de informação, uma vez que a fiscalização alcançou dois anos subsequentes, e, como visto, houve omissão de receitas em todos os meses de cada ano-calendário.

Quero dizer, não se trata de uma situação isolada, de valor de pequena monta, não reincidente, que se poderia interpretar como mero erro material; enfim, situada dentro do campo da inadimplência. Trata-se de fatos que se enquadram de forma inequívoca na definição de sonegação e fraude fiscal, pois demonstram o desígnio deliberado, por parte da empresa recorrente, de impedir tanto a ocorrência do fato gerador quanto o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício, mantendo a multa qualificada em 150%.

Veja-se, pois, que sobre a mesma circunstância fática, o *primeiro paradigma*, ao contrário do acórdão recorrido, entendeu (como *primeiro fundamento*) aplicável a multa qualificada de 150% por entender que a *Operação Ararath* conseguiu revelar a existência de *fraude*.

Conheço, portanto, do recurso especial da PGFN nesse ponto.

Quanto ao *segundo fundamento* constante do *primeiro paradigma* - de que a “prática reiterada” e a “relevância da omissão” também ensejariam, por si só, a multa qualificada -, fundamento este que se repete nas razões de decidir do *segundo paradigma* (Acórdão nº **1201-001.256**), cumpre reiterar que esses *dados* (reiteração e volume das receitas apuradas) na realidade acabaram sendo desconsideradas pela Turma Julgadora *a quo*, o que prejudica a caracterização do dissídio sob esse enfoque.

No tocante à qualificação da pena na *infração do IRRF* - matéria esta cuja divergência foi admitida pelo juízo prévio também com base no *primeiro paradigma* (Acórdão nº **1401-002.498**) - chama atenção o fato de que na realidade não há nesse precedente motivação específica para a qualificação do tributo incidente na fonte.

Ao passo, então, que a decisão recorrida entendeu que a não comprovação dos mútuos não justificaria a qualificação da multa para fins de IRRF, o julgado comparado a manteve de uma forma, digamos, bastante genérica (para não dizer implícita), não enfrentando essa questão do mútuo. Daí a dessemelhança fático-jurídica que impede a caracterização do dissídio.

Responsabilidade solidária

A responsabilização solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Junior foi assim afastada parcialmente pela decisão ora recorrida:

(...)

Como se viu, a autoridade fiscal imputou responsabilidade tributária ao Sr. Gércio com fundamento nos arts. 124, I e 135, III do CTN, e a DRJ entendeu que não caberia a responsabilidade tributária com fundamento no interesse comum (art. 124, I do CTN), mas a manteve com fundamento no art. 135, III, ensejando recurso voluntário.

Reiterando o que já foi dito, parte do lançamento de omissão de receitas não tomou por base nenhum ato ilícito apurado na chamada *Operação Ararath*, pois foi baseada, por presunção legal a partir de depósitos bancários cuja origem a recorrente não logrou comprovar.

A outra infração, qual seja, pagamento sem causa, também foi apurada a partir do exame de extratos bancários. Ambas, como visto, a multa foi desqualificada, reduzindo-a para o patamar de 75%.

Definir a forma de realizar a auditoria fiscal é ato discricionário cujo mérito não cabe ao CARF examinar. Entretanto, quando a autoridade fiscal faz a opção por fiscalizar o contribuinte com base na movimentação bancária, ela impõe a si mesma algumas limitações.

A primeira delas diz respeito à multa qualificada, que, como visto, em tese não se coaduna com a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, só podendo ser aplicada em hipóteses excepcionais. A segunda se refere justamente à responsabilização de

administradores, que depende da prova de ato praticado com infração de lei ou com excesso de poderes, o que nem sempre é possível comprovar pelo mero exame dos extratos bancários.

Sendo estas infrações (as mencionadas neste tópicos) apuradas não com base nas provas produzidas no âmbito da Operação Ararath, mas pelo exame dos extratos bancários, deve se concluir, pelo menos para estas infrações, que as conclusões da investigação policial são estranhas a elas. Trazer tais conclusões para estas infrações (omissão de receitas e pagamentos sem causa baseadas em extratos bancários) apenas para responsabilizar o Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior, cria uma contradição difícil de superar, na medida em que, no procedimento policial, se trabalha com a hipótese e que os valores movimentados na conta do autuado sejam empréstimos. Se é empréstimo não é receita. Se é possível identificar a origem dos depósitos, então seria incabível a presunção do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996.

Portanto, considerando essas razões, mantém-se a responsabilidade do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior apenas com relação à infração que foi mantida à qualificação ("receitas escrituradas e não declaradas"), conforme fundamentos do voto da Relatora.

Como se vê, o afastamento parcial da solidariedade se deu como reflexo da desqualificação da multa de ofício, tendo sido adotado como *ratio decidendi* a impossibilidade, à luz do **artigo 135, III, do CTN**, de comprovação de *infração de lei* ou *excesso de poderes* pelo *mero exame dos extratos bancários*.

Do primeiro paradigma (Acórdão n.º **1202-000.362**), por sua vez, extrai-se que:

No Termo de Sujeição Passiva, a Autoridade Fiscal Autuante entende caracterizada a responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135 do CTN e conforme fatos demonstrados no Termo de Verificação Fiscal, pois fartamente demonstrada no Termo de Verificação Fiscal, como adiante será demonstrado.

(...)

A recorrente alega ilegitimidade passiva sob o argumento de que não era mais sócio da empresa no período objeto do lançamento, tendo se retirado da sociedade em 17/01/2001, bem como tinha apenas procuração com poderes para atuar junto a instituições financeiras, não lhe sendo atribuída poderes de gerência da empresa.

Ocorre que, conforme levantamento fiscal, o Sr. Ízio Bonder apesar de se retirar da sociedade em 17/01/2001, por meio da 13ª Alteração Contratual, continuou como sócio de fato da interessada.

Ele continuou a movimentar financeiramente os créditos e débitos bancários em nome da pessoa jurídica, assinando todos os cheques em valor superior a três mil reais e, em segundo lugar, outorgou procurações públicas a terceiros, na qualidade de sócio, para efetuar operações bancárias junto a quaisquer instituições públicas ou privadas no país.

Segundo se constatou nos autos, em 12/02/2001, após sua saída da sociedade, o mesmo se apresentou perante o 10º Tabelionato de Notas e Registros Públicos como sócio da interessada e lavrou procurações públicas aos Srs. Jair^o Sartori, Sérgio Correia de Vasconcelos e José Valmir Pinheiro, outorgando aos mesmos os poderes para movimentar as contas bancárias da empresa. É ressaltado no relatório fiscal que todas as instituições financeiras requisitadas via RMF detinham cópia de tais procurações.

Destarte, entendo que as provas levantadas comprovam que o Sr. Ízio Bonder, mesmo após sua retirada da sociedade efetivada através da 13ª Alteração Contratual, continuou vinculado à interessada como sócio de fato e exercendo funções de gerência durante o ano-calendário de 2001.

Cabe destacar, que ao se apresentar como sócio da interessada, mesmo após constar da 13ª Alteração Contratual a sua retirada da sociedade, o Sr. Ízio Bonder infringiu a lei e o

contrato social. Ademais, o intuito fraudulento de sonegar tributos, configurando o dolo necessário à caracterização da responsabilidade pessoal e solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, fica mais evidente por ser o Sr. responsabilidade, Bonder o responsável pela movimentação financeira e bancária da interessada, que em quase sua totalidade não foi declarada à Fazenda Pública.

Portanto, entendo que o Sr. Ízio Bonder é responsável pessoal e solidário pelos créditos tributários apurados nas presentes autuações, devendo figurar no pólo passivo da relação tributária.

Verifica-se, contudo, que esse julgado manteve a solidariedade de *sócio de fato*, em circunstância fática na qual a multa qualificada restou mantida e que envolveu, além da movimentação bancária não declarada, interposição de pessoas no quadro societário da empresa. Trata-se, contudo, de decisão incomparável para a finalidade pretendida pela recorrente.

O *segundo paradigma* (Acórdão n.º **1302-001.657**), por sua vez, registra que:

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei - não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter conseqüências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Percebe-se, assim, que a responsabilização solidária do *paradigma* restou mantida também como reflexo da manutenção da multa qualificada e, mais ainda, em situação que envolveu prova de adulteração de nota fiscal pela contribuinte.

Trata-se, novamente, de situação fático-jurídica distinta, prejudicando o conhecimento recursal.

Recurso especial da contribuinte

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos regimentais, notadamente a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial.

Caráter de penalidade da exigência do art. 61 Lei 8.981/1995 – impossibilidade de aplicação de nova multa de ofício

De acordo com o despacho prévio de admissibilidade (fls. 2.074/2.075):

A divergência aqui alegada, conforme visto, não diz respeito mais à **exigência do IRRF em si** (e nem poderia mesmo sê-lo, uma vez que, com relação a esta matéria já foi apresentada a “1ª divergência”, aqui ao norte analisada, em face de dois paradigmas, sendo este o limite regimental de paradigmas *por matéria*), mas sim diz respeito ao pleito da recorrente de **exclusão da multa de ofício aplicada sobre a infração à legislação do IRRF**, ao fundamento de que, *por já ser o próprio IRRF uma penalidade* (no entender da recorrente), não se faz cabível uma *segunda penalidade sobre o mesmo fato* (que viria a ser — uma vez mais, *no entender da recorrente* — a multa de ofício incidente sobre o valor do próprio tributo IRRF).

Ocorre que, neste aspecto, caberia então à recorrente trazer a confronto, como paradigma da divergência alegada, algum acórdão, acaso existente, em que o CARF, diante de determinada situação em que tenha sido **mantida a exigência da IRRF**, tenha decidido por **excluir a aplicação da correspondente multa de ofício proporcional**, sob semelhante fundamento (dupla penalidade, ou *bis in idem*).

O acórdão trazido a confronto, contudo, não preenche tal requisito, pois nele *não houve a exclusão da multa de ofício proporcional do IRRF* (procedimento que a recorrente pretende ver-lhe deferido), senão o que de fato houve foi o *cancelamento integral do lançamento de ofício do IRRF* (ou seja, a multa de ofício, no caso, restou cancelada naquele caso apenas por mera decorrência, *i.e.*, por ser acessório do principal).

Vale reprimir. **Não há nenhuma manifestação no acórdão n.º 1401-001.344 que corrobore a tese aventada pela recorrente, no sentido de afastamento da multa de ofício proporcional.**

Por outro lado, no que diz respeito ao afastamento da tributação pelo IRRF, conforme dito, não apenas não é este o foco da divergência alegada pela recorrente, como de fato sequer poderia sê-lo, posto que tal matéria já foi aqui analisada em face de outros dois paradigmas apresentados.

Não demonstrada a divergência alegada, portanto, com relação à suposta “*impossibilidade de aplicação de nova multa de ofício*”.

Em sede de análise de Agravo, porém, a matéria em questão foi admitida nos seguintes termos:

(...)

A Agravante sustenta que o exame supra se teria desviado do objeto do recurso interposto. Em suas palavras (grifo no original):

[...] A discussão trazida ao longo dos autos se refere ao caráter de penalidade quando da aplicação do artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995. E, via de consequência, se penalidade é, deve ser excluída a multa de ofício.

Nesse sentido, a Agravante reitera que o paradigma afirmaria expressamente o caráter de penalidade do art. 61, divergindo, assim, do acórdão recorrido.

Então, independentemente se a autuação foi integralmente cancelada ou não, cuja justificativa foi utilizada para afastar a aplicação da divergência, pouca relevância isso possui, pois o simples fato de o paradigma observar do caráter de penalidade do mencionado dispositivo legal é que deve ser aplicado ao caso dos autos.

Neste ponto, há que se reconhecer que assiste razão à Agravante.

Com efeito, a tese jurídica supostamente divergente é o reconhecimento (ou não) do caráter de penalidade à exigência de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/1995. É essa tese jurídica que há de merecer uniformização por parte da CSRF, caso efetivamente demonstrada. A consequência jurídica que se há de extrair daí poderá ser diferente, a depender de cada caso concreto, mas não influi sobre a tese jurídica a ser uniformizada.

(...)

É bem verdade, como apontou o despacho agravado, que as decisões foram proferidas em contextos diferentes.

No acórdão recorrido, discutiu-se a possibilidade de aplicação da multa de ofício sobre o IRF, ao argumento de que este (IRF) teria caráter de penalidade. Afastado pelo colegiado esse argumento, manteve-se, por decorrência, a multa de ofício. A discussão, neste ponto, era exclusivamente sobre a multa de ofício, sobre a alegada incidência de multa sobre penalidade, não sobre o tributo, em si.

No paradigma, a discussão girou em torno da possibilidade de exigência do IRF na situação em que o mesmo fato (pagamento) serviu de base para a glosa de despesas. O reconhecimento, pelo colegiado, de que o IRF teria caráter de penalidade serviu como fundamento adicional para a conclusão de excluir a exigência do IRF, tendo sido o primeiro fundamento o entendimento de impossibilidade de exigência concomitante de IRPJ e IRF, com base nos mesmos fatos (pagamentos). A discussão, neste ponto, era sobre o tributo, em si, não sobre a multa de ofício que o acompanhava.

Não obstante, os diferentes contextos não afastam a constatação de que o acórdão recorrido não reconheceu o caráter de penalidade ao IRF de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/1995, enquanto que o paradigma decidiu de forma diametralmente oposta. Conforme antes alertado, a divergência interpretativa está caracterizada, sendo irrelevante, para tais fins, a consequência jurídica que haverá de advir de sua uniformização.

Conclui-se, pelo exposto, que o despacho agravado merece reforma, devendo ser dado seguimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto a esta matéria **“Divergência II: Caráter de penalidade da exigência do art. 61 Lei 8.981/1995 – impossibilidade de aplicação de nova multa de ofício”**.

Não concordo com esse racional, devendo, a meu ver, prevalecer o entendimento constante do juízo originário de admissibilidade.

De fato, o acórdão ora comparado (1401-001.344) não afastou nem a multa de ofício e nem a sua qualificação em face de autuação cujo IRRF restou mantido. Limitou-se tal julgado, na verdade, a afastar a cobrança do principal sob o argumento de impossibilidade de sua cumulação com a cobrança de IRPJ decorrente da glosa da dedução dos mesmos pagamentos enquadrados como sem causa, o que levou ao cancelando da multa **como consequência da exoneração do principal**.

Trata-se, a toda evidência, de situação fática incomparável com o caso presente, fato este que enseja o não conhecimento recursal.

Impossibilidade de majoração da multa para 150% referente às receitas escrituradas e não declaradas

A multa qualificada, conforme relatado, foi aplicada nas três infrações e inicialmente restou afastada integralmente pela decisão de primeira instância. No acórdão recorrido, porém, restou mantida apenas a qualificação em relação à infração de omissão de receita sobre a receita escriturada, mas não declarada.

Do *voto vencedor*, da lavra do Cons. José Eduardo Dornelas Souza, transcrevo a seguinte motivação para a manutenção da multa qualificada sobre as exigências de PISA/COFINS sobre a infração “*receitas escrituradas e não declaradas*”:

(...)

Quanto ao AI de PIS e à COFINS, decidiu-se por restabelecer à multa de 150% somente em relação ao crédito tributário decorrente da infração de "receitas escrituradas e não declaradas". Prevaleceu o entendimento de que neste caso, evidenciou-se a prática reiterada de omissão de receitas, mediante o artifício doloso de retardar o conhecimento das reais dimensões do fato gerador por parte da autoridade fazendária.

Com efeito, ao apontar a escrituração e a declaração a menor de valores de receitas praticadas de forma reiterada, a fiscalização demonstrou o evidente intuito de fraude pela reiterada omissão de receita, impondo-se manter a qualificação da penalidade.

(...)

Nota-se, assim, que o cabimento da multa qualificada foi fundamentado exclusivamente na dita prática reiterada de escriturar receitas, mas não declara-las.

O *primeiro paradigma* (Acórdão **CSRF/01-05.504**), porém, afastou a qualificação da multa em situação comparável, conforme registra a própria ementa desse julgado: *retardamento ou redução do imposto a pagar, mesmo reiteradamente, por si só, não correspondem à hipótese legal.*

Isso se repete com o *segundo paradigma* (Acórdão **CSRF/01-05.347** – fls. 2.014/2.022), precedente este que afastou a qualificação por entender que a reiteração por 4 (quatro) anos na omissão de receitas, por si só, não é suficiente para comprovar dolo ou fraude.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente dos recursos especiais.

Mérito

Recurso especial fazendário

Arbitramento do lucro (IRPJ e CSLL)

A controvérsia diz respeito à possibilidade ou não de recálculo da base de cálculo em hipótese na qual restou demonstrado que a fiscalização, ao invés de se valer do arbitramento, formulou o lançamento com base no Lucro Real.

Pois bem.

Segundo o artigo 142 do CTN, *verbis*:

Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar o enquadramento da descrição do fato à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a, cabendo ao fisco motivar, de forma explícita, clara e congruente, a existência de todos os elementos essenciais da obrigação tributária.

Para que a autoridade fiscalizatória, então, possa efetivamente proceder ao lançamento, deve antes confirmar a ocorrência dos aspectos (pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo) que teriam deflagrado a incidência tributária. Isso porque a oneração do patrimônio do contribuinte somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de se tributar uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na regra matriz de incidência correspondente.

Nesse contexto, cumpre observar que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: (i) os requisitos fundamentais ou estruturais, e (ii) os requisitos complementares ou formais.

Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias³, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o

³ O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346

de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, **qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.** [...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

Com efeito, consolidou-se que quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais, tais como a ausência de motivação ou a falta ou erro de direito na identificação de qualquer um dos aspectos integrantes da hipótese de incidência (pessoal, temporal, espacial, material ou quantitativo), estaremos diante de vício material que macula o Auto de Infração como um todo.

A jurisprudência dessa CSRF caminhou nesse sentido, conforme atestam, exemplificativamente, as ementas dos seguintes julgados:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. (Acórdão n. 9101-002.713. Sessão de 26/01/2010).

NSUBSISTÊNCIA DE LANÇAMENTO PELA DRJ QUANDO ALTERA OS ELEMENTOS ESSENCIAIS DO LANÇAMENTO. INVASÃO DE COMPETÊNCIA O defeito apresentado reveste a natureza de vício material, em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável. O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descrita no art. 142, caput, do CTN. (Acórdão n. 9202-006.257. Sessão de 29/11/2017)

IRPJ - BASE TRIBUTÁVEL - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - [...]. O lançamento efetuado, com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, caracteriza vício material insanável, por ofensa ao art. 142 do CTN. (Acórdão 9101-00.177. Sessão de 15/06/2009).

Note-se, aqui, que uma coisa é reduzir a base de cálculo após a impugnação em função de um ou outro ajuste inerente ao próprio contencioso, mas sem que implique em mudança de metodologia, valoração jurídica ou regime de tributação, ou seja, desde que não haja alteração de critério jurídico.

Como bem observou o Acórdão n.º 1302-002.725, *a instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.*

Critério jurídico, pois, vincula-se à subsunção dos fatos relatados pelo Fisco à hipótese legal, dentro da atividade vinculada do lançamento. Na prática, consiste na própria aplicação do Direito, o que deve ser feito sob os ditames do artigo 142 do CTN e sem possibilidade de alteração para um mesmo lançamento, como determina o artigo 146 do CTN⁴.

Como já se manifestou a 1ª Seção do STJ, em sede de recurso repetitivo (RESP n. 1130.545/RJ):

[...]

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

Trazendo essas considerações para o caso concreto, forçoso concluir que o método de tributação constitui elemento fundamental do lançamento, relacionando-se diretamente à valoração jurídica dos fatos e à definição da matéria tributável. O regime tributário, portanto, integra o aspecto material e quantitativo da obrigação tributária.

Isso significa dizer, sem maiores esforços, que a adoção do Lucro Real pela autoridade autuante, em hipótese na qual a lei determina o arbitramento do lucro – como é o caso –, de fato constitui vício material que impede “salvar” o lançamento, ainda que sob o rótulo de *reajustamento de base de cálculo*.

Nesse sentido, aliás, se manifestou recentemente essa E. 1ª Turma, à unanimidade de votos, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

ARBITRAMENTO. AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. INCOMPETÊNCIA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DO

⁴ Art. 146. - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

LANÇAMENTO DE IRPJ. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO. CTN, ART. 149, IV. DECRETO 70.235/1972. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso às autoridades julgadoras alterar o regime de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro arbitrado por caracterizar ofensa ao artigo 146, do CTN e por lhe falta competência para tanto. O erro de direito não é passível de correção por julgadores administrativos, em observância ao artigo 149, IV, do Código Tributário Nacional.

(Acórdão n.º **9101.006.189**. Sessão de 13 de julho de 2022. Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto).

Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão recorrida, que corretamente cancelou o lançamento diante do erro quanto ao método de tributação adotado.

Qualificação da multa de ofício – presunção legal

Apenas para recapitular, nesse caso concreto a multa qualificada foi aplicada em relação aos créditos tributários lançados a título de: **(i)** receitas escrituradas e não declaradas; **(ii)** receitas apuradas por presunção legal ante a não comprovação da origem de depósitos bancários creditados em conta de titularidade da própria contribuinte; e **(iii)** IRRF sobre pagamentos sem causa.

O Colegiado *a quo*, conforme relatado, afastou a qualificação dos itens **(ii)** e **(iii)**, mantendo a do item **(i)**.

Quanto ao item **(ii)**, a decisão recorrida assim se manifestou:

... A omissão foi apurada, para fins tributários, por presunção legal a partir de depósitos bancários cuja origem a recorrente não logrou comprovar.

Essa circunstância não se confunde com omissões de receitas evidenciadas por prova direta, tais como, a falta de emissão ou de registro contábil de notas fiscais; não se confunde também com ilícitos perpetrados mediante falsificação de documentos ou simulação de negócios jurídicos.

Não é por acaso que se consolidou o entendimento de que o auto de infração lavrado com base em depósitos bancários, em regra, não comporta qualificação da multa.

Nesse sentido, o CARF editou a Súmula vinculante n.º 34, com o seguinte enunciado:

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

O texto da súmula permite concluir que, nos lançamentos em que se apura omissão de receitas com base em extratos bancários, a regra é a aplicação da multa comum de 75%, cabendo a qualificação apenas em situações excepcionais, como ocorre na interposição de pessoas com fins ilícitos.

Nenhum reparo cabe à decisão em questão.

Isso porque a *Operação Ararath*, na realidade, foi o “gatilho” da fiscalização que ensejou as cobranças objeto desse processo administrativo, mas sem impacto na infração de omissão de receita apurada por presunção legal com base na auditoria dos extratos bancário da própria contribuinte.

Com efeito, os fatos relatados pela fiscalização demonstram, para esse item da autuação, que estamos diante de uma típica hipótese de omissão de receita por presunção legal, identificada a partir da movimentação bancária de conta de titularidade da própria contribuinte, condição suficiente para afastar a qualificação da multa não só aos olhos da Súmula CARF n.º 34, mas também em face das Súmulas 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*) e 25 (*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64*).

Recurso especial da contribuinte

Multa qualificada – prática reiterada

A decisão recorrida manteve a qualificação da multa de ofício sob a premissa de que a Recorrente, ao reiteradamente não declarar ao Fisco receitas escrituradas, teria incorrido em *ato fraudulento*, ensejando, assim, a duplicação da penalidade.

Trata-se de tese conhecida pelo presente Julgador, que sempre afastou a qualificação da penalidade fundada na própria omissão de receita ou no critério não jurídico de “prática reiterada” nos julgamentos que participei 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 sintetizar nossas razões contrárias à qualificação em situações de “pura” omissão de receitas, ainda que escrituradas.

Pois bem.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

Essas situações 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, objetivando, com isso, impedir o acesso às informações corretas ou induzir a erro o trabalho da fiscalização de atingir a *verdade material*.

Trata-se da prática de *verdadeiros 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, postergar o tributo ou descumprir obrigação acessória (caso de não apresentar declaração ou apresenta-la de forma inexata); e **(ii)** o elemento subjetivo, que corresponde ao dolo específico de impedir o conhecimento dos fatos tal como eles se deram na “realidade” e que por isso também possui reflexo na seara 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.

Em outras palavras: 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, ainda que escrituradas, mas não declaradas com inexatidão, desacompanhado de outros elementos probatórios, 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.

Trazendo essas considerações para esse caso concreto, percebe-se que na verdade estamos diante de uma típica hipótese de omissão de receita - a qual levou ao descumprimento

da respectiva obrigação acessória (*não declarar*) -, mas sem qualquer prova acerca do elemento doloso por trás da conduta da recorrida de não pagar tributos.

Tanto é assim que foi a partir dos próprios registros contábeis entregues pelo contribuinte que a fiscalização tomou conhecimento das receitas omitidas e sobre elas exigiu os tributos devidos com acréscimos legais.

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, conforme visto, o não pagamento de tributo, a falta de declaração ou sua declaração inexata não revelam, por si só, dolo, fraude ou sonegação em sentido técnico.

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.

Por mais preconceito, então, que se possa ter do volume de receita que foi omitido ou por quanto tempo o contribuinte apresentou declaração inexata ou não declarou, o fato é que estas condutas são insuficientes, aos olhos da própria lei de regência, a exigir a onerosa multa de ofício de 150%, devendo esta ser reduzida ao patamar ordinário de 75%.

Conclusão

Pelo exposto: **(i)** conheço parcialmente do recurso especial fazendário, apenas em relação às matérias, “arbitramento de lucros” e “multa qualificada em relação aos depósitos bancários” e, no mérito, nego-lhe provimento; e **(ii)** conheço parcialmente do recurso especial do contribuinte, apenas no tocante à matéria “multa qualificada - exigências de PIS e de Cofins” e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O acórdão recorrido, n.º 1301-004.186, traz a seguinte síntese da exigência debatida nestes autos:

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ, CSLL, IRRF, PIS e COFINS (fls. 461-580), referente aos anos-calendários 2012 e 2013, com imposição de multa de ofício qualificada (150%) e acréscimo de juros moratórios, totalizando os valores resumidos no quadro abaixo:

[...]

O lançamento, efetuado com base no lucro real trimestral, decorreu das seguintes infrações: 1) omissão de receita escriturada e não declarada; 2) omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada; 3) pagamento sem causa ou de operação não comprovada. O PIS e a COFINS submeteram-se à apuração pelo regime cumulativo.

Foi imputada responsabilidade solidária ao Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior, com fundamento nos arts. 124, I e 135, III do CTN, pois segundo a autoridade fiscal, o Sr. Gércio era sócio de fato e administrador da empresa e possuía interesse comum na situação que constituiu o fato gerador e na gestão dos negócios da pessoa jurídica fiscalizada, na condição de sócio administrador, infringiu a legislação tributária com evidente intuito de furta-se ao recolhimento dos tributos e contribuições federais devidos.

[...]

A DRJ julgou as impugnações procedentes em parte para: declarar improcedentes os autos de PIS e COFINS, por terem sido lançados, equivocadamente, pela sistemática da cumulatividade; reconhecer a decadência dos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres/2012, relativamente ao IRPJ e CSLL, excluindo da base de cálculo trimestral do lançamento, respectivamente, os valores de: R\$ 3.612.860,06, R\$ 4.448.834,16, R\$ 9.360.545,75 e R\$ 4.219.536,70; acolher a preliminar de decadência quanto aos Períodos de Apuração diários do IRRF entre 12/01/2012 e 28/12/2012, excluindo das bases de cálculo diárias dos lançamentos, nesses períodos, os valores respectivos, conforme tabela de fls. 478/480 do auto de infração; reduzir a multa de ofício de 150% para 75% e, excluir das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL e do IRRF, alguns valores conforme tabelas de fl.1183.

[...]

O Colegiado *a quo* assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, em: (i) dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer a exigência de PIS e Cofins relativa aos períodos de apuração de dezembro de 2012 a dezembro de 2013 e a multa de ofício de 150% somente em relação ao crédito tributário decorrente da infração de "receitas escrituradas e não declaradas", vencida Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora) e o Conselheiro Nelso Kichel que votaram por restabelecer integralmente a multa de ofício para 150%; (ii) em relação aos recursos voluntários: (a) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas; e (ii) por maioria de votos, dar-lhes provimento parcial para cancelar integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL, e, relativamente ao recurso do coobrigado, dar-lhe provimento parcial também para manter sua responsabilidade somente em relação ao crédito tributário decorrente da infração de "receitas escrituradas e não declaradas", vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora) que

votou por ajustar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL à apuração com base no lucro arbitrado, e para manter integralmente a responsabilidade tributária do coobrigado. Os Conselheiros Nelso Kichel e Rogério Garcia Peres ficaram também vencidos em relação à manutenção da responsabilidade tributária do coobrigado, sendo que esse último Conselheiro acompanhou o entendimento da relatora por suas conclusões. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

O recurso especial da PGFN teve seguimento nas matérias *a) Adoção do lucro arbitrado, para fins de apuração do IRPJ e CSLL; b) Qualificação da multa de ofício e c) Responsabilização solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Junior.*

Na primeira matéria - *Adoção do lucro arbitrado, para fins de apuração do IRPJ e CSLL* - o seguimento se deu com base nos dois paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1402-00.728 e 1401-001.773. Na demonstração da divergência, depois de transcrever excertos destes julgados, a PGFN firmou que:

Com efeito, os acórdãos analisaram situações nas quais a fiscalização lavrou Auto de Infração considerando como regime de apuração o lucro real anual ou lucro real trimestral. Todavia, sobressaíram fatos que demonstraram que o lançamento deveria ter sido realizado com o arbitramento do lucro.

Todavia, os acórdãos cotejados dissentiram no tratamento da matéria.

A decisão recorrida cancelou os Autos de Infração, por entender que haveria alteração do critério jurídico do lançamento, procedimento não admitido pela legislação.

Os acórdãos paradigmas, a seu turno, mantiveram o lançamento, determinando apenas seu reajuste para o patamar das regras do lucro arbitrado.

Nesse sentido, fica patente o dissídio acerca do disposto nos arts. 142 e 146 do CTN; arts. 10, 11, 59 e 60 do Decreto n. 70.235/72; artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995; artigo 24 da Lei n.º 9.249, de 1996; artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

No voto vencido do acórdão recorrido, a ex-Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite reconheceu que a autoridade lançadora adotou indevidamente a apuração trimestral do lucro real para determinação do IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2012 e 2013 mas, invocando o entendimento expresso nos paradigmas aqui indicados, defendeu que a exigência fosse cancelada apenas parcialmente, reajustando o lançamento *para o patamar das regras do lucro arbitrado*. A maioria do Colegiado, porém, decidiu cancelar integralmente por compreender, nos termos do voto vencedor do Conselheiro José Dornelas Souza, que o recálculo *incorreria em alteração do critério jurídico do lançamento, por ofensa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, por ser defeso à autoridade julgadora alterar o auto de infração, inovando-o, trazendo, por assim dizer, um novo fundamento*.

Os paradigmas indicados foram analisados em vários precedentes deste Colegiado.

No Acórdão n.º 9101-005.734, a maioria deste Colegiado⁵ os rejeitou para caracterização de dissídio jurisprudencial porque a pretensão da PGFN era o recálculo da exigência na sistemática do lucro real, em face de decisão que cancelara a exigência sob o entendimento de que o arbitramento era indevido. O acórdão relatado por esta Conselheira foi assim ementado:

⁵ 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, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO EM JULGAMENTO.. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à possibilidade de arbitramento dos lucros em lançamento formulado na sistemática do lucro real e não para reversão de lançamento formulado mediante arbitramento dos lucros para exigência na sistemática do lucro real.

No Acórdão nº 9101-006.308, a maioria deste Colegiado⁶ os admitiu para caracterização da divergência porque, apesar de o acórdão recorrido trazer circunstâncias específicas para concluir pela impropriedade de tributação na sistemática do lucro real, inclusive com respeito à apuração anual, e não trimestral, a apuração original do sujeito passivo fora na sistemática do lucro presumido, e a ausência de questionamento acerca das receitas auferidas assemelhava os casos no que respeita à viabilidade de arbitramento dos lucros. A ementa nos termos do voto vencedor desta Conselheira foi assim redigida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AJUSTAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CARACTERIZADA.

Deve ser conhecido o recurso especial se o acórdão recorrido, apesar de invocar razões diversas e mais complexas para concluir pela necessidade de arbitramento dos lucros, tem em conta apuração inicial pelo lucro presumido, sem questionamento das receitas apuradas pelo sujeito passivo no ano-calendário autuado, permitindo o “simples cálculo matemático” promovido nos paradigmas, a partir da receita bruta declarada e omitida.

Ainda, no Acórdão nº 9101-006.505⁷ a maioria deste Colegiado negou conhecimento a recurso especial pautado nestes mesmos paradigmas porque a decisão ali questionada estava calcada, também, em outro fundamento não confrontado pela divergência jurisprudencial suscitada. A ementa nos termos do voto vencedor desta Conselheira foi assim redigida:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

GLOSA INTEGRAL DE COMPRAS. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DOS LUCROS E COGITAÇÃO DE REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO INATACADO. Não se conhece de recurso especial se a interessada não demonstra divergência acerca do fundamento, no acórdão recorrido, de impropriedade da glosa de compras sem a verificação dos custos correspondentes que afetaram a apuração do lucro real.

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto.

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e divergiram os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

O presente caso guarda semelhança com o analisado no Acórdão n.º 9101-006.308. Embora ali se tratasse de acusação de indevida opção pelo lucro presumido, a determinação dos tributos devidos se deu na sistemática do lucro real, e no julgamento do recurso voluntário compreendeu-se, à semelhança do caso presente, que a escrituração do sujeito passivo não permitia esta apuração. A distinção é que no referido precedente não havia imputação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, aqui formulada com evidências de que o responsável pela Contribuinte *efetuava “empréstimos” em dinheiro para agentes políticos do Estado do Mato Grosso*. Contudo, a partir do momento em que o Colegiado *a quo* valida a aferição das receitas do período, a discussão se alinha à do precedente no que respeita à viabilidade de arbitramento dos lucros.

Anote-se que, distintamente do que argui a Contribuinte em contrarrazões, o presente caso não se distingue dos paradigmas porque o vício aqui presente seria, apenas, de periodicidade na apuração do lucro real. A relatora foi acompanhada em seu entendimento favorável à necessidade de arbitramento dos lucros e somente restou vencida no ponto em que promovia o ajustamento das bases de cálculo para exoneração parcial da exigência. Assim, as distinções existentes entre os acórdãos comparados no que se refere à definição acerca do cabimento do arbitramento dos lucros não afetam, no presente caso, o dissídio jurisprudencial no ponto suscitado pela PGFN, que diz respeito à possibilidade de determinação do lucro arbitrado em sede de julgamento.

Assim, há similitude suficiente entre os acórdãos comparados que, diante de apuração na sistemática do lucro real, vislumbram diferentes consequências para a constatação de imprestabilidade da escrituração do período: o cancelamento da exigência na sistemática do lucro real e o recálculo da exigência segundo as regras do lucro arbitrado. Desse modo, esta Conselheira concorda com o I. Relator no sentido de que o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO na matéria *Adoção do lucro arbitrado, para fins de apuração do IRPJ e CSLL*.

Na segunda matéria - *Qualificação da multa de ofício* – o recurso fazendário teve seguimento com base nos dois paradigmas indicados, e com respeito a *todas as infrações objeto de qualificação no lançamento*. Observou-se que não haveria *que se cogitar de perda de objeto recursal quanto a qualquer das infrações objeto de qualificadora, uma vez tendo sido proposto o seguimento do recurso quanto à divergência referente aos autos de infração de IRPJ e CSLL*.

A PGFN anotou que os paradigmas n.º 1401-002.498 e 1201-001.256 teriam mantido a qualificação da penalidade em circunstâncias semelhantes à presente porque:

Verifica-se que em todos os casos confrontados foi questionada 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/ dolo/ sonegação, em igual hipótese, na qual o contribuinte pratica a infração de omissão de receitas, em montante expressivo, caracterizada por depósitos bancários, cometida de forma reiterada.

Vale notar inclusive que o acórdão n. 1401-002.498, apontado como paradigma, foi proferido nos autos do Processo n.º 10183.727784/2015-64, relativo ao mesmo contribuinte e ação fiscal bastante similar.

Nada obstante a identidade fática dos casos confrontados, os Colegiados adotaram entendimento jurídico divergente.

Segundo o acórdão recorrido, não foi demonstrada a existência dos pressupostos para a qualificação da multa, nada obstante tenha a fiscalização comprovado que a expressiva omissão expressiva de receitas de forma reiterada.

Em primeiro lugar, o caso não se insere dentre as previsões dos enunciados n. 14 e 25 da Súmula de Jurisprudência do CARF, pois não se traduz em simples omissão de

rendimentos. Os paradigmas apresentados demonstram que quando a omissão de rendimentos ocorre de forma sistemática em valores expressivos não pode ser traduzida como simples a ensejar a multa em seu percentual usual (75%).

Também não se insere dentre a previsão da Súmula CARF nº 34. Do mesmo modo que a decisão recorrida depreende a partir da leitura do citado enunciado que nos lançamentos em que se apura omissão de receitas com base em extratos bancários, a regra é a aplicação da multa comum de 75%, também se pode deduzir que cabe a qualificação da penalidade em situações excepcionais não restrita à interposição de terceiros.

O(s) paradigma(s) apresentado(s) apresenta(m) contexto fático semelhante àquele discutido na decisão recorrida, nesse sentido. Isso porque descrevem uma situação em que não houve simples omissão de receitas, pois essa infração não era perceptível de forma automática, de plano. Tampouco se tratou de omissão ocorrida de forma eventual em valores plausíveis, mas sim de omissão operacionalizada por um padrão de comportamento em valores significativos. Do mesmo modo, o fisco utilizou de presunção legal (art. 42 da Lei n. 9.430/96) ao formalizar o lançamento.

Veja-se inclusive que os paradigmas foram proferidos após a publicação desses enunciados, porém, manteve a qualificação da multa justamente pelo fato de que a omissão reiterada de valores expressivos não pode ser qualificada como simples omissão de receitas.

Conforme se observa, os acórdãos paradigmas, ao contrário do acórdão recorrido, entenderam que a omissão reiterada de receita em todo o período, de valores significativos, revelaria a presença de dolo, justificando-se a aplicação da multa qualificada.

Segundo os paradigmas, em divergência com o acórdão recorrido, trata-se de típico caso de dolo, já que caracterizado o intuito de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, por meio da conduta de não declarar valores tributáveis, quando constatado a omissão de valores vultosos (em relação àqueles declarados) além de observada a prática do mesmo ilícito por mais de um ano-calendário. O contribuinte demonstrou, desse modo, a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

A magnitude dos valores omitidos, bem como a conduta praticada de forma sistemática e reiterada, 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.

Além disso, no presente caso, foram apontadas outras circunstâncias que demonstram que não houve simples omissão de receitas, conforme consignou a Conselheira Relatora da decisão recorrida (voto vencido):

[...]

O acórdão paradigma n. 1401-003.390, relativo ao mesmo contribuinte e ação fiscal semelhante, também traz razões suficientes para a manutenção da qualificação da multa, conforme trechos transcritos acima.

Assim, o caso dos autos em tudo se enlva aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a conclusão da auditoria fiscal.

As situações fáticas cotejadas são similares e revelam esquemas conduzidos pelos contribuintes de modo a subtrair valores, muito superiores aos montantes declarados, da fiscalização tributária. Muito embora os esquemas transcritos nos acórdãos cotejados não sejam idênticos, apresentam semelhanças que possibilitam a demonstração do dissídio.

Isso porque o Fisco demonstrou, em todos os casos, que não houve simples omissão de receitas, mas outras ações praticadas pelos atuados que denotam o conhecimento e a vontade dirigida a ocultar os valores recebidos da atuação do Fisco. No caso concreto,

merece destaque além da declaração de receita acentuadamente inferior à real e de forma reiterada, o modus operandi adotado, conforme consignado acima.

Nesses termos, fica demonstrada a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 44, inciso I e § 1º, Lei n. 9.430/96 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

Nos termos inicialmente expostos, todas as exigências de IRPJ, CSLL, IRRF, Contribuição ao PIS e COFINS, nos anos-calendários 2012 e 2013, foram acrescidas de multa qualificada. Os tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento foram determinados a partir da constatação de : 1) *omissão de receita escriturada e não declarada*; 2) *omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada*.

Os lançamentos de Contribuição ao PIS e de COFINS foram cancelados em 1ª instância porque lançados equivocadamente na sistemática cumulativa, assim como foi afastada a qualificação da penalidade sobre todos os valores lançados. O Colegiado *a quo*, ao afirmar a necessidade de arbitramento dos lucros, concordou com a apuração na sistemática cumulativa destas contribuições e restabeleceu os valores lançados, não alcançados pela decadência, entre dezembro/2012 a dezembro/2013, assim como, por maioria de votos, a multa qualificada aplicada em relação aos valores apurados a partir de “receitas escrituradas e não declaradas”, vencida a minoria que restabelecia a multa qualificada também sobre os valores apurados a partir de “omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada”. Assim, a PGFN tem interesse recursal em restabelecer a multa qualificada aplicada sobre os débitos de Contribuição ao PIS e de COFINS que subsistiram exigíveis entre dezembro/2012 a dezembro/2013, na parte em que apurados a partir de “omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada”.

Os lançamentos de IRPJ e CSLL foram cancelados integralmente no acórdão recorrido porque apurados na sistemática do lucro real trimestral, mas, na decisão de 1ª instância, fora também afastada a qualificação da penalidade sobre eles aplicada. O voto vencido do acórdão recorrido, além de manter parcialmente os valores devidos recalculados na sistemática do lucro arbitrado, também restabelecia a multa qualificada integralmente, enquanto a maioria entendeu que a qualificação não poderia ser aplicada sobre os créditos decorrentes de “omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada”. Assim, como a PGFN demonstrou dissídio jurisprudencial quanto ao restabelecimento de parte dos débitos de IRPJ e CSLL, recalculados na sistemática do lucro arbitrado, também subsiste seu interesse recursal em ver a eles acrescida a multa qualificada, inclusive no que se refere aos os valores que venham a ser assim apurados a partir de “omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada”.

Os lançamentos de IRRF não foram afetados pelos vícios constatados nas sistemáticas de apuração dos tributos sobre o lucro e o faturamento. Contudo, decisão de 1ª instância havia afastado integralmente a qualificação da penalidade aplicada nestes autos e o voto vencido do acórdão recorrido foi no sentido de *dar provimento ao recurso de ofício e restaurar a multa de ofício para o percentual de 150%*. Já o voto vencedor foi contrário à qualificação da penalidade em relação ao IRRF porque a exigência *também foi apurada a partir do exame de extratos bancários, e não se deve presumir o intuito do contribuinte de fraudar*. A penalidade qualificada, assim, restou afastada pela negativa de provimento ao recurso de ofício neste ponto. Logo, também aqui subsiste o interesse recursal da PGFN de restabelecer a qualificação da penalidade sobre os débitos de IRRF.

Recentemente este Colegiado, no Acórdão n.º 9101-006.619⁸, negou conhecimento a recurso especial da PGFN interposto contra outra exigência formalizada no âmbito da Operação Ararath, examinada também pelo Colegiado *a quo*, no Acórdão n.º 1301-003.955. Contudo, naquela ocasião o recurso especial tivera seguimento com base em paradigmas distintos dos aqui apresentados – n.º 103-23.495 e 101-96.446.

Outra exigência decorrente da mesma operação também foi debatida neste Colegiado, no Acórdão n.º 9101-006.205, mas em razão de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, contra o Acórdão n.º 1201-002.147, que mantivera a qualificação da penalidade sobre os créditos tributários ali determinados, apenas, sobre omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, para além da apuração de pagamentos a beneficiário não identificado e/ou sem causa.

Diante deste contexto, resta aferir se os paradigmas n.º 1401-002.498 e 1201-001.256 guardam similitude com o presente caso, nos pontos de interesse recursal da PGFN: qualificação da penalidade sobre créditos tributários apurados a partir de presunção de omissão de receitas e de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

O primeiro paradigma – Acórdão n.º 1401-002.498 -, como destacado pela PGFN, também foi editado em lançamento formalizado no âmbito da Operação Ararath, e em face da própria Contribuinte, apenas que com respeito aos anos-calendário 2010 e 2011, nos quais foi constatada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa. No caso, o outro Colegiado do CARF deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a qualificação da penalidade, valendo o destaque final do voto vencedor, nos seguintes termos:

Além da fraude, vejo também que o interesse da recorrente era muito mais omitir do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (sonegação fiscal) do que meramente a apresentação de declaração inexata, ou seja, não se pode admitir simplesmente que houve erro de informação, uma vez que a fiscalização alcançou dois anos subsequentes, e, como visto, houve omissão de receitas em todos os meses de cada ano-calendário.

Quero dizer, não se trata de uma situação isolada, de valor de pequena monta, não reincidente, que se poderia interpretar como mero erro material; enfim, situada dentro do campo da inadimplência. Trata-se de fatos que se enquadram de forma inequívoca na definição de sonegação e fraude fiscal, pois demonstram o desígnio deliberado, por parte da empresa recorrente, de impedir tanto a ocorrência do fato gerador quanto o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência.

A Contribuinte aponta que em referido paradigma também houve a discussão acerca da periodicidade da apuração do lucro real, sendo que lá a exigência foi mantida na apuração anual, enquanto aqui foi cancelada. Contudo, como antes demonstrado, a exoneração dos tributos incidentes sobre o lucro está parcialmente controvertida pelo recurso especial que deve ser conhecido na matéria antecedente, e a exoneração parcial da qualificação da penalidade também afetou exigências de contribuições sobre o faturamento e de IRRF. Logo, o que importa é a similitude na infração e na motivação que ensejou a qualificação da penalidade e a existência de diferentes decisões acerca deste ponto, e isto restou demonstrado em face do primeiro paradigma para todas as exigências decorrentes de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários e de pagamentos a beneficiários não identificado e/ou sem causa.

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

O segundo paradigma – Acórdão n.º 1201-001.256 – teve em conta exigências apenas de tributos sobre o faturamento e lucro. E, na parte correspondente à omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, a penalidade não foi qualificada, como expresso em seu relatório:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 2365/2374, fundamentaram as exações o arbitramento de resultados ante a inexistência de escrituração contábil relativa aos anos calendário de 2009/2011.

A base de cálculo das exigências se vinculou à receita bruta documentada e a depósitos bancários, deduzidos das receitas brutas, cujas origens, em datas e valores, justificaram os depósitos.

Sobre a receita bruta documentada foi aplicada a penalidade qualificada, 150%, artigo 957, II do RIR/99, ao argumento fiscal de que o sujeito passivo agiu, intencional e reiteradamente, para impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do IRPJ. Para os depósitos bancários sem origem identificada foi aplicada a penalidade de 75%.

[...]

No rastro dessas considerações, fora dado provimento parcial à impugnação para: I – manter as exigências destes autos, inclusive penalidades de 75% e de 150%, e, II – exonerar CARLOS ANTÔNIO NOGUEIRA, CPF n.º 392.015.70104, da Responsabilidade Passiva Solidária

Contudo, o voto condutor de referido julgado afirma o cabimento da qualificação, também, sobre a parcela decorrente de omissão de receitas presumidas. Veja-se:

O posicionamento do CARF, desta forma, está direcionado no sentido de caracterização de omissão de receita diante da não comprovação dos depósitos bancários pelo contribuinte.

Por consequência lógica, portanto, a multa qualificada de 150% deverá ser mantida, respaldada pela mesma fundamentação explanada no acórdão recorrido. Fica caracterizada a ocorrência de dolo, legitimando a imposição de multa qualificada, uma vez constatada a omissão reiterada de receitas, apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e em montante muito superior às receitas espontaneamente declaradas.

Ora a conduta é dolosa partindo-se do pressuposto de que, além do recorrente omitir as receitas reiteradamente, ao ser intimado para comprovar tais condutas, não o fez. Se estivesse dotado de boa-fé em suas condutas, não teria motivo para não prestar esclarecimentos.

Deve, portanto, ser mantido o lançamento fiscal, bem como a aplicação da multa qualificada. Com relação aos demais lançamentos decorrentes do IRPJ, aplica-se o reflexo, visto são oriundos do principal e referem-se a mesma matéria tributável, mantendo-se assim os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A decisão do Colegiado foi por negar provimento ao recurso voluntário, mas a própria ementa do julgado observa que a qualificação da penalidade não foi aplicada sobre todos os créditos tributários em litígio:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

ARBITRAMENTO DE RESULTADOS. BASE DE CÁLCULO.

Integra o conceito de receita bruta as receitas documentadas e os créditos/depósitos bancários sem origem documentalmente identificada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS MULTA QUALIFICADA E MULTA DE OFÍCIO CONDUTA REITERADA

Nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, presume-se que são receitas omitidas os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte. Fica caracterizada a ocorrência de dolo, legitimando a imposição de multa qualificada (150%) e também da multa de ofício (75%), nas hipóteses em que for constatada omissão reiterada de receitas, apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Anos-calendário: 2009, 2010, 2011

CSLL, PIS e COFINS. REFLEXIVIDADE. Para tributos exigíveis por reflexo, à falência e elemento relevante aplica-se a mesma decisão do feito que lhes dá origem.

Possivelmente o equívoco decorreu da defesa apresentada pelo sujeito passivo em recurso voluntário, que questionou a qualificação da penalidade nos seguintes termos:

Então, traz-se à tona a ilegalidade da majoração da multa de 150% pela inexistência de dolo ou fraude, pleiteando a reconfiguração da hipótese de incidência da multa.

Alega o recorrente que a fraude fiscal é aquela caracterizada pela prática de uma ação ou omissão intencionalmente criminosa, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo. A acusação é a de omissão de dados da movimentação financeira.

O fato da declaração de rendimentos não conter nenhum valor, de acordo com o recorrente, não é impedimento para a obtenção das informações necessárias. Sendo que isso, por si só, descaracteriza o conceito de fraude, a evitar seja majorada a multa, da forma em que realizada pela autoridade fazendária.

Por fim, o recorrente suscita a inconstitucionalidade da multa de 150%, sendo esta confiscatória.

De toda a sorte, evidente está nos demais termos do relatório que a penalidade qualificada somente foi aplicada sobre os créditos tributários apurados a partir de receitas escrituradas.

Não há registro de embargos de declaração contra o paradigma e, inclusive, ele já foi admitido para caracterização de dissídio jurisprudencial semelhante ao presente, nos termos de voto vencedor desta Conselheira erigido em razão das discussões acerca da insuficiência de recurso especial dirigido contra decisão baseada em súmula. Assim firmou esta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.366⁹:

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial. A maioria do Colegiado concluiu que, apesar de o acórdão recorrido estar fundamentado em Súmula do CARF, na hipótese específica dos autos não é necessário que a divergência jurisprudencial se pautem em paradigma que expressamente afaste a aplicação do entendimento sumulado em circunstância semelhantes.

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

⁹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e restaram vencidos no conhecimento os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Alexandre Evaristo Pinto.

Com referência à penalidades aplicadas, observa-se que todos os créditos tributários lançados foram acrescidos da multa qualificada no percentual de 150%. Em sua justificativa, a autoridade lançadora reporta-se aos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, discorre sobre o conceito de dolo e sobre posicionamentos doutrinários acerca da multa qualificada, e conclui pela pertinência da aplicação da multa qualificada porque:

- A contribuinte, ao longo dos dois anos fiscalizados, não escriturou sua movimentação financeira, não comprovou a origem dos depósitos bancários, e ainda que estes decorressem da atividade de representação comercial, nenhum valor a este título foi oferecido à tributação, o mesmo se verificando em relação às receitas de prestação de serviço e de venda de mercadorias constantes de sua escrituração. Sendo reiterada a conduta, afasta-se a hipótese de erro; e
- A falta de escrituração da quase totalidade da movimentação financeira evidencia a tentativa de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador dos tributos que porventura decorram de receitas da referida movimentação financeira, *fraudando a fiscalização tributária ao deixar de inserir na sua contabilidade tais dados.*

Os recorrentes invocam a declaração de voto juntada à decisão recorrida para afirmar a ausência de dolo, bem como as Súmulas CARF n.º 14 e 25. A referida declaração de voto firmou a discordância de um dos membros da Turma Julgadora de 1ª instância acerca da manutenção da multa qualificada em face da presunção legal de omissão de receitas oriunda de depósitos bancários de origem não comprovada, destacando que a Súmula CARF n.º 25 vincularia a administração tributária federal.

No presente caso, 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 reiteração de sua ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

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

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

Por sua vez, com referência às receitas presumidamente omitidas, a autoridade fiscal apenas acrescenta que, admitindo-se a alegação da contribuinte de que os

depósitos bancários decorreriam da atividade de representação comercial, *restaria evidenciado que ao longo de dois anos o contribuinte não ofereceu à tributação nenhum valor a tal título*. Ocorre, porém, que admitindo-se esta alegação, a receita omitida não corresponderia ao montante total dos depósitos verificados na conta bancária da contribuinte, mas sim, apenas, à comissão decorrente de sua atividade. De outro lado, a incidência foi validamente estruturada a partir do valor total dos depósitos bancários porque não comprovada a sua origem, ou mesmo sua vinculação às alegadas atividades de representação comercial. A autoridade fiscal, portanto, não logrou alcançar a natureza dos valores depositados, o que lhe impede de afirmar que houve a intenção de deixar de oferecer à tributação as receitas representadas pelos depósitos bancários de origem não comprovada.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta.

Já com referência às demais receitas de venda de mercadorias e de prestação de serviços estampadas em notas fiscais e escrituradas pelo sujeito passivo, mas não oferecidas à tributação, confirma-se a acusação fiscal no sentido de que a reiteração da conduta afasta a hipótese de erro. A contribuinte tinha conhecimento dos resultados assim auferidos, mas optou por nada declarar em DCTF, além de nada recolher. Frente a circunstâncias semelhantes, há muito os colegiados desta instância administrativa, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais admitem a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- *Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

- *Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- *Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- *Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

A conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, ou mesmo afirmar que nada deve, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa

supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula 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*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo relativamente às receitas de vendas e de prestação de serviços demonstradas à fl. 113.

Por estas razões, deve ser DADO PARCIAL 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, NEGANDO-SE PROVIMENTO, em consequência, ao recurso de ofício na parte em que exonerou, também, a penalidade qualificada aplicada sobre os débitos apurados a partir das receitas presumidas em razão dos depósitos bancários que tiveram o depositando identificado, subsistindo as exigências decorrentes destas parcelas acrescidas, apenas, da multa de ofício no percentual de 75%.

Claro está, no exposto, que desde a decisão de 1ª instância há debate acerca da aplicabilidade da Súmula CARF n.º 25 ao caso, lá concluindo-se por sua inaplicabilidade. E, no julgamento do recurso voluntário, necessário se fez analisar os contornos de cada infração imputada ao sujeito passivo para, com base nestas referências, aferir se foi a *simples apuração de omissão de receita* ou a presunção legal de omissão de receitas que, *por si só*, ensejou a qualificação da penalidade. Ao final desta análise, as Súmulas CARF n.º 14 e 25 são apenas citadas em reforço ao entendimento de que parte das condutas referidas não caracterizam o intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, exigido no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original, para qualificação da penalidade. Evidente, portanto, que se o voto condutor do acórdão recorrido não mencionasse referidas súmulas, a decisão seria exatamente a mesma.

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

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

Reforça a posição em favor do conhecimento o fato de o paradigma admitido (Acórdão n.º 1201-001.256) ter sido editado depois do entendimento sumulado e não trazer qualquer referência neste sentido, a indicar a inexistência de qualquer dúvida quanto à sua inaplicabilidade, mormente porque editado na vigência do RICARF/2015, quando já assente a obrigatoriedade de aplicação das Súmulas CARF e consolidadas as consequências fixadas para sua inobservância. Neste contexto, é válido presumir que o paradigma entendia inaplicáveis as Súmulas CARF n.º 14 e 25.

Destaque-se, por fim, os fundamentos do despacho de admissibilidade que, em atenção a este aspecto, mas sob sua visão reflexa no art. 67, §12 do Anexo II do RICARF, assim decidiu:

Em relação ao primeiro paradigma, verifica-se que contraria a Súmula CARF n.º 25, a qual enuncia que "*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".

Isso porque, ao analisar a imposição de multa qualificada em lançamento escorado em presunção legal de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, no excerto reproduzido pela Recorrente e abaixo transcrito, o voto condutor não faz qualquer alusão à "*comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64*" cuja necessidade é afirmada a súmula. Nada refere, por exemplo, acerca da reiteração da omissão como indicativo do intuito de fraude, como faz o acórdão recorrido. E, nessa condição, contraria a Súmula CARF n.º 25. Confira-se:

Quanto ao lançamento da multa de ofício de 150%, esta se refere aos lançamentos de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados de origem não comprovada e à acusação de omissão de demais receitas.

Sobre a infração de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados registrou a fiscalização que as contas bancárias 7.876.725 e 007.367.000, mantidas junto ao Banestes e ao Banco Santos Neves, respectivamente, não foram contabilizadas em sua escrita comercial; quanto ao lançamento relativo a omissão de receitas não enquadradas no conceito de receita bruta, se relacionam com cheques da empresa Somarco e TED da empresa Sandri, cujos valores foram depositados em conta bancária, cujos registros também não foram contabilizados. Entendo que está caracterizado o evidente intuito de fraude de que trata o art. 44, II, da Lei 9.430/96, estando presentes os pressupostos legais para imposição da multa qualificada.

Ainda que a súmula em questão tenha sido aprovada posteriormente ao julgamento de que se originou o acórdão paradigma (o julgamento se deu em 01/10/2009, ao passo que a súmula foi aprovada em 08/12/2009), ele não serve como paradigma, a teor do § 12, inciso II, do art. 67 do Anexo II do RICARF, que estatui que:

Art. 67 (...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Já no que se refere ao segundo paradigma, tem-se que, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Isso porque, diferentemente do caso anterior, o voto condutor do acórdão é claro ao situar na reiteração da omissão de receitas e na expressividade das receitas omitidas o fator indicativo do dolo que legitima a imposição de multa qualificada em lançamento escorado na presunção legal de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada. Veja-se, além da ementa antes transcrita o trecho do voto condutor a seguir:

Por consequência lógica, portanto, a multa qualificada de 150% deverá ser mantida, respaldada pela mesma fundamentação explanada no acórdão recorrido. Fica caracterizada a ocorrência de dolo, legitimando a imposição de multa qualificada, uma vez constatada a omissão reiterada de receitas, apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e em montante muito superior às receitas espontaneamente declaradas.

Ora a conduta é dolosa partindo-se do pressuposto de que, além do recorrente omitir as receitas reiteradamente, ao ser intimado para comprovar tais condutas, não o fez. Se estivesse dotado de boa-fé em suas condutas, não teria motivo para não prestar esclarecimentos.

Nesse quadrante, diverge do acórdão recorrido, que rechaçou a reiteração como fator a justificar a qualificação da multa na parte da autuação em que a receita omitida foi presumida em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, como se vê no trecho a seguir (sublinhou-se):

No presente caso, 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 crédito 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 reiteração de sua ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 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:

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, conluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada em relação ao segundo paradigma.

Assim, sendo inaplicável a vedação do art. 67, §3º do Anexo II do RICARF, e evidenciada a similitude fática entre os acórdãos comparados, que concluíram de forma divergente acerca do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Contudo, diante da constatação antes exposta, cabe reformar este entendimento no ponto em que foi admitido o paradigma nº 1201-001.256 com base no que expresso em seu voto condutor. Os demais elementos do paradigma evidenciam que o outro Colegiado do CARF não decidiu manter qualificação da penalidade sobre créditos tributários apurados em razão de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, porque esta imputação não foi feita naqueles autos.

Assim, o dissídio jurisprudencial resta demonstrado apenas em face do paradigma nº 1401-002.498.

Observe-se, ainda, que a PGFN associa esta segunda divergência à definição do prazo decadencial, defendendo a aplicação da regra do *art. 173 do CTN* a todas as infrações e tributos, além da afirmação da responsabilidade solidária. Esta última, porém, é também objeto da terceira divergência, de modo que a avaliação deste acréscimo ficará limitado à definição do

alcance da segunda matéria em relação à contagem do prazo decadencial. Para tanto, necessário retomar as premissas para determinação do interesse recursal neste ponto.

Os lançamentos de Contribuição ao PIS e de COFINS foram cancelados em 1ª instância porque lançados equivocadamente na sistemática cumulativa, assim como foi afastada a qualificação da penalidade sobre todos os valores lançados. O Colegiado *a quo* restabeleceu os valores lançados, não alcançados pela decadência, entre dezembro/2012 a dezembro/2013, assim como, por maioria de votos, a multa qualificada aplicada em relação aos valores apurados a partir de “receitas escrituradas e não declaradas”, vencida a minoria que restabelecia a multa qualificada também sobre os valores apurados a partir de “omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada”. Nota-se que os lançamentos originalmente contemplavam as duas espécies de receitas omitidas em alguns períodos de janeiro a novembro/2012. Mas, como o lançamento foi cientificado aos sujeitos passivos em 20/02/2018, o restabelecimento da qualificação da penalidade sobre as parcelas apuradas em razão de “receitas escrituradas e não declaradas” não foi suficiente para afastar a decadência dos valores lançados de janeiro a novembro/2012 que, por serem passíveis de lançamento no próprio ano de 2012, estavam alcançados pela decadência também sob a regra do art. 173, I do CTN. De outro lado, as exigências entre dezembro/2012 e dezembro/2013 foram restabelecidas integralmente com o provimento parcial do recurso de ofício, exceto em relação à qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes “omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada”. Ou seja, apesar de afastada a qualificação da penalidade, não foi alterada a regra de contagem do prazo decadencial, pois se admitida a regra do art. 150, §4º do CTN em relação aos créditos tributários sem qualificação da penalidade, apenas os valores devidos entre fevereiro e dezembro/2013 subsistiriam em face da ciência ocorrida em 20/02/2018. Assim, a demonstração de dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade não afeta a contagem do prazo decadencial em relação aos débitos de Contribuição ao PIS de COFINS exonerados entre janeiro e novembro/2012.

Os lançamentos de IRPJ e CSLL foram cancelados integralmente no acórdão recorrido porque apurados na sistemática do lucro real trimestral, mas, na decisão de 1ª instância, fora também afastada a qualificação da penalidade sobre eles aplicada, reconhecendo-se a decadência das exigências pertinentes aos quatro trimestres de 2012, em face da ciência ocorrida em 20/02/2018. O voto vencido do acórdão recorrido, além de manter parcialmente os valores devidos recalculados na sistemática do lucro arbitrado e restabelecer a qualificação da penalidade integralmente, concluiu que o valor recalculado para o 4º trimestre/2012 não estaria alcançado pela decadência segundo a regra do art. 173, I do CTN. A maioria do Colegiado cancelou integralmente as exigências por falta de arbitramento dos lucros, e entendeu que a qualificação não poderia ser aplicada sobre os créditos decorrentes de “omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada”, mas, como visto no tópico anterior, não houve distinção na aplicação da regra decadencial sobre a parcela do crédito tributário que não se sujeitaria à qualificação da penalidade. Assim, apesar de a PGFN demonstrar dissídio jurisprudencial quanto ao restabelecimento de parte dos débitos de IRPJ e CSLL, recalculados na sistemática do lucro arbitrado, e ter interesse recursal em ver a eles acrescida a multa qualificada, inclusive no que se refere aos valores que venham a ser assim apurados a partir de “omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada”, a orientação decisória do acórdão recorrido foi no sentido da aplicação da regra do art. 173, I do CTN para todos os valores mantidos, a evidenciar que também aqui a demonstração de dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade não pode

pretender o restabelecimento de valores cancelados por aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN.

Os lançamentos de IRRF não foram afetados pelos vícios constatados nas sistemáticas de apuração dos tributos sobre o lucro e o faturamento, e a decisão de 1ª instância afastou os valores exigidos em relação a fatos geradores até 28/12/2012 por aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN, seguindo-se a negativa de provimento ao recurso de ofício neste ponto. Assim, a discussão acerca da qualificação da penalidade afastada em relação aos débitos de IRRF subsistentes não demanda redefinição do prazo decadencial, que permanece estabelecido pela regra mais alargada do art. 173, I do CTN.

Por todo o exposto, a PGFN não tem interesse recursal em ver rediscutida a regra decadencial aplicável aos débitos em relação aos quais discute o cabimento da qualificação da penalidade, vez que a regra do art. 173, I do CTN subsistiu mesmo em relação aos valores para os quais a qualificação da penalidade foi afastada.

Estes os contornos, portanto, para que o recurso especial da PGFN seja CONHECIDO na matéria *Qualificação da multa de ofício*, com base apenas no paradigma n.º 1401-002.498, divergindo do I. Relator por compreender que tal paradigma também se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial em relação à multa qualificada aplicada sobre as exigências de IRRF.

Por fim, na terceira matéria - *Responsabilização solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Junior* – o recurso fazendário teve seguimento com base, apenas, no primeiro paradigma, n.º 1202-000.362. A pretensão da PGFN, neste ponto, é ver restabelecida a responsabilidade imputada com base no art. 135, do CTN, que o Colegiado *a quo* manteve *somente em relação ao crédito tributário decorrente da infração de "receitas escrituradas e não declaradas"*, bem como com base no art. 124 do CTN, esta afastada pela negativa de provimento ao recurso de ofício.

O relatório do acórdão recorrido assim refere a síntese da acusação fiscal neste ponto:

12. O sr. gércio MARCELINO MENDONÇA, na condição de sócio-administrador, foi arrolado como responsável passivo solidário sob fundamento do art. 124, I, e art. 135, III, do CTN, por de ter se furtado a declarar rendimentos - fls. 467, de forma reiterada, denotando interesse comum na situação que constitui o fato gerador, por ter atuado ostensivamente na materialização de irregularidades infringindo a legislação tributária com evidente intuito de furtar-se ao recolhimento de tributos - fl. 600 e 697

O excerto da ementa da decisão de 1ª instância evidencia as premissas para manutenção da responsabilidade com base, apenas, no art. 135, III do CTN.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN. HIPÓTESE CARACTERIZADORA.

A hipótese do art. 124, I do CTN trata de solidariedade entre sujeitos passivos da obrigação principal, que, em matéria tributária, são de dois tipos: contribuinte e responsável. No caso do citado inciso, a obrigação se dá somente entre contribuintes.

Além disso, no caso de responsabilidades entre contribuintes e responsáveis as obrigações são, notadamente, autônomas, no que concerne ao seu nascimento e natureza (ainda que se possa aproveitar um só auto de infração para os lançamentos, por questão de economia processual).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN. LANÇAMENTO EM FACE DO CONTRIBUINTE E EM FACE DO RESPONSÁVEL PASSIVO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.

Para a caracterização da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, é irrelevante a condição de sócio, devendo ser identificado apenas a condição de administrador que comete o ato ilícito.

Nessa linha de tratamento, o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator é excluída. Explica-se: se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III fosse a condição de sócio, faria sentido a tese de responsabilidade subsidiária, ou seja, o terceiro sócio poderia demandar o esgotamento do patrimônio da sociedade para, só depois, vir a ser chamado a pagar o crédito. Como não responde por ser sócio, mas por ser administrador, não faz sentido o seu esquivamento prévio da responsabilidade, e da exigência de que a sociedade respondesse primeiro, para só então, com a sua insolvabilidade, o administrador se submetesse à sanção.

Com base nesse entendimento, no caso de responsabilidade do art. 135, III, do CTN, é perfeitamente aceitável a imputação de responsabilidade passiva tributária a terceiro ao mesmo tempo em que se exige o crédito do contribuinte.

A limitação da responsabilidade de Gércio Marcelino Mendonça Júnior aos créditos tributários acerca dos quais foi mantida a qualificação da penalidade está assim motivada no voto vencedor do acórdão recorrido:

Como se viu, a autoridade fiscal imputou responsabilidade tributária ao Sr. Gércio com fundamento nos arts. 124, I e 135, III do CTN, e a DRJ entendeu que não caberia a responsabilidade tributária com fundamento no interesse comum (art. 124, I do CTN), mas a manteve com fundamento no art. 135, III, ensejando recurso voluntário.

Reiterando o que já foi dito, parte do lançamento de omissão de receitas não tomou por base nenhum ato ilícito apurado na chamada Operação Ararath, pois foi baseada, por presunção legal a partir de depósitos bancários cuja origem a recorrente não logrou comprovar. A outra infração, qual seja, pagamento sem causa, também foi apurada a partir do exame de extratos bancários. Ambas, como visto, a multa foi desqualificada, reduzindo-a para o patamar de 75%.

Definir a forma de realizar a auditoria fiscal é ato discricionário cujo mérito não cabe ao CARF examinar. Entretanto, quando a autoridade fiscal faz a opção por fiscalizar o contribuinte com base na movimentação bancária, ela impõe a si mesma algumas

A primeira delas diz respeito à multa qualificada, que, como visto, em tese não se coaduna com a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, só podendo ser aplicada em hipóteses excepcionais. A segunda se refere justamente à responsabilização de administradores, que depende da prova de ato praticado com infração de lei ou com excesso de poderes, o que nem sempre é possível comprovar pelo mero exame dos extratos bancários.

Sendo estas infrações (as mencionadas neste tópicos) apuradas não com base nas provas produzidas no âmbito da Operação Ararath, mas pelo exame dos extratos bancários, deve se concluir, pelo menos para estas infrações, que as conclusões da investigação policial são estranhas a elas. Trazer tais conclusões para estas infrações (omissão de receitas e pagamentos sem causa baseadas em extratos bancários) apenas para responsabilizar o Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior, cria uma contradição difícil de superar, na medida em que, no procedimento policial, se trabalha com a hipótese e que os valores movimentados na conta do autuado sejam empréstimos. Se é empréstimo não é receita. Se é possível identificar a origem dos depósitos, então seria incabível a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, considerando essas razões, mantém-se a responsabilidade do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior apenas com relação à infração que foi mantida à qualificação ("receitas escrituradas e não declaradas"), conforme fundamentos do voto da Relatora.

Recorde-se que a PGFN também pleiteou o restabelecimento da responsabilidade tributária em razão do restauro da qualificação da penalidade sobre os créditos tributários decorrentes de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa. Embora o seguimento da matéria tenha se dado com base no paradigma n.º 1401-002.498, no qual também foi enfrentada a responsabilidade imputada a Gércio Marcelino Mendonça Júnior, lá se decidiu por afastá-la, negando-se provimento ao recurso de ofício, vez que a acusação fiscal referiu, apenas, o art. 124, I do CTN como fundamento para tanto naqueles autos. Registre-se que a apreciação dos embargos opostos contra este julgado, no Acórdão n.º 1401-003.390, confirma que a responsabilidade foi afastada sob esta motivação na negativa de provimento ao recurso de ofício. Possivelmente por esta razão, a PGFN não invocou aquele paradigma para caracterização do dissídio jurisprudencial acerca da responsabilidade tributária aqui também afastada em 1ª instância, na parte em que fundamentada no art. 124, I do CTN.

De outro lado, fato é que o Colegiado *a quo* manteve a imputação de responsabilidade a Gércio Marcelino Mendonça Junior em relação aos créditos tributários de “receitas escrituradas e não declaradas”, e isto mediante voto vencedor que limitou o alcance do voto da relatora, que mantinha a responsabilidade em relação a todos os créditos tributários para os quais validava a qualificação da penalidade. A motivação do voto vencido para qualificação da penalidade naquele ponto e para imputação da responsabilidade tributária é a mesma, como se vê especialmente nos trechos em destaque:

A DRJ afastou a multa qualificada, sob o argumento de que o acordo de delação premiada é afeto ao processo judicial, e no presente caso possuiria relação apenas indireta com o procedimento administrativo fiscal, visto que houve apenas o compartilhamento de provas afetas ao interesse da fazenda pública federal, por conseguinte, os efeitos da delação, não necessariamente, afetam o presente procedimento. Acrescenta que o procedimento fiscal demonstrou tão somente que não houve controles por parte do contribuinte sobre tais valores, e mesmo que houvesse, tais não foram apresentados ao fisco, tampouco em grau de Impugnação. Também destacou que os lançamentos de ofício basearam-se em presunção legal, e que não seria possível afirmar como verdade, para fins de utilização como fundamento no presente lançamento, que houve essas operações no âmbito tributário fora de seus negócios normais, de outra forma, o lançamento fiscal deveria embasar-se justamente na prova da ocorrência dessas operações, o que não foi o que ocorreu.

Concordo com a decisão *a quo* quando afirma que o acordo de delação premiada é afeto ao processo judicial, e que seus efeitos não necessariamente afetam o presente procedimento. Isto porque, como já mencionado alhures, o acordo de colaboração premiada, ainda que homologado pelo Ministério Público não constitui prova, mas sim em meio para obtenção de prova. Nesse diapasão, é imprescindível que a autoridade fiscal produza provas no âmbito do procedimento administrativo que demonstrem a existência de infração fiscal.

E assim foi feito. A autoridade fiscal reuniu extratos bancários, contabilidade, DIPJ, entre outros, para demonstrar a que houve pagamento sem causa, omissão de receita escriturada e não declarada, bem como omissão de receita por presunção legal. As infrações fiscais foram devidamente comprovadas através de provas produzidas no curso do procedimento administrativo.

A súmula CARF n.º 25 preceitua que 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.

Todas as infrações apontas configuram, em tese, sonegação, e deram ensejo ao lançamento de ofício. A sonegação pode ocorrer por mero erro do contribuinte, ou pode este ter o intuito doloso em sonegar ao Fisco. A sonegação por simples erro implica

imposição de multa de ofício de 75%. No segundo caso, quando há a sonegação dolosa nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64, a multa é agravada para o patamar de 150%, in verbis:

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.

O que se está a discutir portanto é a existência ou não de dolo. Nesse ponto, ousou discordar da decisão de piso, uma vez que não restam dúvidas que as operações ora tributadas foram realizadas de modo fraudulento e reveladas no seio da Operação Ararath, e a autoridade fiscal não teve pleno conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador, justamente porque a hipótese de incidência foi realizada para acobertar outras infrações de natureza penal.

Ou seja, a existência de acordo de colaboração premiada no seio da Operação Ararath não é prova para comprovar infração fiscal, mas é fato incontroverso a ser levado em consideração para formação da convicção do julgador acerca da existência do intuito doloso. Nesse sentido, transcrevo o seguinte trecho do TVF (fl.597):

E toda essa movimentação financeira efetuada pela Comercial Amazônia de Petróleo Ltda que não fazia parte de seus negócios "normais" foi contabilizada como "OPERAÇÕES MÚTUO JUNIOR", com o intuito de fraudar o Fisco; ou seja, 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

O sujeito passivo não conseguiu comprovar a existência de contratos de mútuo, mas inseriu intencionalmente informações inverídicas para alterar as circunstâncias do fato gerador, caracterizando o dolo necessário para a qualificação da multa.

Portanto, neste ponto, voto por dar provimento ao recurso de ofício e restaurar a multa de ofício para o percentual de 150%.

[...]

Em relação aos atos com infração à lei, resta claro que a movimentação financeira realizada pelo Recorrente tinha por finalidade a ocultação e dissimulação da natureza de recursos provenientes de atividades ilícitas, e neste contexto, **sonegou tributos dolosamente à Receita Federal, através da transferência de valores sob a rubrica de contratos de mútuo, sem que tivesse êxito em provar a existência desses contratos. Consta do resumo da Operação Ararath, elaborado pelo Ministério Público Federal no Mato Grosso, e compartilhado com a Receita** (fl.242):

[...]

O Recorrente fez acordo de delação premiada e admitiu ter participado do esquema criminoso, ratificando assim a realização de operações com infração à lei para dissimular a origem e a destinação de recursos provenientes de atividades ilícitas.

Por tudo o exposto, há de ser mantida a responsabilidade solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior com fundamento no art. 135, III do CTN. *(destaques acrescidos)*

Impõe-se concluir, daí, que a reforma da decisão acerca da qualificação da penalidade sobre a outra parcela do crédito tributário mantido poderia ensejar, também, o restabelecimento da responsabilidade tributária.

Para além disso, o paradigma n.º 1202-00.362 é trazido para restaurar a responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, I do CTN, por assim ter decidido em face de administradores de sociedade que omitiu significativa parcela de sua movimentação financeira motivadora de exigência com qualificação da penalidade, circunstância considerada suficiente para afirmar que eles *tiveram interesse comum (jurídico e econômico) nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, sendo, portanto, solidariamente obrigados ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 124, inciso I, do CTN.*

Assim, o recurso especial da PGFN deve ser admitido neste ponto porque: i) caracterizada a divergência jurisprudencial acerca do cabimento da qualificação da penalidade sobre os créditos tributários apurados a partir da movimentação financeira exteriorizada nos extratos bancários, cuja exoneração justificou, também, o afastamento da responsabilidade tributária de Gércio Marcelino Mendonça Júnior no acórdão recorrido, e ii) com o afastamento da responsabilidade tributária neste ponto com fundamento no art. 135, III do CTN, a PGFN passa a ter interesse em confrontar a negativa de provimento do recurso de ofício que concordou com o afastamento, em 1ª instância, da responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, I do CTN, apesar de o imputado ser administrador de sociedade que omitiu significativa parcela de sua movimentação financeira no período fiscalizado.

Registre-se, por oportuno, que no já citado precedente n.º 9101-006.619¹⁰, este Colegiado negou conhecimento a recurso especial da PGFN interposto contra outra exigência formalizada no âmbito da Operação Ararath, examinada também pelo Colegiado *a quo*, no Acórdão n.º 1301-003.955 e, no que se refere à matéria semelhante à agora em análise, a Conselheira Livia De Carli Germano assim conduziu o não conhecimento:

Quanto à responsabilidade, o paradigma **1301-001.644** tratou de lançamento por presunção de omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, e responsabilizou a pessoa física que era sócia da contribuinte à época dos fatos autuados, a qual havia se retirado da sociedade registrando-a em nome de pessoas sem capacidade financeira.

Diante desse contexto, o voto observa que “No caso específico, o que sobressai do exame dos autos é que os sócios que constavam do contrato social, são realmente pessoas interpostas por terceiros (“laranjas”).” A responsabilidade é mantida por se entender que, diante desse contexto, o antigo sócio se beneficiou dos valores omitidos:

Os fatos relatados deixam claro que **o ora recorrente tinha interesse comum nos negócios da empresa fiscalizada**, uma vez que, conforme demonstrado, ele de fato é que se beneficiou do ardiloso esquema de sonegação. Parece-me claro, então, o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN), que, no final das contas, são as **receitas e os lucros, dolosamente omitidos, obtidos por meio das operações mercantis da sociedade** e que foram repassados ao recorrente.

Ali, a responsabilidade tributária é atribuída diante de contexto de interposição de pessoas no quadro societário, o que não encontra paralelo nos presentes autos.

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

¹⁰ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

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

No presente caso, como antes demonstrado, o paradigma indicado não apresenta esta distinção e, para além disso, a caracterização do dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade tem a potência de reformar a premissa que ensejou o afastamento da responsabilidade tributária sobre os créditos tributários cuja penalidade foi reduzida.

Anote-se, por fim, que o responsável tributário não apresentou contrarrazões apesar de intimado do acórdão recorrido e da admissibilidade do recurso especial fazendário, mediante correspondência enviada conjuntamente a ele e à Contribuinte, dada a identidade de domicílio tributário (e-fls. 1603 e 2168/2169).

Estas as razões para divergir do I. Relator e CONHECER do recurso especial da PGFN na matéria *Responsabilização solidária do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Junior*.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento quanto à matéria “*multa qualificada – reiterada declaração ao fisco de valores de receita menores do que a receita efetivamente obtida*”, com base nos dois paradigmas indicados – Acórdãos CSRF nº 01-05.054 e 01-05.347. Ainda, em sede de agravo, foi admitida a matéria “*caráter de penalidade da exigência do art. 61 Lei 8.981/1995 – impossibilidade de aplicação de nova multa de ofício*”, em face do paradigma nº 1401-001.344.

A PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial neste segundo ponto, porque os acórdãos comparados não apresentariam similitude fática. Esta matéria não teve seguimento em exame de admissibilidade porque:

A divergência aqui alegada, conforme visto, não diz respeito mais à ***exigência do IRRF em si*** (e nem poderia mesmo sê-lo, uma vez que, com relação a esta matéria já foi apresentada a “*1ª divergência*”, aqui ao norte analisada, em face de dois paradigmas, sendo este o limite regimental de paradigmas *por matéria*), mas sim diz respeito ao pleito da recorrente de ***exclusão da multa de ofício aplicada sobre a infração à legislação do IRRF***, ao fundamento de que, *por já ser o próprio IRRF uma penalidade* (no entender da recorrente), não se faz cabível uma *segunda penalidade sobre o mesmo fato* (que viria a ser — uma vez mais, *no entender da recorrente* — a multa de ofício incidente sobre o valor do próprio tributo IRRF).

Ocorre que, neste aspecto, caberia então à recorrente trazer a confronto, como paradigma da divergência alegada, algum acórdão, acaso existente, em que o CARF, diante de determinada situação em que tenha sido ***mantida a exigência da IRRF***, tenha decidido por ***excluir a aplicação da correspondente multa de ofício proporcional***, sob semelhante fundamento (dupla penalidade, ou *bis in idem*).

O acórdão trazido a confronto, contudo, não preenche tal requisito, pois nele *não houve a exclusão da multa de ofício proporcional do IRRF* (procedimento que a recorrente pretende ver-lhe deferido), senão o que de fato houve foi o *cancelamento integral do lançamento de ofício do IRRF* (ou seja, a multa de ofício, no caso, restou cancelada naquele caso apenas por mera decorrência, *i.e.*, por ser acessório do principal).

Vale reprimir. **Não há nenhuma manifestação no acórdão nº 1401-001.344 que corrobore a tese aventada pela recorrente, no sentido de afastamento da multa de ofício proporcional.**

Por outro lado, no que diz respeito ao afastamento da tributação pelo IRRF, conforme dito, não apenas não é este o foco da divergência alegada pela recorrente, como de fato sequer poderia sê-lo, posto que tal matéria já foi aqui analisada em face de outros dois paradigmas apresentados.

Não demonstrada a divergência alegada, portanto, com relação à suposta “*impossibilidade de aplicação de nova multa de ofício*”. (*destaques do original*)

Contudo, em sede de agravo, conclui-se que os acórdãos comparados divergiriam na compreensão acerca do *reconhecimento (ou não) do caráter de penalidade à exigência de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/1995*, e que assim haveria divergência jurisprudencial a ser solucionada.

Observa-se no acórdão recorrido que a discussão acerca da caracterização do IRRF como penalidade teve em conta o seu cálculo com base na alíquota de 35% sobre base de cálculo reajustada, ao que o Colegiado *a quo* respondeu tratar-se de hipótese de deslocamento da sujeição passiva, mediante presunção de pagamento de rendimentos líquidos do imposto que é, assim, exigido da fonte pagadora. Sob esta ótica, penalidade seria a multa de ofício aplicada sobre este tributo não recolhido pela fonte pagadora, a qual pode ser, inclusive, *majorada nas hipótese de sonegação, fraude ou simulação dolosas*.

Note-se que, neste contexto, a conclusão do acórdão recorrido, no voto da relatora, condutor do julgado nesta parte, é no sentido de que *afigura-se correta a incidência do IRRF sobre os pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado*. Sequer estava em debate a exclusão da penalidade porque a exigência do tributo já seria uma sanção. A alegação era de que a incidência seria imprópria porque a legislação *veda a utilização de tributo como substituto da penalidade*, consoante assim relatadas as razões de defesa trazidas em recurso voluntário pela Contribuinte:

- Indevida exigência do IRRF mediante dupla presunção: (i) cada débito equivale a pagamento; (ii) presume-se que os “pagamentos presumidos” são a “beneficiários não identificados ou sem causa”;
- O IRRF teria caráter punitivo, aduz que o art. 61 não criou mais uma modalidade de tributação exclusiva na fonte, já que o fato tomado para essa tributação – o pagamento – não tem signo de renda, como exige o art. 43 do CTN, mas sim instituiu uma efetiva penalidade, dissimulada como imposto de renda na fonte, para punir o “pagamento a beneficiário não identificado” e o art. 3º do CTN veda a utilização de tributo como substituto da penalidade.

Assim, em verdade, a Contribuinte inova a discussão quando, em recurso especial, passa a defender que, *na remota hipótese de não ser provido o fundamento contido no tópico anterior, insiste a Recorrente pela impossibilidade de aplicação de multa de ofício, no caso de 75%, sobre pretensão a título de tributo que tem nítido caráter de penalidade*. E por esta razão, distintamente do que firmado no exame do agravo, é relevante que os acórdãos comparados tenham analisado a caracterização do tributo como penalidade sob pretensões de semelhante consequência jurídica, sob pena de se estar analisado pela primeira vez, em instância especial, tema que não foi prequestionado.

E, como bem observado no exame de admissibilidade, *não há nenhuma manifestação no acórdão nº 1401-001.344 que corrobore a tese aventada pela recorrente, no sentido de afastamento da multa de ofício proporcional*. O caso, no paradigma, era de pagamentos sem causa que foram adicionados ao lucro tributável e também ensejaram exigência de IRRF. As exigências foram canceladas em 1ª instância porque parte dos valores correspondiam a recebimentos, e não a pagamentos, e outra parte porque não provado que afetaram a apuração do resultado. Ainda, para fins de exigência de IRRF, a autoridade julgadora de 1ª instância demandou prova de que os pagamentos teriam favorecido terceiros. O relator restou vencido no provimento parcial que dava ao recurso de ofício para dispensar a prova, pelo Fisco, de que os pagamentos afetaram a apuração do resultado e validava a exigência de IRRF porque não provada a causa dos pagamentos. A maioria do Colegiado deu provimento ao recurso de ofício em menor extensão, para manter o cancelamento das exigências de IRRF porque: i) é

necessária cautela na hipótese de exigência a partir de *escrituração de pagamentos que podem ter sido registrados como custos ou despesas pelas empresas*; ii) há precedentes contrários à aplicação do art. 61 da Lei n.º 8.981/95 quando o pagamento sem causa motivou tributação por redução do lucro líquido; iii) no caso, houve exigência concomitante do IRPJ pelo aumento do lucro tributável em razão da glosa; iv) *o IRRF decorrente do Art. 61 da Lei n.º 8.981/95 tem natureza de sanção, em virtude de decorrer do descumprimento de dever do contribuinte, no que diz respeito à prova da regularidade de despesas realizadas*; v) a exigência guarda similitude com a prevista na Lei n.º 8.541/92, acerca da qual há farta jurisprudência no sentido de seu caráter de penalidade; e, em consequência, vi) *há identidade entre as hipóteses de incidência do IRRF e da própria natureza da cobrança, devendo ser reconhecido o caráter de penalidade da aplicação do disposto no art. 61 da lei n.º 8.981/95*.

O voto condutor do paradigma, assim, foi orientado pela impossibilidade de exigência de IRRF porque os pagamentos sem causa teriam também ensejado a exigência de IRPJ, o que, de fato, se verificou em relação aos *pagamentos referentes à conta 2520*, objeto do parcial provimento do recurso de ofício, como bem evidencia a decisão final assim expressa:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso voluntário e, quanto ao recurso de ofício, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL, apenas para restabelecer a glosa de pagamentos referentes à conta 2520 (IRPJ/CSLL), vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos, que davam provimento em maior extensão ao recurso de ofício, inclusive para restabelecer o IRRF da conta 2520, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado o Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira para redigir o voto vencedor.

Nestes autos, porém, tal debate não se estabeleceu porque os pagamentos que motivaram as exigências de IRRF não afetaram o lucro tributável. Os lançamentos de IRPJ e CSLL foram motivados, apenas, por omissões de receitas. Daí porque agora, em recurso especial, a Contribuinte inova em sua defesa para ver reconhecida a natureza de sanção do IRRF com vistas a afastar a penalidade de 75% que subsistiu aplicada.

Oportuno destacar, ainda, a vagueza deste debate no paradigma. Isto porque as citadas referências acerca da natureza sancionatória desta incidência na fonte foram estabelecidas a partir da regra de incidência anterior, prevista no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, em face da qual se discutia os efeitos retroativas de sua revogação. Aquela classificação, assim, não teria qualquer utilidade no caso analisado no paradigma, vez que a exigência já tinha em conta a norma posterior, e ainda vigente, veiculada no art. 61 da Lei n.º 8.981/95, contra a qual se aproveitava, apenas, o debate anterior acerca da incompatibilidade da incidência na fonte na hipótese em que o pagamento resultou em redução da base tributável, diante de tributação que, estabelecida na Lei n.º 8.541/92, buscava tributar, também, lucros distribuídos aos sócios mediante operações à margem da escrituração. Evidente, portanto, que não se pode extrair as consequências aqui pretendidas pela Contribuinte a partir da afirmada natureza sancionatória expressa no paradigma.

Por fim, anote-se que depois de procedida a análise acima expressa, esta Conselheira verificou no sítio do CARF que o paradigma n.º 1401-001.344 foi desconstituído em posterior apreciação de embargos nominados contra ele opostos. No Acórdão n.º 1401-002.098, sob o voto condutor da Conselheira Lívia de Carli Germano, confirmou-se que o recurso de ofício apreciado no paradigma já havia sido julgado no Acórdão n.º 1301-000.849, restando para apreciação nos autos do processo administrativo n.º 15374.001962/2008-71 apenas o recurso voluntário, acerca do qual confirmou-se o não conhecimento. O Colegiado assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os presentes embargos inominados com efeitos infringentes para reconhecer que a matéria dos presentes autos é restrita à cobrança dos débitos que não foram exonerados no acórdão nº 12.17.863, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I (fls. 56-64), de maneira que o acórdão 1401-001.344 deve ser (i) rerratificado na parte em que não conhece do recurso voluntário, integrando-o para fazer constar que tal recurso, além de intempestivo, não preenche o pressuposto recursal do interesse; e (ii) anulado quanto à análise do recurso de ofício.

Assim, tem razão a PGFN quando aponta dessemelhança fática entre os acórdãos comparados, e também tem razão a Presidência de Câmara que rejeitou o paradigma por dele não resultar a pretendida exoneração de penalidade. Caberia ainda, adicionar, por todo o exposto, que a matéria em questão não foi objeto de prequestionamento, inexistindo a referência primeira para construção de uma divergência jurisprudencial, assim como o paradigma indicado foi reformado, inexistindo a segunda referência para caracterização do dissídio.

Estas as razões para concordar com o I. Relator e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “*caráter de penalidade da exigência do art. 61 Lei 8.981/1995 – impossibilidade de aplicação de nova multa de ofício*”.

Por fim, com respeito à matéria “*multa qualificada – reiterada declaração ao fisco de valores de receita menores do que a receita efetivamente obtida*”, como já exposto ao longo deste voto, as exigências tiveram em conta: 1) *omissão de receita escriturada e não declarada*; 2) *omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada*, além de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa, que motivaram apenas lançamento de IRRF. Todos os créditos tributários lançados foram acrescidos de multa qualificada, mas este gravame foi afastado em relação às exigências de IRRF e às demais calculadas a partir de *omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada*, sendo tal matéria objeto do recurso especial interposto pela PGFN.

A qualificação da penalidade mantida sobre os créditos tributários calculados a partir de *omissão de receita escriturada e não declarados* está validada no voto vencido do acórdão recorrido que concorda com a acusação fiscal no sentido de que *as operações ora tributadas foram realizadas de modo fraudulento e reveladas no seio da Operação Ararath, e a autoridade fiscal não teve pleno conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador, justamente porque a hipótese de incidência foi realizada para acobertar outras infrações de natureza penal*. Já o voto vencedor, que afastou este entendimento em relação aos créditos tributários calculados a partir de *omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada*, concordou com a qualificação da penalidade sobre as demais parcelas porque:

Quanto ao AI de PIS e à COFINS, decidiu-se por restabelecer à multa de 150% somente em relação ao crédito tributário decorrente da infração de “*receitas escrituradas e não declaradas*”. Prevaleceu o entendimento de que neste caso, evidenciou-se a prática reiterada de omissão de receitas, mediante o artifício doloso de retardar o conhecimento das reais dimensões do fato gerador por parte da autoridade fazendária.

Com efeito, ao apontar a escrituração e a declaração a menor de valores de receitas praticadas de forma reiterada, a fiscalização demonstrou o evidente intuito de fraude pela reiterada omissão de receita, impondo-se manter a qualificação da penalidade.

Assim, a qualificação da penalidade foi restabelecida parcialmente em razão da reiteração da declaração a menor de valores escriturados como receitas.

Considerando a especificidade do caso e o afunilamento das razões para manutenção parcial da multa qualificada, importa ter em conta, também, que a acusação fiscal assim justificou o gravame:

64. E para qualificar a multa demonstramos que a contribuinte, em tese, cometeu **sonegação**, dolo e fraude em todo período fiscalizado, de forma intencional e sem justificativa não declarando os tributos da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Além disso, esta fiscalização considera que a conduta da contribuinte, em relação aos ganhos obtidos nas operações realizadas por intermédio das contas bancárias da empresa, declarações incompatíveis com a real movimentação bancária; escrituração, sem documentos que comprovassem os lançamentos nos livros entregues nos anos fiscalizados, **a realização ou não de outra atividade**; além de comércio de combustíveis, a não existência e/ou a falta de apresentação dos documentos, saques e depósitos de quantias elevadas em dinheiro, sem a origem ou destino e o histórico do modus operandi da denuncia pelo MPF da Operação Ararath (fls. 242).

65. O Sr. Gercio Marcelino Mendonça Junior, conforme denuncia do MPF da Operação Ararath, era o operador financeiro do grupo político do Estado do Mato Grosso e manipulou uma grande movimentação financeira através de suas empresas, **principalmente a Comercial Amazônia de Petróleo Ltda**, para efetuar os pagamentos as PF's e PJ's do esquema envolvido. E toda essa movimentação financeira efetuada pela Comercial Amazônia de Petróleo Ltda que não fazia parte de seus negócios "**normais**" foi contabilizada como "**OPERAÇÕES MÚTUO JUNIOR**", com o intuito de fraudar o Fisco; ou seja, **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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

66. Tudo isto, enquadra-se nas disposições do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, razão pela qual, sobre esses valores, será duplicado o percentual da multa a ser aplicada, conforme determinam os ditames da Lei nº 9.430/96, abaixo transcritos. O art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que:

Art. 44. Nos casos de lançamentos de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007). (...)

§ 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. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

67. Já a Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, estabelece 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, 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 arts. 71 e 72.”

68. À luz da legislação acima transcrita, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de **sonegação**, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, nos seguintes termos: **sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, **o conhecimento por parte da autoridade fazendária** da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente; **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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento; e **conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos anteriormente como sonegação ou fraude.

69. A constatação pela Fiscalização de qualquer uma dessas hipóteses legais é o suficiente para justificar a imposição de penalidade fiscal qualificada, nos termos da legislação acima transcrita. No presente caso, enquadrado a conduta dolosa da contribuinte em prática de **sonegação**, prevista art. 71 da Lei 4.502/64.

70. No presente caso, está evidenciado a conduta dolosa da contribuinte, caracterizadora de **sonegação**, quando reiteradamente, **durante o período fiscalizado, de 2010 a 2013**, deixa de declarar **vultosas quantias em sua Declaração de Pessoa jurídica, de natureza obrigatória**, deixando-as à margem da tributação, **com evidente intuito de sonegação**. Constata-se no procedimento fiscal várias práticas que configuram sonegação/ fraude, devidamente relacionadas neste Termo de Verificação Fiscal e nos documentos compartilhados pelo Ministério Público e Polícia Federal por decisão judicial, condutas que atentam não só contra a lei tributária, mas igualmente contra o Sistema financeiro e as próprias Leis penais.

71. Portanto, reitera-se que é evidente que a não declaração de vultosa movimentação financeira, da ordem de milhões ao longo do período fiscalizado, de forma reiterada e à margem da tributação, **não decorre de mero erro**, bem como as práticas descritas implicam real intenção de ocultar receitas da imposição tributária. A conduta evidencia flagrante intuito de **sonegação** e demonstra que a Contribuinte agiu, dolosamente, no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, o que é suficiente para aplicar a qualificação da penalidade imposta no presente lançamento.

72. Foi aplicada a multa de **150%, no período de 01/2012 a 12/2013**, (qualificada a multa de 75% para 150%), obedecendo ao estabelecido na legislação vigente. A conduta descrita evidencia que o contribuinte agiu com o intuito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Administração Tributária, de receitas auferidas e pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa durante os anos-calendário **2012 e 2013**. Como tal conduta está prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, estamos aplicando a **multa qualificada de 150%** sobre os tributos apurados com base nas infrações cometidas. (*destaques do original*)

Assim, excluindo-se os elementos correlatos à movimentação financeira de origem não comprovada e resultante de operações denunciadas pelo Ministério Público Federal, impõe-se concluir que a qualificação da penalidade subsistiu por *conduta dolosa da contribuinte, caracterizadora de sonegação, quando reiteradamente, durante o período fiscalizado, de 2010 a 2013, deixa de declarar ~~vultosas~~ quantias em sua Declaração de Pessoa jurídica, de natureza*

obrigatória, deixando-as à margem da tributação, com evidente intuito de sonegação, na forma do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Exclui-se a referência à expressividade dos valores omitidos por se compreender que ela decorre das receitas presumidas a partir da movimentação financeira. A falta de declaração foi afirmada em relação às demais receitas, nos seguintes termos:

36. De posse da ECD 2012 e 2013 (fl. 22), do Lalur 2012 e 2013 (fls. 228 a 241) e dos extratos bancários, extraiu-se os dados constantes das planilhas "RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS - 2012 e 2013" (fls. 386 a 388), e constatou-se que a contribuinte escriturou as receitas; entretanto, não recolheu devidamente as receitas escrituradas e declaradas:

[...]

Contudo, enquanto tais receitas representaram entre R\$ 2 e 3 milhões **anualmente**, os créditos bancários de origem não comprovada representaram, em média, R\$ 2 milhões **mensalmente**.

Firmadas estas premissas de decisão no acórdão recorrido, cabe ter em conta que os dois paradigmas admitidos para caracterização desta divergência já foram rejeitados por este Colegiado nos termos do voto vencedor expresso por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.187¹¹:

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer parcialmente do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que também não estava caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade.

O recurso especial da Contribuinte foi admitido, neste ponto, em face dos dois paradigmas indicados, sob a ótica de que ambos teriam afastado a qualificação da penalidade em circunstâncias fáticas semelhantes às verificadas nestes autos. Em contrarrazões, porém, a PGFN observou que:

A manutenção da multa qualificada foi fundamentada pela decisão recorrida em aspectos peculiares ao contexto fático e probatório contido nestes autos. Não se trata de mera aplicação de lei ou de questão de direito apenas. Os fatos analisados pelos acórdãos indicados como paradigmas pelo recorrente apresentam-se distintos, em aspectos relevantes, do que foi julgado pela decisão recorrida.

O Colegiado *a quo* manteve a qualificação da penalidade porque, para além da constatação de omissão de receitas, a autoridade lançadora teria apresentado *fundamentação diversa, específica e adequada para suportar o evidente intuito de fraude do sujeito passivo*, vez que apontada a *reiteração das condutas envolvidas na omissão de receitas nos 3 (três) anos- calendário*s, consistente na falta de declaração de *92% de sua movimentação financeira* de forma injustificada. O voto condutor do acórdão recorrido destaca a seguinte motivação apresentada no Termo de Verificação Fiscal, consistente com as hipóteses dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64:

A – As notas fiscais emitidas pela fiscalizada, bem como os valores declarados por esta nas declarações DIPJ, DICON, DCTF e LIVRO CAIXA, reiteradamente, não contemplam a totalidade das suas receitas tributáveis apuradas por esta fiscalização federal. Omissão de receitas reiterada.

B – A prática reiterada de omissão das receitas das atividades, nos três anos fiscalizados, é corroborada solidamente pelos fatos narrados no tópico anterior

¹¹ 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, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e restaram vencidos no conhecimento os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Alexandre Evaristo Pinto e Carlos Henrique de Oliveira.

VI - ANÁLISE FISCAL – AUDITORIA INTERNA X NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA FRANQUEADORA, que comprovam que a fiscalizada ofereceu à tributação somente parte de sua receita tributável a fim de reduzir dolosamente o recolhimento de impostos. Omissão de receitas reiterada. *(destaques do original)*

O paradigma nº CSRF/01-05.054, como bem observado no exame de admissibilidade, teve em conta o comportamento de sujeito passivo *que, sistematicamente e durante anos consecutivos, declara uma renda bruta inferior à verdadeira, [...] em média, 7% da verdadeira receita.* Contudo, seu voto condutor refere que não consta na peça impositiva inaugural, em qual dos três artigos indicados (71 a 73) a qualificação da multa se apóia, nem se diz respeito a sonegação, fraude ou conluio, nem consta em qual dos procedimentos da recorrente se baseou a qualificação da multa, ou seja, se foi o procedimento de não atender às intimações, se foi o procedimento de não possuir registros contábeis necessários ou desatender às normas de opção pelo lucro presumido ou pelo fato de ter tributado apenas parcela de suas receitas no período fiscalizado. E, para além desta imprecisão acusatória, ausente no recorrido, ao abordar especificamente a hipótese de qualificação da penalidade por reiterada declaração inexata, o referido paradigma assim indica:

Seguindo o raciocínio desenvolvido, concordo com a posição de que as divergências existentes entre os valores declarados pelo contribuinte ao fisco se revestem da condição de declaração inexata, até porque tais valores estão consistentemente contidos nos livros fiscais ou contábeis do contribuinte, foram informados pelo próprio contribuinte e, como no presente caso, deles a fiscalização extraiu as diferenças que ao final tributou.

Aqui, porém, como mencionado, a omissão também se verificou nas notas fiscais emitidas e na escrituração das receitas no Livro Caixa, razão pela qual a infração foi constatada a partir das informações das notas fiscais da franqueadora em favor da Contribuinte. Logo, não existe aqui o elemento invocado para descaracterizar a fraude no paradigma, consistente no fato de a Fiscalização extrair as diferenças tributadas da própria escrituração do sujeito passivo.

O segundo paradigma nº CSRF/01-05.347, por sua vez, como referido no exame de admissibilidade, tem em conta a conduta de *por quatro anos, prestar informações ao Fisco Federal por meio da Declaração de Rendimentos - DIRPJ e da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, de valores de faturamento em média 90% menores que os constantes da Declaração Periódica de Informações — DPI da Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás.* O voto vencido nele expresso, do ex-Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, trouxe consignado que *as discrepâncias nas informações apresentadas ao Fisco federal, durante quatro anos seguidos, reduzindo em 90% a sua receita declarada para o Fisco Estadual e a automática cobrança administrativa e executiva judicial, bem como a ausência de uma explicação plausível para os erros reiterados e expressivos, levam ao convencimento desse julgador na configuração da fraude.* Contudo, no voto vencedor, o ex-Conselheiro José Carlos Passuello fez ressalvas a esta conduta, observando que:

No cotejo de argumentos me inclino a acompanhar a C. 3ª Câmara, considerando ainda que a autuação foi procedida à vista dos relatórios apresentados pela empresa ao Fisco Estadual e que nos anos de 1996 e 1997 deixou de apresentar a DCTF e em 1998 deixou de apresentar as DDCT, pelo que foi penalizada com multa específica.

Este paradigma valida, de um lado, a conclusão do acórdão lá recorrido, no sentido de que *a divergência entre as informações apresentadas ao Fisco Estadual e as declaradas à Receita Federal, não autorizam a qualificação de evidente intuito de fraude, desde que não restou identificado o uso de artifícios, ardis ou outros meios similares para burlar o Fisco, restando caracterizado apenas a feitura da declaração inexata* – o que já se distingue do presente caso em que houve omissão em notas fiscais e no Livro Caixa -, mas adiciona que sequer houve apresentação de declarações inexatas

na maior parte dos períodos fiscalizados, assim distanciando, ainda mais, os fatos lá analisados dos aqui referidos para manutenção da multa qualificada.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

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

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

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte, também no que se refere à qualificação da penalidade. (*destaques do original*)

No presente caso, o acórdão recorrido não apresenta as especificidades apontadas em relação à falta de escrituração de receitas, considerada circunstância fática diferenciada no citado precedente.

Contudo, no paradigma n.º CSRF/01-05.054 subsiste o diferencial pela referência lá constante de que não teria sido consignado *na peça impositiva inaugural, em qual dos três artigos indicados (71 a 73) a qualificação da multa se apóia, nem se diz respeito a sonegação, fraude ou conluio, nem consta em qual dos procedimentos da recorrente se baseou a qualificação da multa, ou seja, se foi o procedimento de não atender às intimações, se foi o procedimento de não possuir registros contábeis necessários ou desatender às normas de opção pelo lucro presumido ou pelo fato de ter tributado apenas parcela de suas receitas no período fiscalizado*. Tal imprecisão acusatória, também aqui, está ausente no recorrido, e assim impede cogitar se o Colegiado que proferiu o paradigma também afastaria a qualificação da penalidade quando afirmada a existência de sonegação na forma do art. 71 da Lei n.º 4.506/64.

Já o paradigma n.º CSRF/01-05.347 apresenta maior similitude por ter em conta a falta de informação em DIRPJ ou DIPJ de valores de receitas conhecidas do sujeito passivo, que as informou ao Fisco Estadual. Aqui, as receitas foram escrituradas, mas não informadas em DIPJ. É certo que o voto vencedor do paradigma também menciona que o sujeito passivo deixou de apresentar DCTF no período autuado, e isto fragilizaria a acusação de apresentação de declarações inexatas, mas no presente caso as informações prestadas em DCTF não foram invocadas como evidência de dolo. Assim, este diferencial não merece relevo para desassemelhar os acórdãos comparados.

O recurso especial da Contribuinte, portanto, deve ser CONHECIDO apenas na primeira matéria, com respeito à “*multa qualificada – reiterada declaração ao fisco de valores de receita menores do que a receita efetivamente obtida*”, e com base no paradigma n.º 01-05.347.

No mérito do recurso especial da PGFN, esta Conselheira reitera, na primeira matéria, o voto acolhido, à unanimidade, no Acórdão n.º 9101-005.429:

Quanto à “possibilidade de ajuste no lançamento” este Colegiado já se manifestou, por duas vezes, contrariamente ao ajustamento pretendido pela PGFN. A decisão mais recente integra o Acórdão n.º 9101-004.213¹², no qual foi negado provimento ao recurso especial da PGFN por unanimidade, votando pelas conclusões esta Conselheira e a Conselheira Viviane Vidal Wagner. O voto condutor de referido julgado, de lavra da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, reproduz o entendimento por ela antes manifestado no Acórdão n.º 9101-003.157¹³, acolhido à unanimidade para dar provimento parcial a recurso especial do sujeito passivo questionando o ajustamento promovido pela autoridade julgadora de 1ª instância. Segue a transcrição:

No caso dos presentes autos, o contribuinte sustenta a nulidade da decisão da DRJ que redefiniu a sistemática de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro arbitrado. De fato, é nula a decisão administrativa que modifique o critério de lançamento tributário.

O acórdão recorrido reconheceu tal nulidade, tratando da exclusiva competência da DRJ para julgamento (nos termos da Lei n.º 8.748/93) e, ainda, do artigo 146, do CTN, que impede a modificação de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa quanto a fatos anteriores à alteração deste critério.

Com efeito, o artigo 146, do CTN, impede seja alterado critério de lançamento:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A respeito do artigo 146, são as considerações de Hugo de Brito Machado:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotada uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).

O Código Tributário Nacional ainda autoriza a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato, nos termos do artigo 149, IV, c/c artigo 145, III:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:(...)

¹² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

¹³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Tampouco os artigos 145 e 149 legitimam tal alteração pela autoridade julgadora administrativa. Afinal, o julgamento de processos administrativos é forma de controle da legalidade do lançamento, sem que as autoridades julgadoras detenham competência para refazer o lançamento.

Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa quando houver inovação da fundamentação legal da exigência, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3o, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

O dispositivo do Decreto nº 7.574/2011 novamente trata de erro de fato, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a), (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). O artigo 41, portanto, está devidamente alinhado às normas do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça também acena pela impossibilidade de mudança no critério jurídico, por eventual erro de direito:

(...) 4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente

obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que:

"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1130545, DJe 22/02/2011).

A decisão administrativa (DRJ) que modifica critério de lançamento, como no caso destes autos, é nula, por ofensa direta ao artigo 146, do Código Tributário Nacional, como também ao artigo 18, do Decreto nº 70.235/1972.

De fato, o Decreto nº 7.574/2011 fixou limites estreitos para ajustamento do lançamento, exigindo lançamento complementar e, por consequência, impedindo que tal se dê por meio de decisão administrativa, na hipótese de *alteração da fundamentação legal da exigência* – o que se verificaria no presente caso, ao se transpor o regime de tributação de lucro real para lucro arbitrado – e, mais ainda, que assim se proceda em relação a aspectos conhecidos e interpretados de forma diferente pela autoridade fiscal, sem que se verifique a subtração, ao seu conhecimento, de fatos vindos a lume somente depois do lançamento. Some-se, a isso, a inovação resultante da definição, em julgamento, do coeficiente aplicável para arbitramento dos lucros em razão da atividade exercida pelo sujeito passivo, suprimindo seu direito de defesa contra esse elemento acusatório.

Por tais razões, não há reparos ao acórdão recorrido que cancelou integralmente a exigência ao constatar que o IRPJ e a CSLL lançados deveriam ter sido calculados mediante arbitramento dos lucros, e não na sistemática do lucro real.

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Também aqui, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN na matéria *Adoção do lucro arbitrado, para fins de apuração do IRPJ e CSLL*.

Com respeito à qualificação da penalidade afastada em relação às exigências por *omissão de receitas por presunção legal em razão de depósitos bancários de origem não comprovada*, esta Conselheira reitera seus fundamentos, em linha com o recorrido, para não admitir a qualificação da penalidade sobre os créditos tributários decorrentes das receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, esta Conselheira 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 n.º 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, 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 nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 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 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.*

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 auçada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela auçada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei n.º 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a auçada 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 auçada (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 contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbaturo Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto), 9101-005.522 (Shock Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-006.116 (Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.321 (Kingsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.486 (Geral Expresso Agenciamento de Transportes de Carga Ltda), 9101-006.490 (Jetlog Serviços Ltda), 9101-006.524 (Rock Star Marketing Ltda) 9101-005.625 (Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda) e 9101-006.612 (Hotel Thermas Eireli). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da

penalidade no Acórdão n.º 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas.* Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão n.º 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão n.º 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão n.º 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

Nestes autos, como bem pontuado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-006.205¹⁴, exarado em face de exigência formulada contra outra pessoa jurídica também apontada no âmbito da Operação Ararath:

Analizando os argumentos da autoridade fiscal que lavrou a exigência, bem como da decisão recorrida, entendo que a exigência de penalidade qualificada não deve prosperar.

A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal, e corroborados pela decisão decorrida, não permitem concluir, **do ponto de vista tributário**, que o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a sonegação a que alude o artigo 71 da Lei n.º 4.502/1964.

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas - baseada em depósitos bancários sem comprovação de origem. Nesse contexto, não havendo qualquer outra circunstância **ligada à ocorrência do fato gerador**, não se pode dar ensejo à qualificação da penalidade.

Nesse contexto, perfeitas as considerações do relator do acórdão paradigma, ilustre Conselheiro Roberto Silva Junior, em lançamento também realizado no âmbito da Operação Ararath, julgamento do qual participei e acompanhei o seu sempre bem fundamentado entendimento:

Não é por acaso que se consolidou o entendimento de que o auto de infração lavrado com base em depósitos bancários, em regra, não comporta qualificação da multa.

Nesse sentido, o CARF editou a Súmula vinculante n.º 34, com o seguinte enunciado:

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

¹⁴ Participaram do 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, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiu neste ponto o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

O texto da súmula permite concluir que, nos lançamentos em que se apura omissão de receitas com base em extratos bancários, a regra é a aplicação da multa comum de 75%, cabendo a qualificação apenas em situações excepcionais, como ocorre na interposição de pessoas com fins ilícitos.

No caso em tela, embora existisse investigação de ilícitos penais (inclusive admitidos por um dos corresponsáveis, em delação premiada), o lançamento não se baseou nas conclusões ou no acervo probatório reunido na chamada Operação Ararath. Por essas razões, a multa qualificada deve ser afastada, reduzindo-se, pois, o percentual para 75% em relação a todas as infrações".

Saliento, por fim, que a pretensa prática reiterada para justificar a exasperação da penalidade não tem o condão de alterar a comprovação da própria infração, repita-se, única e exclusivamente baseada em mera presunção legal.

Com efeito, em que pesem as condutas descritas na Operação Ararath sejam absolutamente reprováveis, os fatos geradores descritos nos presentes autos não estão ligados a essas condutas, em tese criminosas, o que não permite considerar o contexto da operação criminal com as infrações tributárias objeto do lançamento ora em exame.

Para a qualificação da penalidade em lançamentos envolvendo o art. 42 da Lei nº 9.430/96, além da hipótese de *conta bancária* em nome de interposta pessoa¹⁵, há necessidade de se vincular os depósitos com as atividades realizadas pelo Contribuinte.

Ausente tal demonstração, a reiteração e o volume, bem como a cogitação de que a movimentação financeira tenha se prestado a operações fraudulentas de outra natureza, subsiste a dúvida se as entradas correspondiam a receitas da atividade. Assim, por força do art. 112, inciso II do CTN, a qualificação da penalidade não pode subsistir.

Estas as razões para concordar com as conclusões do I. Relator e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN na matéria *Qualificação da multa de ofício*, na parte conhecida.

Por fim, no âmbito do recurso especial da Contribuinte, quanto à matéria “*multa qualificada – reiterada declaração ao fisco de valores de receita menores do que a receita efetivamente obtida*”, não merece reparos o acórdão recorrido.

A Contribuinte, ao longo dos quatro anos-calendários fiscalizados, dois deles objeto de lançamento nestes autos, omitiu significativa parcela das receitas escrituradas, deixando de recolher os tributos sabidamente devidos, bem como apresentou DIPJ, DCTF e DACON omitindo estas informações e fazendo crer que suas operações nada ou pouco resultaram em tributos devidos sobre o lucro e o faturamento. E, relativamente a tais circunstâncias, há muito este Colegiado admite a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- Acórdão n.º 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

¹⁵ Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

- *Acórdão n.º 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- *Acórdão n.º 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- *Acórdão n.º 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Em circunstâncias semelhantes este Colegiado decidiu, à unanimidade de votos, no Acórdão n.º 9101-003.663¹⁶, o que assim exposto pelo ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa:

A Administração Tributária é um serviço público de grande importância para a satisfação das inúmeras tarefas dos Estados modernos, que são, hoje, Estados Fiscais, aqueles cujas necessidades financeiras são cobertas essencialmente pelos tributos. Por isso, regras tributárias regulam a exigência estatal para fazer face às despesas gerais do Estado. É sabido, no entanto, que o Estado moderno não tem apenas a função de zelar pela preservação do território contra invasores estrangeiros, atividade que reclama o devido custeio por parte de todos os que recebem o benefício da proteção. Há, também, custos públicos que se relacionam ao cumprimento dos clássicos direitos sociais, como também há os custos inerentes à garantia dos direitos individuais, a exemplo da liberdade e da propriedade. Tomando como base o fato de que o Estado não é ágil o bastante para realizar o processo subsuntivo de aplicação da regra tributária caso a caso, estabeleceu-se um dever de colaboração de acordo com o qual ao próprio administrado incumbe apurar, por sua conta e risco, o valor do tributo que lhe cabe recolher aos cofres públicos. Para a fiscalização da observância a esse dever, instituíram-se as declarações que veiculam as informações de que o Estado precisa não só para o necessário controle da arrecadação, mas, também, para viabilizar o acompanhamento da programação orçamentária do Estado.

Tal perspectiva acena para o papel substantivo das declarações de tributos. A consideração que lhes é devida é incompatível com a decisão tomada pela Turma a quo. Não se pode admitir que o contribuinte faça uso da DIPJ e da DCTF como se estivesse em jogo sujeito aos caprichos da sorte ou do azar. A recorrida tinha o dever de apresentar ao Fisco a distribuição da receita bruta anual pelos trimestres do ano-calendário, de acordo com o regime de caixa, por ela eleito. No mesmo passo, deveria apurar o IRPJ e a CSLL calculados sobre as bases de cálculo trimestrais, em consonância com o regime de tributação do lucro presumido. Deve-se recusar com veemência a assertiva de que o recorrido "informou à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal". As receitas brutas trimestrais estão zeradas; logo não é verdade que o recorrido tenha informado a ocorrência do fato gerador. Tendo em conta que o contribuinte furtou-se ao dever de apurar a base imponível, omitiu, portanto, o dado quantitativo sem o qual não há que se falar em fato gerador declarado. Se o recorrido houvesse declarado a ocorrência do fato gerador, não

¹⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

seria necessária a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, diversamente do acontecido.

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos "zerada", na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também "zeradas". A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo "zerada".

Em face do exposto, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Tais razões de decidir são aqui reiteradas.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, para os casos de falta de declaração ou de declaração inexata, e outros listados no inciso I, determina a aplicação da multa de 75%, a menos que o Fisco detecte e aponte o intuito de fraude, ou seja, que demonstre tratar-se de conduta dolosa. Por sua vez, o intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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.

Não se olvide, também, que, pela Lei nº 8.137/90, no âmbito do Direito Penal, a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais merece relevo as abaixo citadas:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

[...]

O exame dos dispositivos legais supra transcritos permite concluir que para se caracterizar como sonegação, a falta de pagamento sequer necessita vir acompanhada do falso material na escrituração, e contenta-se, apenas, com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está obrigado o sujeito passivo.

É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores que os verdadeiros, ou nada informar nas declarações prestadas, sem nenhuma justificativa plausível apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que o sujeito passivo está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula 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*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. Já as Súmulas n.º 25 e 34 não guardam relação direta com o caso presente, que veicula omissão de receita apurada por prova direta e não por presunção legal.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa