



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



**Processo nº** 10640.722658/2011-55  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-005.874 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de novembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SBA PECAS ACABADAS DE ALUMINIO LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo em vista que os *paradigmas* mantiveram a qualificação da multa com base no “volume” e “reiteração” da receita considerada omitida, mas estes dados foram desconsiderados pelo Colegiado *a quo*, que inclusive afastou a qualificação neste caso com base na Súmula CARF nº 25, sem que a Fazenda Nacional prequestionasse a matéria, o conhecimento do recurso especial resta prejudicado à luz das normas regimentais do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por fundamentos distintos, a conselheira Andrea Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 465/479) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão n.º **1401-001.138** (fls. 451/463), na parte em que o Colegiado *a quo* afastou a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

Transcreve-se a seguir a ementa dessa parte da decisão:

### MULTA QUALIFICADA.

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

Em resumo, o litígio tem por origem os Autos de Infração de fls. 195/246, que exigem, em relação ao ano-calendário de 2008, IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), acrescidos de multa qualificada de 150%, em razão da identificação de omissão de receitas apurada em face de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 9/15:

(...)

### **I – OMISSÃO DE RECEITAS – CONTA BANCÁRIA MANTIDA À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO**

(...)

Através da contabilidade da empresa, verificou-se os registros contábeis de toda a movimentação financeira, com exceção dos valores movimentados na conta 19.666-5, Agência 2868, do Banco Bradesco. Na realidade, a fiscalizada possuía duas contas no Banco Bradesco, no ano-calendário de 2008, da mesma agência 2868: contas n.ºs 2.932-7 e 19.666-5.

(...)

Mediante análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, verificamos que de fato, não foi registrado em sua contabilidade, a movimentação financeira ocorrida no ano-calendário de 2008, em sua conta-corrente de n.º 19.666-5, agência 2868, no Banco Bradesco. Em outras palavras, toda a movimentação financeira, em torno de **R\$ 2.500.000,00** de depósitos/créditos efetuada nesta conta ficou à margem da contabilidade. Para comprovar este fato, anexamos cópia do Livro Diário registrado – Termos de Abertura e Encerramento, bem como plano de contas da empresa.

Assim passamos a verificar o que determina a legislação sobre a forma de tributação para o caso em tela.

(...)

No presente caso, estando caracterizada a movimentação, pela fiscalizada, de conta bancária mantida à margem da contabilidade, consolida-se a presunção legal de receita omitida, com base nos depósitos/créditos efetuados sem a prova da origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

### **II – MULTA QUALIFICADA DE 150%**

O procedimento adotado pelo contribuinte, relatado anteriormente, de omitir receitas na escrituração contábil e fiscal, mediante utilização de conta bancária não escriturada, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e, portanto, enseja a aplicação de multa

qualificada de 150%, conforme dispõe o artigo 44, II da Lei 9.430 de 27.12.1996, sem prejuízo da aplicação de outras sanções, conforme dispõe a Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º.

Em virtude dos fatos mencionados, a Fiscalização entendeu por agravar a multa de ofício nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, combinado com o artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que define sonegação fiscal.

Com efeitos dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96:

(...)

Diferentes da inadimplência, do erro e da omissão simples, sonegação, fraude e conluio são as figuras típicas que descrevem os delitos tributários, em que sempre estará presente o dolo. Ao contrário do Direito Penal em que há crime na culpa, no Direito Tributário o dolo constitui o elemento formal indispensável para a configuração de crime contra a ordem tributária.

Manter e movimentar conta bancária mantida à margem da contabilidade, utilizando-a com o propósito de omitir receita, é conduta que se subsume à figura típica da sonegação.

Além do crédito tributário apurado, lavrou-se, também, representação fiscal para fins penais, por força do disposto no artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e nas normas complementares estabelecidas no artigo 1º do Decreto nº 2.730, de 10/08/1998 e no art. 1º da Portaria SRF nº 2.752, de 11/10/2001, com as alterações da Portaria SRF nº 1.279, de 13/11/2002, uma vez que os fatos apurados no decorrer da ação fiscal evidenciaram situações que, em tese, constituem crime contra a ordem tributária tipificado no artigo 1º, incisos I e V, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990.

O Conselho de Contribuintes já assentou o entendimento de que caracteriza evidente intuito de fraude a utilização de conta-corrente para movimentação financeira do contribuinte, mormente quando não há qualquer referência dessa mesma conta bancária em seus registros contábeis.

(...)

Cumprе esclarecer, finalmente, que os lançamentos de PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são decorrentes da fiscalização do imposto de renda pessoa jurídica, na qual apurou-se omissão de receitas no ano-calendário de 2008.

(...)

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 249/312), que foi julgada integralmente improcedente pela DRJ, conforme Acórdão de fls. 376/382.

Cientificada da decisão de piso, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 388/438), recurso este que, nos termos do referido Acórdão nº **1401-001.138** (fls. 451/463), foi provido em parte, afastando-se a qualificação da multa.

Após intimada, a Fazenda Nacional apresentou o recurso especial (fls. 465/479), que foi admitido nos seguintes termos (fls. 482/487):

(...)

Para demonstrar a divergência quanto à Multa de Ofício Qualificada (150%) - Omissão significativa, a recorrente colacionou como paradigmas os Acórdãos nº 203-09.098 e 101-96.757, dos quais foram transcritas integralmente as respectivas ementas (art. 67, §§9º a 11 do RICARF/2015), que se reproduzem com o destaque dado no recurso especial:

**203-09.098**

*COFINS - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado*

*que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a inflição da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430. BASE DE CÁLCULO - INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES - Excluem-se da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, somente as deduções autorizadas pela legislação de regência. O ICMS integra a base imponible porque faz parte do preço de venda. O conceito de "lucro bruto" das instituições financeiras, das que operam com mercados futuros ou com câmbio, não se aplica quando a empresa tem como atividade a revenda de mercadorias. Recurso ao qual se nega provimento.*

#### **101-96.757**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ EXERCÍCIO: 2003 A 2005 DECADÊNCIA - O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA DE REALIZAR O LANÇAMENTO, NO CASO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, ESTÁ PREVISTO NO ART. 150 DO CTN, SENDO DE CINCO ANOS A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. SE CARACTERIZADA A CONDUTA DOLOSA DA CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL DEVE SER CONTADO EM CONFORMIDADE COM O ART. 173, I, DO CTN. OMISSÃO DE RECEITAS - CARACTERIZAM OMISSÃO DE RECEITAS OS VALORES DEPOSITADOS EM CONTA CORRENTE MANTIDAS À MARGEM DA CONTABILIDADE. MULTA QUALIFICADA – A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DEVE SER MANTIDA SE COMPROVADA A FRAUDE REALIZADA PELO CONTRIBUINTE, CONSTATADOS A DIVERGÊNCIA ENTRE A VERDADE REAL E A VERDADE DECLARADA PELO CONTRIBUINTE, E SEUS MOTIVOS SIMULATÓRIOS. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

VOTO:

(...)

*O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96. No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade. De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.*

*Dessa maneira, caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173, I do CTN, que prevê o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, considerando que o fato gerador mais remoto ocorreu no ano calendário de 2002. No presente caso, os contribuintes foram cientificados do lançamento em 24.05.2007, dentro do prazo previsto para a constituição do crédito tributário pela Fazenda, razão pela qual deve ser afastada a preliminar de decadência.*

(...)

Pela simples comparação entre o acórdão recorrido e os paradigmas, vê-se que há similitude fática, pois tratam de situações em que o contribuinte se exime de apresentar valores à tributação. No primeiro paradigma, houve problemas nas declarações do contribuinte, em que se pretendeu retardar o conhecimento por parte da autoridade, caracterizando a sonegação prevista no art. 71 da lei 4.502/64. Quanto ao segundo aresto, o caso se aproxima bastante com o do acórdão recorrido, visto que cita movimentação bancária à margem da contabilidade. Restam, pois, caracterizadas as divergências quanto a esta matéria.

Quanto à Multa de Ofício Qualificada (150%) - Prática reiterada, a recorrente trouxe à baila os acórdãos nº. 1802-002.370 e 9101-001.202, para assim exporem a divergência suscitada:

**1802-002.370**

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2005*

*PROVAS. UTILIZAÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS. A requisição às instituições financeiras de dados relativos a terceiros, com fulcro na Lei Complementar nº 105/2001, constitui simples transferência à RFB e não quebra de sigilo bancário dos contribuintes, não havendo, pois, que se falar na necessidade de autorização judicial para o acesso, pela autoridade fiscal, a tais informações **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA A omissão acintosa e reiterada da receita tributável revela o caráter doloso da conduta do sujeito passivo no sentido de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária do fato gerador da obrigação tributária principal, sujeitando o tributo de incidente sobre essa omissão à penalidade de multa qualificada.***

*Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos os motivos da aplicação da referida multa. LANÇAMENTOS REFLEXOS. Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.*

**9101-001.202**

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

*Exercício: 2000, 2003, 2004 MULTA QUALIFICADA. IRPJ.*

*Comprovado que o contribuinte omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.*

Quanto à segunda matéria, que na verdade é causa da primeira, também enxergo que há divergência quanto aos acórdãos paradigmas. Os casos são bastante semelhantes, em que há conduta do contribuinte, de foram reiterada, no sentido de fazer retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fiscal, visto que não logrou comprovar os recursos omitidos da fiscalização, conforme consta nos autos.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso especial (artigos 67 e 68 do RICARF), e uma vez demonstrada a divergência de entendimentos para as matérias expostas no recurso especial, conclui-se que deve-se **DAR SEGUIMENTO** do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(...)

Chamada a se manifestar (fls. 494), a contribuinte permaneceu silente.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

**Conhecimento**

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), *in verbis*:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

**§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.**

(...)

**§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada**, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

(...)

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

(...)

(grifamos)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Além da caracterização da divergência jurisprudencial, as regras regimentais acima transcritas ainda estabelecem que não cabe recurso especial **(i)** contra decisão fundamentada em Súmula do CARF, bem como **(ii)** quando à matéria não prequestionada.

Nesse ponto, cumpre inicialmente observar que o *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (Versão 3.1. Dez. 2018) registra expressamente que “há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos”.

E sobre o “prequestionamento”, referido Manual esclarece que:

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

### 2.2.1 Prequestionamento

No caso de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, a matéria tem de ser prequestionada, ou seja, no acórdão recorrido tem de haver manifestação sobre ela. Caso isso não ocorra, deve ser negado seguimento ao recurso, no que tange ao tema não prequestionado (§5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Embora referido dispositivo só exija do sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, isto não significa que a Fazenda Nacional possa apresentar recurso especial acerca de matéria não tratada no acórdão recorrido, pois a demonstração da divergência exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

A divergência pode ser extraída pelo cotejo dos votos condutores dos julgados em confronto, ou das respectivas ementas, desde que estas traduzam efetivamente o que restou decidido nos acórdãos. Os relatórios dos acórdãos recorrido e paradigma também podem ser cotejados, quando esse cotejo seja útil à demonstração de similitude fática entre os julgados.

Entretanto, se o examinador, para aferir a divergência, tiver de recorrer a outras peças do processo (Recurso Voluntário, Impugnação, Auto de Infração etc.), já é um sinal de que não houve prequestionamento.

Observe-se que o sujeito passivo pode ter suscitado a matéria em sede de Recurso Voluntário. Entretanto, se o voto vencedor do acórdão recorrido silenciou sobre o tema, sem que o sujeito passivo tenha oposto os necessários Embargos de Declaração para suprir a omissão, considera-se que não houve o prequestionamento. Isso porque não há como efetuar o confronto entre recorrido e paradigma, se o recorrido sequer se pronunciou sobre a matéria suscitada.

Pois bem.

Nessa situação particular, não se pode perder de vista que a “reiteração” e/ou “volume” da receita omitida são circunstâncias que não foram levadas em conta tanto na motivação da penalidade (vide relato acima, onde se percebe claramente que a qualificação foi fundamentada na própria omissão de receita não escriturada/declarada) quanto no acórdão ora recorrido.

Mais precisamente, do voto vencedor (fls. 462/463) extraem-se as seguintes razões de decidir pelo afastamento da qualificação da penalidade:

(...)

Em que pese as sempre bem fundamentadas posições do nobre Conselheiro Relator, a Turma Julgadora, por maioria, entendeu pela desqualificação da multa de ofício, tendo este Conselheiro sido designado para a redação das razões prevalecentes.

A multa por infração somente deve ser qualificada, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, quando ficar efetivamente comprovada a existência de uma das condutas especificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, isto é, fraude, dolo ou simulação, condutas estas que exigem provas diretas e objetivas, não admitindo presunção.

É dizer: para que seja tolerada a qualificação da multa de ofício, é preciso que haja a efetiva comprovação da autoria da prática do fato delituoso. Isso porque, em matéria de delito não é admissível a presunção: ou existe prova concreta da autoria quanto à prática do fato delituoso ou, na dúvida, aplicam-se as disposições do artigo 112, III, do CTN que determina que quando a lei tributária define infrações ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.

Assim, com relação à qualificação da multa, tenho, a princípio, entendimento de que a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica.

É que a multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei n.º. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o entrega à tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva – e não pró-ativa. Nesse sentido, é o entendimento firmado por este Conselho na Súmula n.º 25:

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

Situação diversa, no meu entendimento, é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, ou seja, que porta-se ativamente na ocultação da ocorrência do fato impositivo. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade.

Referido entendimento vem corroborado por julgamentos deste 1º Conselho de Contribuintes, quando entende que “a mera omissão de rendimento não justifica o agravamento da multa, de 75% para 150%, haja vista que o primeiro percentual já é estabelecido para os casos em que o contribuinte não oferece rendimentos à tributação” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relatora Conselheira Thaísa Jansen Pereira, no recurso n.º 134.875, acórdão n.º 10613722).

Assim, “deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação de fraude. Incabível a aplicação de penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento” (aceitação unânime da 2ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, no recurso 143.280, acórdão 10247397).

Ainda, reforça este posicionamento a constatação de que “a majoração da multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovada nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no recurso 147842, acórdão 10615545).

Com esses fundamentos, a maioria da Turma Julgadora entendeu por dar provimento ao recurso nesse particular, com a desqualificação da multa aplicada.

O silogismo empregado pela decisão recorrida, portanto, foi o seguinte: a multa foi qualificada exclusivamente em razão da falta de contabilização e tributação dos valores creditados em uma das contas bancárias da contribuinte. Esta conduta, porém, já constitui a própria infração de omissão de receitas. Tendo isso em vista, e considerando a inexistência de nenhuma outra *conduta gravosa* que teria sido evidenciada, aplicável ao caso a Súmula CARF n.º 25, a qual considera incabível a multa de 150% na hipótese de inexistência de *comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64*.

Os *paradigmas*, por sua vez, mantiveram a qualificação da multa nos casos lá analisados, mas com base em situações fáticas que não foram levadas em conta pela decisão recorrida, quais sejam, **(i)** o volume significativo da receita omitida (Acórdãos 203-09.098 e 101-96.757) e **(ii)** a prática reiterada da infração (Acórdãos 1802-002.370 e 9101-001.202).

Valendo-se, então, dos dados relativos à omissão de receitas – dados estes que, repita-se, foram desconsiderados pela Turma Julgadora *a quo*, os Colegiados dos *paradigmas* consideraram estes dados como fundamentos autônomos caracterizadores de *dolo*.

As decisões ora cotejadas, portanto, não possuem similitude fático-jurídica.

E ainda que se entenda que o entendimento proferido nos ditos *paradigmas* poderia reformar o acórdão recorrido, fato é que, diante da *desconsideração* ou *omissão* pelo Colegiado *a quo* quanto à análise dos efeitos jurídicos da reiteração ou volume da receita aqui considerada omitida, que inclusive invocou expressamente a Súmula CARF 25 como razões de decidir contrárias à qualificação, deveria a parte Recorrente ter prequestionado a matéria. Entretanto, como assim não o fez, o conhecimento recursal resta prejudicado também à luz do artigo 67, § 5º, acima transcrito.

Reconhecemos, aqui, que a Súmula CARF nº 25, assim como a Súmula CARF nº 14<sup>3</sup>, são *genéricas*, mas esta generalidade não supre o dever da Recorrente quanto à necessidade de prequestionamento em face de sua invocação expressa como fundamento do *decisum*, até mesmo porque esta Instância Especial não possui competência para reexame de fatos.

O próprio *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (Versão 3.1. Dez. 2018), aliás, ao tratar do tema “utilização de Súmulas do CARF”, reconhece a generalidade da Súmula CARF nº 14, mas traz o seguinte exemplo para fins de seguimento recursal de matéria a ela relacionada:

- Situação 2:

O acórdão recorrido aplica a Súmula CARF nº 14, **entendendo que a reiteração da infração não constitui motivação suficiente à qualificação da penalidade**. A Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial indicando paradigma que, em situação semelhante, deixa de aplicar a Súmula, mantendo a qualificadora, sem mencionar a súmula. Nessa hipótese, como a questão da reiteração não integra os precedentes da súmula, o recurso deve ter seguimento, relativamente à multa qualificada. *(grifamos)*

Nota-se, a partir desse caso hipotético, que a orientação pelo seguimento recursal nesse exemplo foi firmada a partir de uma hipótese na qual o acórdão recorrido teria se manifestado expressamente sobre a reiteração da infração. Daí a caracterização da divergência naquela situação hipotética na qual a Súmula teria sido invocada.

Isso significa dizer, *a contrario sensu*, que a falta de provocação/pronunciamento do Colegiado *a quo* acerca da reiteração/volume, num cenário de aplicação expressa de Súmula, realmente enseja o não conhecimento recursal à luz das normas regimentais do CARF.

### Conclusão

Pelo exposto, não conheço do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

---

<sup>3</sup> "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."

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-005.874 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 10640.722658/2011-55