



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.723724/2016-76
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.621 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 14 de junho de 2023
Recorrente PG MUNDI PAULISTANA LOGÍSTICA DE PRODUTOS DE HIGIENE E LIMPEZA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL, PRESSUPOSTO MATERIAL DE CABIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Não se admite o recurso especial quando os acórdãos paradigmas colacionados repousam as suas conclusões no exercício silogístico que pressupõe contexto fático distinto daquele observado no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

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

Relatório

Cuida o feito de Recursos Especiais interpostos pela empresa PG Mundi e pelo devedor solidário Flávio Teixeira em face do acórdão de nº 1302-002.932, proferido em 24 de julho de 2018. O aludido aresto recebeu a seguinte ementa:

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não sendo comprovado o prejuízo, quando o contribuinte não consegue acessar os autos, via sistema digital da Receita Federal do Brasil, mas apresenta Impugnação administrativa combatendo todos os pontos da autuação, não há que se falar em cerceamento de defesa.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário.

Contudo, sendo declaradas como imprestáveis as demonstrações contábeis da entidade, a lei impõe à fiscalização que a apuração seja feita pelo lucro arbitrado.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS.

O art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 presume como omissão de receitas a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários. Por se tratar de uma presunção relativa, caso comprovada a origem, pelo contribuinte, aquela presunção é afastada. É dever do contribuinte, contudo, essa comprovação, que deve ser feita através de documentação hábil e idônea. Correto o lançamento fundado na insuficiência de comprovação da origem dos depósitos bancários.

MULTA AGRAVADA E ARBITRAMENTO

Sendo demonstrado que o motivo para o agravamento da multa de ofício não se confunde com a motivação para o arbitramento do lucro, admite-se a aplicação da multa agravada em concomitância com o arbitramento.

MULTA AGRAVADA

Tendo em vista o disposto no artigo 44, § 2º, inciso I da Lei n.º 9.430/1996, admite-se o agravamento da multa quando o contribuinte deixar de atender as intimações da fiscalização de forma reiterada.

MULTA QUALIFICADA.

Sendo comprovadas condutas e omissões dolosas do contribuinte no sentido que preconiza o artigo 71, da Lei 4.502/64, no intuito de impedir o conhecimento, pela autoridade fazendária, do nascimento da obrigação tributária, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício, nos termos definidos pela legislação.

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO E IRRAZOÁVEL DA PENALIDADE APLICADA.

Nos termos da súmula n.º 02 do CARF, este colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, inclusive aquelas que tratam de penalidades.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Para imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, cabe à fiscalização demonstrar que as pessoas jurídicas, sócias do contribuinte principal, participaram do nascimento da obrigação tributária constituída no Auto de Infração e tinha interesse em comum.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Constatada a prática de atos praticados pelos administradores com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos definidos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, que dão origem ao nascimento de obrigação tributária, àqueles administradores deve ser imputada a responsabilidade pessoal pelo pagamento do crédito tributário.

RESPONSABILIDADE. VÍCIO AUTUAÇÃO.

A errônea indicação dos dispositivos legais infringidos é defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação.

A fim de objetivar este relatório e tornar mais simples a análise a ser intentada, esclareço, desde logo, que o recurso do devedor Flávio foi inadmitido, ao passo que o apelo manejado pela interessada PG Mundi foi conhecido apenas em relação à matéria “*descabimento da multa qualificada*”. Como, contra a decisão da D. Presidência da 3ª Câmara (e-fls. 1.799/1.809), foi oposto agravo que, contudo, foi rejeitado pelo despacho de e-fls. 1.837/1.844, o objeto deste julgamento estará limitado ao tema retro referido. Assim, o relato que passo a fazer, cuidará, exclusivamente, dos aspectos relevantes para o exame desta questão, e somente dela.

Dito desta forma, e em apertada síntese, o que se tem, *in casu*, é uma autuação lavrada contra a contribuinte acima identificada pela constatação da existência de depósitos bancários de origem não comprovada, quanto aos quais a insurgente, a despeito de intimada, nada disse ou comprovou.

Em razão disso, promoveu-se o lançamento com base na presunção legal encartada no art. 42 da Lei 9.430/96, socorrendo-se, ainda, do arbitramento do lucro em face da imprestabilidade da contabilidade da empresa então investigada.

Além do IRPJ, foram exigidos, ainda, e reflexamente, a CSLL, PIS e COFINS, todos apurados ao longo do ano de 2012.

Foi aplicada, na espécie, multa de ofício qualificada e agravada. Quanto a qualificação, foi destacado, no Termo de Verificação Fiscal juntado à e-fls. 841/998, que a empresa teria i) omitido receitas e deixando de comprovar a origem de depósitos bancários; ii) inserido elementos inexatos e omitidas operações de cunho financeiro em sua escrituração fiscal e; iii) retificado a sua DIPJ relativa ao ano-calendário investigado anos depois da intimação acerca do início da ação fiscal.

Particularmente quanto as declarações fiscais, a D. Autoridade Fiscal afirmou e constatou que a interessada sempre registrava os campos destinados à informações atinentes à receita/faturamento zerados.

E, ao fim, assim concluiu:

Reafirmo, por fim, e no sentido de contextualizar o aqui exposto, as conclusões prolatadas no capítulo III deste TVF, de que não pude deixar de notar que a seletividade das contas que apresentam as maiores margens de erro na escrituração contábil, como as contas representativas de movimentação bancária e aquelas representativas de outros fluxos financeiros (adiantamentos), evidenciam uma premeditação e execução dolosa de fraude contábil por parte do contribuinte, visando fraudar o fisco federal. Relembro, por fim, que o histórico de autuações – nas esferas estadual e federal, de outras empresas do grupo, vem apenas corroborar esta conclusão, uma vez que evidenciam um *modus operandi* há muito tempo e muito largamente utilizado pelo grupo da empresa ora fiscalizada.

Além de tudo isso, foram, ainda, lavrados termos de sujeição passiva contra diversas pessoas, incluindo-se o sócio administrador da contribuinte, inquinando-as responsáveis tributários, ora a luz do art. 135, III, ora conforme disposições do art. 124, I, ambos do Código Tributário Nacional.

Tal qual já destacado, o acórdão recorrido manteve, na íntegra, a autuação. Neste ponto, e particularmente quanto a multa de ofício, o D. Relator cravou, ali, que o motivo para se entender como correto o recrudescimento da penalidade estaria centrado na conduta reiterada do contribuinte consistente no registro fraudulento de lançamentos contábeis e, ainda, na entrega, persistente, de declarações fiscais zeradas. Por isso, inclusive, o Colegiado *a quo* afastou, no caso, a aplicação do entendimento plasmado no enunciado da Súmula/CARF de nº 14.

Houve a oposição de recurso de embargos os quais, contudo, foram rejeitados pelo r. despacho de e-fls. 1.478/1.483.

Conforme já se o disse, a PG Mundi interpôs o seu recurso aventando a ocorrência de dissídio quanto a diversos temas. Entretanto, apenas a matéria atinente a multa qualificada foi admitida e, ainda assim, tão só quanto ao acórdão paradigma de nº 1402-003.906, de 2019, cuja ementa reproduzo a seguir:

MULTA QUALIFICADA DE 150%. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO FORMALIZADO TENDO POR BASE OMISSÃO DE RECEITAS.

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 omitido receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada e que não tenham sido contabilizadas não caracteriza, por si só, evidente intuito de fraude.

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não se manifestou nos autos.

Este é o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-006.621 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10882.723724/2016-76

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.

A recorrente tomou ciência da decisão acerca dos declaratórios em 01/08/2019 (AR de e-fl. 1.498), tendo apresentado o seu apelo no dia 16 daquele mesmo mês e ano sendo de se reconhecer a sua tempestividade.

Outrossim, o recurso apontou com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências apontadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição do recurso em exame, nenhum dos paradigmas indicados e admitidos teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15.

Quanto a tais pressupostos, destarte, o apelo é admissível.

I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na aceção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “*conexões axiológicas*” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e conseqüente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positivação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

⁴ Op. cit. p. 57.

ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

I.2.1 A matéria admitida. Multa qualificada.

Não me alongarei aqui. Vejam que, a partir da leitura do voto condutor do acórdão paradigma, a norma jurídica concreta e individual foi erigida a partir da subsunção da regra prescritiva a um único fato: a omissão de receitas decorrente da conduta de se deixar de escriturar os respectivos recursos financeiros na contabilidade do contribuinte ali autuado. E, neste passo, o racional adotado pela decisão comparada se dirigiu para a conclusão de que a minguagem de outros elementos que permitissem correlacionar “*as receitas presumidamente omitidas com o faturamento do sujeito passivo*”, a Autoridade Fiscal, naquele caso, terminou por qualificar a multa “*a partir da presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96*”.

Por tal motivo, a D. Conselheira Edeli Pereira Bessa terminou por fundamentar o seu voto inclusive no entendimento plasmado na Súmula/CARF de nº 25.

Notem, e isto é importante, que a D. Relatora da decisão comparada fez questão de distanciar aquele caso de precedente invocado pelo então recorrente, em que a aplicação da pena majorada se dera em situação dispare, em que se acusou a prática fraudulenta a partir da inserção de dados falsos em declarações destinadas à apuração de tributos federais:

De outro lado, a qualificação da penalidade foi mantida no voto condutor do Acórdão nº 1101001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

[...]

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:

[...]

1.1 – 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) [...].

Ora, o trecho acima sublinhado, retirado de acórdão que a própria Relatora considerou insuficiente para subsidiar as razões de insurgência opostas no processo paradigmático, afeiçoa-se, quase que integralmente, à descrição contida no TVF juntado ao presente feito, e transcrita no relatório que precede este voto. I.e., tanto ali, como no caso vertente, não foi a simples omissão de receita que justificou a qualificação da multa de ofício, mas, objetivamente, a prática insistente dos contribuintes de prestar informações falsas à fiscalização, seja por meio de sua escrita contábil, seja, principalmente, por meio de suas declarações fiscais. E foi, precisamente, a partir desta premissa, que o acórdão recorrido premeu pela manutenção, irretocada, da autuação quanto ao ponto em exame:

Pelo o que se percebe do trecho transcrito e de toda a documentação carreada nos autos, houve, por parte da fiscalização, imputação e comprovação de condutas dolosas praticadas pelo contribuinte a ensejar a qualificação da multa. Como se observa, a omissão de receitas se deu pela conduta reiterada do contribuinte, que fraudou as demonstrações contábeis, entregou declarações zeradas.

Repise-se: consta dos autos a comprovação de condutas dolosas praticadas de acordo com os dispositivos acima transcritos. É fato nos autos que o contribuinte deixou de levar à tributação receitas que seriam tributáveis, utilizando de vários meios para impedir ou retardar a o conhecimento do fato gerador (páginas 32/33 do acórdão recorrido).

Em síntese, as decisões aqui comparadas consideraram premissas de fato distintas para construir as respectivas normas concretas e individuais, havendo claros indícios, até mesmo, de que, caso a situação divisada nestes autos se repetisse na hipótese do paradigma, as conclusões ali adotadas poderiam ser convergentes com aquelas assumidas pelo relator da decisão *a quo*.

Neste passo, entendo não ter se estabelecido o dissídio necessário à admissão do apelo em exame, impondo-se, assim, o seu não conhecimento.

II - CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-006.621 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10882.723724/2016-76

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Os recursos especiais da Contribuinte e do responsável tributário Flávio Teixeira da Costa tiveram seguimento, apenas, com respeito à qualificação da penalidade, matéria arguida pela Contribuinte. Seu agravo foi rejeitado e ao agravo do responsável tributário foi negado conhecimento em razão de sua intempestividade. Cientificada, a PGFN não apresentou contrarrazões.

Em memoriais juntados por ocasião da inclusão em pauta dos autos na reunião de julgamento de janeiro/2023, a Contribuinte defendeu o conhecimento do recurso especial e o cancelamento integral da exigência. Contudo, consoante expresso no exame de admissibilidade, somente teria restado dissídio jurisprudencial demonstrado acerca da qualificação da penalidade, e apenas com base no paradigma n.º 1402-003.906, porque:

23. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, *para a qualificação da multa, cabe ao agente autuante comprovar a prática, pelo contribuinte, das condutas descritas na legislação*, o primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1402-003.906, de 2019) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *a falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos*.

24. Já no referente ao segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 9101-002.080, de 2015), não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.

25. Tanto na decisão recorrida, quanto no segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 9101-002.080, de 2015), chegou-se à mesma conclusão, de que, para a qualificação da multa, cabe ao agente autuante comprovar a prática, pelo contribuinte, das condutas descritas na legislação (acórdão recorrido), ou seja, de que 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 (segundo acórdão paradigma).

26. Porém, se houve ou não essa comprovação, em cada caso específico, trata-se de matéria de prova, que, como visto anteriormente, é insuscetível de exame nos estreitos limites do Recurso Especial de divergência.

O Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário da Contribuinte, porque, nos termos do voto condutor do relator Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias:

No que tange à aplicação da multa qualificada, nos Recursos Voluntários, os Recorrentes alegam que "nenhuma prova ou elementos indiciários foram trazidos aos

autos pelos agentes fiscais suficientes para, no mínimo, fazer nascer uma simples presunção verossímil da dita fraude ou sonegação".

De pronto, deve-se esclarecer que, como já pacificado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a simples omissão de receitas não é suficiente para se fundamentar a qualificação da multa. Há, inclusive, súmula neste 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.

Assim, para a qualificação da multa, cabe ao agente autuante comprovar a prática, pelo contribuinte, das condutas descritas na legislação. No presente caso, como se denota termo de verificação fiscal, foram esses os motivos que levaram o agente a entender pela qualificação da multa:

Ao tipificar os crimes contra a ordem tributária, a Lei n.º 8.137/90 evidencia em seu art. 1.º, inciso I, que a omissão de rendimentos, bens ou fatos, e em seu inciso II, que a inserção de elementos inexatos e a omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal inserem-se, ambos, no contexto de fraude à fiscalização tributária, sendo o tipo doloso. O art. 2.º, inciso I, identifica como crime igualmente doloso "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". Fato é que o contribuinte, no período analisado, agiu de forma a enquadrar-se em todos os tipos aqui descritos. Senão, vejamos:

i. O contribuinte omitiu das autoridades fazendárias, voluntária e conscientemente, informação relativa a rendimentos tributáveis decorrentes dos depósitos efetivados em conta corrente e, quando regularmente intimado a fazê-lo, furtou-se de comprovar a origem de tais depósitos, suprimindo assim imposto e contribuições sociais federais previstas na legislação federal, e, portanto, incorrendo em omissão criminosa dolosa tipificada pelo art. 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90;

ii. O contribuinte fraudou a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos e omitindo diversas operações financeiras e comerciais em sua escrituração fiscal, que é documento/livro exigido pela lei fiscal, suprimindo assim tributo e contribuições sociais federais previstas na legislação federal, e, portanto, incorrendo em ação criminosa dolosa tipificada pelo art. 1.º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90;

iii. Igualmente doloso foi o fato de, a despeito da completa falsidade da informação, haver o administrador da empresa, Sr. Flávio Teixeira da Costa, declarado originalmente por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ que no ano calendário sob escrutínio o faturamento da empresa teria sido zero. Lembro que a retificação da referida declaração, ocorrida anos depois, a pedido desta fiscalização e após o início da mesma, ainda que regularize a situação da declaração em si, não tem o condão de eliminar o dolo do ato anteriormente cometido, que se tipifica nos arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 8.137/90;

iv. O contribuinte omitiu, ainda, em sua escrituração e quando de seu silêncio frente às indagações das autoridades tributárias, informações sobre rendas e fatos com o único objetivo vislumbrável de eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo, e, portanto, incorrendo em ação criminosa dolosa tipificada pelo art. 2.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90.

Pelo o que se percebe do trecho transcrito e de toda a documentação carreada nos autos, houve, por parte da fiscalização, imputação e comprovação de condutas dolosas praticadas pelo contribuinte a ensejar a qualificação da multa. Como se observa, a omissão de receitas se deu pela conduta reiterada do contribuinte, que fraudou as demonstrações contábeis, entregou declarações zeradas.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

[...]

Repise-se: consta dos autos a comprovação de condutas dolosas praticadas de acordo com os dispositivos acima transcritos. É fato nos autos que o contribuinte deixou de levar à tributação receitas que seriam tributáveis, utilizando de vários meios para impedir ou retardar a o conhecimento do fato gerador.

Neste ponto, portanto, NEGOU PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, mantendo a aplicação das multas qualificada e agravada.

O entendimento do Colegiado *a quo*, portanto, está orientado pela percepção de que não se trata, nestes autos, de simples omissão de receitas. Concordou-se com a acusação fiscal, segundo a qual *o contribuinte omitiu das autoridades fazendárias, voluntária e conscientemente, informação relativa a rendimentos tributáveis decorrentes dos depósitos efetivados em conta corrente*, deixando de comprovar sua origem, além de fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos e omitindo diversas operações financeiras e comerciais em sua escrituração fiscal, e de informar faturamento zero na DIPJ do período fiscalizado. Constatou-se que *o contribuinte omitiu, ainda, em sua escrituração e quando de seu silêncio frente às indagações das autoridades tributárias, informações sobre rendas e fatos com o único objetivo vislumbrável de eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo*.

Embora a acusação fiscal também aponte a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, vê-se no Termo de Verificação Fiscal uma extensa exposição para demonstração da imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal apresentada ao SPED depois do início do procedimento fiscal, mediante confronto entre a movimentação financeira apurada a partir dos extratos bancários do período com os recebimentos e pagamentos escriturados. E, ao concluir pela necessidade de arbitramento dos lucros, a autoridade fiscal apura os valores expressos nas notas fiscais de venda do período, no valor total, líquido de descontos, de R\$ 459.614.260,14 para, apesar de os depósitos bancários de origem não comprovada totalizarem no ano R\$ 437.951.871,00, destacar como presunção de omissão de receitas o total anual de R\$ 26.184.292,20, correspondente aos depósitos que excederam as receitas expressas em notas fiscais em apuração mensal ao longo no ano-calendário fiscalizado.

Neste cenário peculiar, no qual as receitas de vendas omitidas superavam os depósitos bancários do ano-calendário, mas se apresentavam inferiores a eles em alguns meses do ano-calendário, nota-se que para o Colegiado *a quo* foi irrelevante esta distinção específica, e a decisão acerca da qualificação da penalidade se deu sem qualquer discussão acerca da possibilidade de aplicação deste gravame na hipótese de presunção de omissão de receitas.

E isto também porque, como se vê no recurso voluntário interposto pela Contribuinte, não houve qualquer questionamento acerca da presunção legal de omissão de receitas ou quanto à qualificação da penalidade sobre infração desta natureza. A Contribuinte se

opôs ao critério de apuração dos créditos tributários por discordar do arbitramento dos lucros, e genericamente também questionou a aplicação de multa qualificada e agravada na hipótese de arbitramento dos lucros e também quando atendidas as intimações e fornecidos documentos à Fiscalização, adicionando, ainda, objeções à qualificação da penalidade na hipótese de apresentação de declarações zeradas, mormente quando concedido prazo para sua retificação. No mais, os argumentos contra a penalidade aplicada tiveram em conta sua *desproporcionalidade e confiscatoriedade*.

A mesma abordagem genérica se verificou na demonstração do dissídio jurisprudencial em sede de recurso especial:

5. Além desses pontos, o r. acórdão foi favorável à incidência cumulativa de multa agravada e qualificada. A qualificação da multa somente é admitida mediante comprovação clara e congruente do intuito de fraude, revelado em condutas dolosas praticadas pelo contribuinte com o ímpeto de reduzir ou mitigar ilegalmente a carga tributária a qual está sujeito, em consonância com entendimentos do próprio CARF:

Paradigma 8

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. (CARF; Acórdão nº 1402-003.906, Primeira Seção, Quarta Câmara, Segunda Turma Ordinária; Rel. Edeli Pereira Bessa; julgado em 15/05/2019).

[...]

Registre-se que o mérito do recurso especial praticamente reproduz o que consignado em recurso voluntário, com o seguinte acréscimo:

48. Deixando de lado todas as incongruências dessa ficção tributária aventada pela Fiscalização, fato é que nenhuma prova ou elementos indiciários foram trazidos aos autos pelos agentes Fiscais suficientes para, no mínimo, fazer nascer uma simples presunção verossímil da dita fraude ou sonegação. Inclusive, a entrega de DIPJs zeradas pelos contribuintes não é fato suficiente a ensejar a qualificação da multa, consoante jurisprudência dominante do CARF, exemplificada pela ementa transcrita a seguir:

“A mera ausência de apresentação de documentos pela contribuinte, postura essa que motivou o próprio arbitramento, não é suficiente para demonstrar a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio. A apresentação de DIPJ com campos "zerados" também não é suficiente para justificar a aplicação da gravosa multa de ofício qualificada, pois não comprova a intenção de reduzir ou evitar o recolhimento dos tributos. (CARF; Acórdão nº 1103-001.063; Primeira Seção, Primeira Câmara, Terceira Turma Ordinária; rel. Bruno Ferreira Martins Vasconcelos; julgamento em 03.06.2014).

O paradigma admitido – nº 1402-003.906 - , por sua vez, de relatoria desta Conselheira, concluiu pela impossibilidade de qualificação da penalidade porque:

No presente caso, a autoridade lançadora afirma que a contribuinte omitiu a movimentação de recursos financeiros de sua contabilidade para impedir que o Fisco tivesse conhecimento de seu faturamento. Todavia, não trouxe aos autos qualquer elemento que correlacionasse as receitas presumidamente omitidas com o faturamento

do sujeito passivo, limitando-se a caracterizar a infração a partir da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96.

Em tais circunstâncias, resta fora de dúvida a aplicação da 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.*).

Tratava-se, ali, de exigência calcada, exclusivamente, em presunção de omissão de receitas. Embora o caso paradigmático também referisse falta de escrituração de movimentação financeira e supressão desses valores na DIPJ apresentada, não houve qualquer correlação dos depósitos bancários com receita da atividade, distintamente do presente caso no qual as receitas de vendas, inclusive, superaram os depósitos bancários em seus totais anuais. Ademais, a defesa lá apresentada confrontou especificamente esta circunstância, conforme relatado no paradigma:

Passando à *indevida majoração da multa de ofício*, contesta a acusação fiscal de representação da pessoa jurídica por interposta pessoa, motivadora da imputação do art. 71 da Lei n.º 4.502/64, observando que o responsável pela pessoa jurídica atendeu à fiscalização e *concordou inclusive com a sua sujeição passiva na garantia do crédito tributário, apesar de ter saído do quadro societário da empresa, ainda que posteriormente*. Quanto à movimentação financeira em valor superior ao informado na DIPJ, não seriam valores de titularidade da empresa, consoante alguns casos demonstrados à fiscalização, com abertura espontânea de seu sigilo bancário. Ausente demonstração de que *os valores da suposta omissão de receitas referem-se a receitas tributáveis da empresa*, não seria possível presumir o dolo, como fez a autoridade julgadora ao invocar o *alto percentual dos rendimentos supostamente omitidos pela atuada*.

Reitera as justificativas para não registro dos valores como seu faturamento, observa que não alegou *falha interna de controles da empresa ou perda ou extravio de documentos relativos à sua atividade operacional*, e assevera que apresentou a verdade à Fiscalização e em impugnação, destacando ser empresa de pequeno porte, com estrutura operacional limitada e que *não logrou apresentar provas diretas de sua alegação de que emprestou suas contas para o recebimento de duplicatas de terceiros, na forma dos "bordeaux" bancários*. Neste contexto, entende que a fiscalização deveria ter aprofundado as investigações a partir das informações prestadas, inclusive *intimando esses terceiros para obter a confirmação das alegações apresentadas*. Reporta-se novamente às declarações das terceiras empresas apresentadas e questiona *onde estaria o instrumento utilizado pela atuada para ocultar os valores da fiscalização*.

No presente caso, nenhuma dúvida foi suscitada ao Colegiado *a quo* acerca da correspondência das bases tributadas com receitas da atividade da Contribuinte. Assim, os casos comparados se distinguem em circunstâncias determinantes para as decisões acerca do cabimento 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.

Por tais razões, deve ser **NEGADO CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA