



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.003539/2009-97
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.515 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADMINISTRADORA DE BINGOS CATARINENSE LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Deixa de se conhecer do recurso especial, quando os contextos fáticos são dessemelhantes, sendo insuficientes para devolver a matéria ao exame da CSRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator), que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício e Redatora Designada.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - 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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.515 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10909.003539/2009-97

Relatório

Trata-se de recurso especial do Procurador em face da decisão proferida no Acórdão n.º **1201-002.931**, de 14/05/2019, o qual, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso, para diminuir a multa para 75%.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO.

A requisição das informações bancárias do contribuinte junto às instituições financeiras está autorizada pelo art. 6º da Lei Complementar n.º 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto n.º 3.724, de 2001, sendo lícita a utilização dessas informações na fundamentação de exigência tributária.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

A teor da Súmula CARF n.º 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE. NATUREZA.

A responsabilidade por infração tributária tem natureza objetiva, não sendo afastada por caso fortuito em que os documentos fiscais são extraviados, independentemente da vontade do contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PIS E COFINS.

A presunção de omissão de receitas estipulada no artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996 não faz qualquer segmentação das receitas presumidas, submetendo todas à tributação, na qualidade de receita omitida, inclusive para o PIS e a COFINS.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão, praticando atos que não fazem parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

No caso concreto, verificada a omissão de receitas estipulada no artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, a e. Turma *a quo* entendeu pela redução da multa de ofício ao patamar de 75%, não configuraria o dolo necessário à qualificação da multa, uma vez que seria necessário demonstrar **"um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas"**, praticando atos preparatórios para a omissão, como uma simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis.

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional em 27/05/2019 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 358). a intimação presumida da PGFN ocorreu em 25/06/2019. Tendo o processo retornado ao CARF em 04/07/2019 (Despacho de

Encaminhamento de e-fl. 371), verificando-se que é manifesta a **tempestividade** da interposição do recurso especial.

Cientificada, a recorrente interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial em relação em relação às seguintes matérias: **i) Aplicação da multa qualificada em caso de omissão de valores vultosos; e ii) Aplicação da multa qualificada no caso de conduta reiterada pelo contribuinte.**

A divergência foi admitida nos seguintes termos:

ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS

i) Aplicação da multa qualificada em caso de omissão de valores vultosos

Em relação a esta matéria, foi indicado como paradigmas os Acórdãos n.º 203-09.098 e n.º 101-96.757, cujas ementas dispõem o seguinte:

PARADIGMA 1 - Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 impositiva 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.

Paradigma 2 - Acórdão n.º 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

A Recorrente em sua essência propugna pelo acatamento dessa divergência, nos seguintes termos:

A magnitude da diferença em relação ao declarado 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.

Nesse sentido, analisando caso concreto similar, em que o contribuinte omitiu parcela significativa de seus rendimentos, já se manifestou pela manutenção da multa qualificada o antigo Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão nº 203-09098, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

Por oportuno, transcreve-se trecho do referido acórdão paradigma, na parte que interessa ao presente recurso, in verb:

(...)

O acórdão paradigma acima evidenciado foi claro, em caso análogo ao presente, em manter 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, em hipótese, igualmente, de omissão significativa de rendimentos.

No mesmo sentido, decidiu a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por ocasião da prolação do acórdão nº 101-96.757. Entendeu o Colegiado que quando a divergência entre a verdade real e a verdade declarada é discrepante, a multa qualificada deve ser aplicada, senão vejamos o que diz a ementa e um pequeno trecho do voto condutor do acórdão:

(...)

[EMENTA JÁ TRANSCRITA AO NORTE]

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. (...) (Destques da recorrente)

Da premissa equivocada

Há que se destacar que a premissa da qual parte a Recorrente na temática escolhida para representar a divergência não encontra respaldo nos autos. Não há no TVF ou no ac. recorrido menção alguma ao fato de que o que caracterizou a qualificação da multa foi o fato de se tratar de omissões expressivas, que também não se confunde com “desproporção entre receita omitida e declarada”, dado que pode haver desproporção alta, mas os valores absolutos serem considerados não vultosos.

E como é sabido, em exame de admissibilidade não é possível formar juízo acerca das pretensões do interessado, para além do que exposto no acórdão recorrido que indicou que a qualificação da multa se deveu ao fato de a prática de omitir “faturamento ter sido muito inferior” ao declarado **ter sido considerada uma prática reiterada**. Confira-se trechos do Ac. Recorrido:

(...) A decisão recorrida corroborou o entendimento da fiscalização, adotando o entendimento, em síntese, de que as declarações apresentadas, por dois anos consecutivos, apontando um faturamento muito inferior ao constatado seria suficiente para caracterizar o dolo.

É certo que existem muitas decisões do CARF que adotam como critério para identificar o dolo **a reiteração da omissão e a desproporção entre receita omitida e receita declarada**.

Da também falta de similitude fática

De toda sorte, mesmo que possa se cogitar de não se estar diante de **uma premissa equivocada**, por tudo quanto se disse acima, **não há também similitude fática**, uma vez que os paradigmas trazidos referem-se apenas à omissão de valores expressivos e o ac. recorrido tratou de um caso de conduta reiterada de omissões, sem mencionar primeiro que os valores omitidos de forma absoluta seria expressivos ou não, e mais importante, se esse aspecto foi valorado pelo TVF para manter a qualificação da multa (o que também não foi o caso).

Acrescente-se que **o primeiro paradigma** também não deixou expresso que a magnitude do valor estava em consideração para a qualificação da multa, mas tão somente a reiteração da conduta, que já é matéria da divergência relacionada ao tópico seguinte. Confira-se:

(...) A declaração e recolhimento a menor de receitas comprovadamente auferidas, ao longo de vários períodos-base, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, acima reproduzida. (...) (Destacou-se).

No segundo paradigma a qualificação embora se tenha feito menção à importância da magnitude da omissão em consideração (R\$ 20.052.558,71) para efeito da qualificação da multa. Tal menção veio acompanhado de uma questão fática específica do caso concreto que torna a situação desassemelhada para efeito de comparação: “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”. Confirma-se:

(...)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. (...) (Destacou-se).

Por todo o exposto, opino por **NÃO ADMITIR** esta matéria através destes 2(dois) paradigmas, seja porque partiu-se de **premissa equivocada**, seja por **falta de similitude fática**.

ii) Aplicação da multa qualificada no caso de conduta reiterada pelo contribuinte

Em relação a esta matéria, foi indicado como paradigma o Acórdãos n.º 1102-00.502 e n.º 9101-001.202 , cujas ementas dispõem o seguinte:

PARADIGMA 1 - Acórdão n.º 1102-00.502:

(...) IRPJ OMISSÃO DE RECEITAS — CONFRONTO ENTRE DOCUMENTOS FISCAIS E A ESCRITURAÇÃO CONTABIL — Caracteriza ocorrência de omissão no registro de receitas a constatação de diferenças entre o total das receitas auferidas e espontaneamente declaradas, e aquelas detectadas em procedimento de ofício.

IRPJ - APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA - A conduta da contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco durante anos consecutivos, indicando valores ínfimos nas suas DIPJs, além de escriturar as notas fiscais com valores diferentes dos faturamentos reais, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei no 4.502/1964.

PARADIGMA 2 - Acórdão n.º 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, caracterize-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.

Análise da subsunção à Súmula CARF nº 14

De todo o teor do voto condutor do Acórdão recorrido deduz-se que a questão relativa à divergência alegada quanto à qualificação da multa foi subsumida à Súmula CARF nº 14, por considerar uma simples omissão de receitas:

Voto

(...)

É certo que existem muitas decisões do CARF que adotam como critério para identificar o dolo a reiteração da omissão e a desproporção entre receita omitida e receita declarada. Todavia, constato que esse critério carrega um importante problema conceitual, que é a determinação da medida em que se passa a reconhecer algo como reiteração do falso e a determinar a proporção em que a omissão se torna relevante. Em outras palavras, esse critério é falho porque não determina a medida em que o falso e a reiteração deixam de acompanhar uma mera omissão e passam a ser determinantes de uma omissão dolosa. Tal medida é essencial para a solução das lides, **mormente quando a Súmula CARF nº 14 determina que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.**

Nesse mister, adoto o entendimento de que **a conduta do contribuinte passa a ser qualificada quando este faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas**, praticando atos que não fazem parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

Na espécie, o contribuinte não simulou, não fraudou documentos e não praticou atos tendentes a ocultar do Fisco a sua omissão. É certo que não foram apresentados os documentos contábeis e fiscais exigidos, mas isso se deu com uma justificativa a qual não foi afastada pela fiscalização.

Assim, entendo que não está caracterizado o dolo necessário para a qualificação da multa de ofício. (Destacou-se).

Por outro lado, o § 3º, art. 67, anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, atualmente em vigor e que foi aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, assim dispõe:

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. (Destacou-se).

Porém, esta situação não é de total impedimento. Isso porque o recurso pode até ser admitido, desde que a Recorrente traga aspectos relevantes e diferenciadores da situação fática do Recorrido que desafiem a aplicação correta da Súmula frente aos precedentes que lhe deram origem, principalmente pelo fato de a Súmula nº 14 ser bastante genérica.

No caso que se cuida, a Recorrente desafia a não aplicação da Súmula de forma indireta, através da indicação da seguinte nota determinante, segundo ela presente no recorrido e nos paradigmas: **conduta reiterada de omitir receitas. Colacionou 2(dois) paradigmas que de fato apresentam, em tese, essas**

características em comum. É que a questão da “reiteração da conduta de omissão de receitas” não integra os precedentes da referida súmula.

Análise do primeiro paradigma - Acórdão nº 1102-00.502

Da situação fática também não assemelhada

Porém, por óbvio para se configurar o dissídio jurisprudencial, é também necessário que **a situação fática do recorrido seja similar ao dos paradigmas**, o que não é caso para o **primeiro paradigma**, senão vejamos.

De fato, no voto condutor desse primeiro aresto o Conselheiro relator consigna que a reiteração da conduta foi um dos elementos para caracterizar o dolo:

(...) Quando a fiscalização apura omissão de declaração e pagamentos de tributos por contribuinte **que manteve expressivo faturamento**, sem qualquer justificativa plausível é de se manter o lançamento de ofício, com a multa qualificada, vez que a **prática habitual da omissão de pagamento e informação dos fatos geradores, conduz a caracterização de evidente intuito de fraude.** (...) (Destacou-se)

Porém, antes fundamenta a manutenção da qualificação da multa em função de fatos de outra natureza, ligados a **notas fiscais falsas e sistemas de informática programados para fazer controles paralelos** de forma a sonegar impostos. Confira-se trechos do referido paradigma:

(...)

'Outro fato relevante apontado pelos Peritos do INC, no tópico deste mesmo Laudo, **é a utilização pela contribuinte de um sistema de informática que possibilitava controles contábeis paralelos:** (...)'

' (...) Finalmente, os dois Laudos Periciais do Instituto Nacional de Criminalística / Departamento de Polícia Federal, conforme transcrição anterior, não deixaram qualquer dúvida sobre a falsificação de documentos fiscais. Importante registrar que durante o ano de 2003 o estabelecimento filial de Rio Acima, além de emitir notas fiscais pertencentes ao intervalo de 0001 a 5.000 (de 121 a 157), utilizou também as notas fiscais de no. 27.370 a 35.339, seqüência essa não autorizada pelo órgão competente, conforme já demonstrado.'

(...) (Destacou-se).

No ano de 2004 o modo de operação é semelhante e há, também, **utilização de notas fiscais falsas** (conforme fls.96 do referido termo).

Portanto, a autoridade lançadora provou a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco e este é incontroverso. Conforme se depreende dos autos a prática adotada pelo sujeito passivo demonstrou, inequivocamente, **seu erro consciente e ate sinalizou para a possibilidade de ocorrência de crime contra a ordem tributária.**

Como se vê, neste **primeiro paradigma**, também não ocorre a divergência, pois ainda se tem o agravante de não se tratar nem mesmo de lançamento realizado em função da presunção de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, como é o caso do recorrido. No caso, se trata de omissão de receitas obtidas diretamente entre o declarado e o escriturado, nos seguintes termos:

(...) Os lançamentos decorreram de ação fiscal levada a efeito junto contribuinte que apurou infração a legislação tributária, caracterizada pela "constatação da prática deliberada e reiterada de omissão de receitas por parte da empresa, de modo fraudulento, com dupla escrituração de livros comerciais e fiscais, falsificação de documento público (AIDF), e ainda com a utilização comprovada c/c notas fiscais falsas, artifício esse montado para que a empresa deixasse deliberadamente de recolher os tributos devidos nos anos de 2003 e 2004, conforme informações constantes do Termo de Verificação Fiscal em Anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Além disso, como já se viu, fato relevante para a identificação do dolo e manutenção da qualificação da multa envolveu também situações fáticas outras não encontradas no recorrido, que dizem respeito a uma "**fratura exposta**" caracterizada por **notas fiscais falsas e controles de informática paralelos**. Portanto, as situações estão longe de serem assemelhadas.

Dessa forma, não há como saber qual seria o resultado se essa situação fática relevante relacionada à caracterização de uma fratura exposta não se apresentasse no paradigma, como foi o caso do recorrido.

Para a caracterização da divergência haveria que se apresentar um paradigma "mais puro" em que a reiteração da conduta de valores declarados a menor, por si só, conduzissem à manutenção da qualificação da multa e não um paradigma que combina esse fato com "n" outros.

Assim sendo, **não considero demonstrada** a divergência de entendimentos quanto a essa matéria deste primeiro paradigma apresentado, por **falta de similitude fática**.

Análise do segundo paradigma – Ac. nº 9101-001.202

Da constatação da divergência

A Recorrente **logrou êxito** na demonstração da divergência.

No caso, a decisão recorrida considerou que a conduta reiterada do contribuinte de prestação de informação de valores de receitas divergentes daqueles escriturados na sua contabilidade comercial e fiscal, por 2(dois) anos calendários, não configuraria o dolo necessário à qualificação da multa, em face desse critério ser de difícil objetivação em termos quantitativo, fazendo-se necessário "um esforço adicional para ocultar do Fisco a sua omissão, praticando atos preparatórios para a omissão, como uma simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis.". De outra banda, o segundo paradigma assentou entendimento diverso, em situação assemelhada, ou seja, diante de omissões reiteradas (57 meses) de receita de valores significativos em relação aos valores declarados, por si só já caracterizaria o dolo necessário à qualificação da multa.

Seguem trechos do Ac. recorrido e do paradigma 2, demonstrando a similitude fática e a divergência entre os julgados:

Excertos do Ac. recorrido:

(...) **A decisão recorrida corroborou o entendimento da fiscalização, adotando o entendimento, em síntese, de que as declarações apresentadas, por dois anos consecutivos, apontando um faturamento muito inferior ao constatado seria suficiente para caracterizar o dolo.**

É certo que existem muitas decisões do CARF que adotam como critério para identificar o dolo a reiteração da omissão e a desproporção entre receita omitida e receita declarada. Todavia, constato que esse critério carrega um importante problema conceitual, que é a determinação da medida em que se passa a reconhecer algo como reiteração do falso e a determinar a proporção em que a omissão se torna relevante. Em outras palavras, esse critério é falho porque não determina a medida em que o falso e a reiteração deixam de acompanhar uma mera omissão e passam a ser determinantes de uma omissão dolosa. Tal medida é essencial para a solução das lides, mormente quando a Sumula CARF nº 142 determina que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Nesse mister, **adoto o entendimento de que a conduta do contribuinte passa a ser qualificada quando este faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas**, praticando atos que não fazem parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

Na espécie, o contribuinte não simulou, não fraudou documentos e não praticou atos tendentes a ocultar do Fisco a sua omissão. É certo que não foram apresentados os documentos contábeis e fiscais exigidos, mas isso se deu com uma justificativa a qual não foi afastada pela fiscalização.

Assim, entendo que não está caracterizado o dolo necessário para a qualificação da multa de ofício. (Destacou-se).

Excertos do Paradigma 2:

(...)Por outro lado, a conduta da recorrida se enquadra na hipótese fática do art. 71 acima transcrito, pois a recorrida tinha total conhecimento das suas bases tributáveis e do imposto de renda devido. Todavia, apresentou DCTF e pagou tributos **durante vários anos consecutivos calculados sobre 10% das bases tributáveis que constava da sua escrita contábil. Ora, a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido**, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 1999 a 2003, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei nº 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei. (destacou-se).

Assim sendo, considero demonstrada a divergência de entendimentos quanto a este tema, **porém apenas através do segundo paradigma** (Ac. nº 9101-001.202). ressaltando-se apenas que apesar de admissão ser parcial, a matéria (**qualificação da multa** em comum aos dois temas e não separável) é devolvida à CSRF em sua integralidade.

No mérito sustenta a Fazenda Nacional que, pela conduta praticada pela contribuinte, o intuito fraudatório e sonegatório está evidente, pois, no caso, além de ter havido

omissão reiterada de vultosas quantias, de forma reiterada, o contribuinte declarou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco, de modo que não haveria a menor dúvida de que agiu com dolo. E a vontade dolosa resta absolutamente clara quando se vê que o contribuinte passou informações sabidamente falsas ao Fisco em suas Declarações.

A infração foi reiterada, ou seja, o contribuinte estava ciente dos seus atos, e mais, estava certo de que sairia impune, de que o ilícito estaria “valendo a pena”. Então, a fraude é ainda muito mais grave, pois não decorreu de atos isolados, ao contrário, estar-se-ia diante de uma clara prática fraudulenta, a merecer repúdio ainda muito maior.

Cientificada do despacho parcial de admissibilidade, a r. Fazenda Nacional informou que não apresentaria agravo à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A contribuinte, através de seus procuradores devidamente constituídos nos autos (e-fls. 384 e ss.), deu-se por cientificada tacitamente do acórdão recorrido no próprio momento em que ingressou com recurso especial, apresentando-o de forma antecipada antes da ciência formal do acórdão recorrido. Dessa forma, é de reconhecer a **tempestividade** da interposição de seu recurso especial.

O recurso especial é movido em razão de suposta divergência em relação à alegada invalidade da quebra do Sigilo bancário para obtenção dados financeiros do contribuinte sem autorização judicial

A divergência não foi admitida nos seguintes termos:

Porém, as situações presente nos julgados em confronto não são comparáveis, pois foram exarados à luz de arcabouços normativos diversos, implicando assim em incidências jurídicas diversas, não podendo assim ser estabelecida a divergência. Confira-se trechos do relatório recorrido dando conta de períodos autuados bem remotos: 1992 a 1993, anteriores, portanto, a vigência da Lei Complementar nº 105/2001. Confira-se:

(...) foi autuado por infração à legislação do imposto de renda e intimado a pagar crédito tributário em razão de omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto, apurado nos meses de **fevereiro, março e junho de 1992 e abril e setembro de 1993**, conforme fundamentos legais enunciados no auto de infração de fls.2. (...) (Destacou-se).

Por outro lado, o Ac. Recorrido tratou dessa mesma questão a respeito da legalidade da quebra do sigilo bancário pela Receita Federal já sob a égide da **Lei Complementar nº 105, de 2001 (regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001)**, que justamente veio dar uma nova disciplina a essa matéria. Daí porque o Ac. Recorrido tratou a questão, baseando-se nessa nova legislação. Confira-se:

1 Sigilo bancário nulidade

O recorrente afirma que o procedimento fiscal é nulo em razão de ter como fundamento fático a movimentação financeira do contribuinte, a qual foi obtida sem a autorização judicial, o que violaria a constituição Federal, nos seguintes termos (fls. 306):

(...) A requisição das informações bancárias do contribuinte junto às instituições financeiras foi efetuada por meio de RMF. **Tal procedimento está autorizado pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, que foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001:**

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Da situação fática também desassemelhada

Afora isso (paradigma anacrônico), as situações fáticas também são desassemelhadas, afastando a divergência por outro aspecto ainda. Isso porque no paradigma justamente foi decidida a questão do sigilo bancária, assentando-se no fato contingente de haver uma autorização judicial específica, prejudicando qualquer outra análise a respeito da permissividade ou não da quebra do sigilo pelo então ordenamento jurídico instalado na ocasião. De forma alguma, se pode então extrair alguma divergência se visto também por este outro ângulo.

Ora, os acórdãos exarados à luz de arcabouços normativos diversos, configurados em momentos distintos e ainda sobretudo versando sobre situações fáticas distintas, em hipótese alguma pode dar ensejo a dissídio jurisprudencial.

Por todo exposto, NÃO se ADMITE esta matéria seja porque o **paradigma é anacrônico**, seja por **falta de similitude fática**.

Assim, por mais que tenha sido apresentado também um recurso especial pela contribuinte, este não foi admitido para análise perante esta Câmara Superior.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Procurador - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 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.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

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

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 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.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

No caso concreto, a divergência apontada pela PGFN e admitida por Despacho para discussão por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais diz respeito à qualificação da multa de ofício quando identificada conduta reiterada do contribuinte.

Com relação ao segundo acórdão apontado como paradigma, entendo que a conduta reiterada foi elemento considerado como primordial para a qualificação da multa. Tanto é assim que constou no voto que: “a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal”.

Assim, o recurso especial da PGFN deve ser conhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Andréa Duek Simantob, redatora designada

Peço vênia ao i. Relator para dele ousar divergir quanto ao conhecimento do Recurso Especial interposto pela PGFN.

De início, cumpre ressaltar que o caso dos presentes autos versa sobre decisão proferida no Acórdão nº **1201-002.931**, de 14/05/2019, o qual, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso, para diminuir a multa para 75%.

O voto condutor do acórdão recorrido aborda a questão veiculada e objeto de discussão meritória pela PGFN em seu recurso especial. Isso não se tem dúvida. Senão vejamos (destaques acrescidos):

O recorrente combate a qualificação da multa de ofício afirmando, em síntese, que não praticou qualquer ato tendente a esconder do Fisco o seu faturamento, pelo que não haveria que se falar em intuito de fraude.

A acusação fiscal fundamenta a qualificação da multa de ofício nos seguintes termos (fls. 243):

O inciso I do art. 71 da Lei 4.502/64 reza que 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.

Dolo é a vontade conscientemente dirigida ao fim de obter um resultado criminoso ou de assumir o risco de o produzir, risco que a contribuinte assumiu, EM TESE, ao não contabilizar ou contabilizar suas operações em valores inferiores à realidade da empresa.

A conduta em questão está tipificada. EM TESE, como crime contra a ordem tributária, conforme definido nos arts 1º e 2º Lei 8.137/90. O art. 1º diz que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante determinadas condutas ali enumeradas e, no inciso I do art. 2º diz que constitui crime da mesma natureza 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.

A decisão recorrida corroborou o entendimento da fiscalização, adotando o entendimento, em síntese, de que **as declarações apresentadas, por dois anos consecutivos, apontando um faturamento muito inferior ao constatado seria suficiente para caracterizar o dolo.**

É certo que existem muitas decisões do CARF que adotam como critério para identificar o dolo **a reiteração da omissão e a desproporção entre receita omitida e receita declarada.** Todavia, constato que esse critério carrega um importante problema conceitual, que é a determinação da medida em que se passa a reconhecer algo como reiteração do falso e a determinar a proporção em que a omissão se torna relevante. Em outras palavras, esse critério é falho porque não determina a medida em que o falso e a reiteração deixam de acompanhar uma mera omissão e passam a ser determinantes de uma omissão dolosa.

Tal medida é essencial para a solução das lides, mormente quando a Sumula CARF nº 142 determina que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Nesse mister, adoto o entendimento de que **a conduta do contribuinte passa a ser qualificada quando este faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando atos que não fazem parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.**

Na espécie, o contribuinte **não simulou, não fraudou documentos e não praticou atos tendentes a ocultar do Fisco a sua omissão.** É certo que **não foram apresentados os documentos contábeis e fiscais exigidos, mas isso se deu com uma justificativa a qual não foi afastada pela fiscalização.**

Assim, entendo que não está caracterizado o dolo necessário para a qualificação da multa de ofício.

O conjunto fático que deu margem à autuação de omissão de receitas, cuja multa foi desqualificada no recorrido é o seguinte (destaques acrescidos):

A fiscalização presumiu a omissão de receitas a partir da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada e arbitrou o lucro, conforme apontado no Termo de Verificação Fiscal (...)

(...) A decisão recorrida corroborou o entendimento da fiscalização, adotando o entendimento, em síntese, de que as declarações apresentadas, por dois anos consecutivos, apontando um faturamento muito inferior ao constatado seria suficiente para caracterizar o dolo.

Muito bem. Agora, necessário se torna a verificação de cada um dos paradigmas que corroborariam o dissídio jurisprudencial em face da reiteração apontada pela recorrente para o restabelecimento da qualificação da multa de ofício, eis que o fundamento do volume da omissão de receita não foi admitido quando do despacho de admissibilidade.

No caso, para cotejar a reiteração tem-se os seguintes paradigmas: 1102-00502 e 9101-00.1002.

O primeiro paradigma traz como fundamento para a qualificação da multa os seguintes fatos:

Conforme também observado pelos Peritos do INC no já mencionado Laudo de Exame Contábil 3058/2005, há enormes diferenças entre os Balanços Patrimoniais levantados com base na contabilidade original e na contabilidade retificadora, como demonstrado abaixo (...): Outro fato relevante apontado pelos Peritos do INC, no tópico deste mesmo Laudo, é a utilização pela contribuinte de um sistema de informática que possibilitava controles contábeis paralelos: 111.4 – Retificação da Contabilidade.

Quanto à intencionalidade da empresa, os Peritos apresentam a "tela" extraída do sistema contábil da empresa DNA, em que evidenciam haver controles contábeis distintos para a filial Rio Acima, existindo os controles para a "DNA — FILIAL — RIO ACIMA" e para a "DNA — RIO ACIMA — EXTRA", a seguir (...): Pela análise da documentação, o reprocessamento realizado na contabilidade da empresa DNA foi procedimento recente, posto que a prática a partir da integração dos sistemas financeiro e contábil, com a inclusão dos registros antes não contabilizados, está em flagrante desacordo a todos procedimentos definidos nas normas vigentes."

A par disso, importa registrar que a DNA, em 01/11/2005, promoveu a retificação de suas DCTF trimestrais de 2003, conforme extratos de fls. 159 as 167 do Anexo 3, da mesma forma que já havia retificado a sua DIPJ.

No entanto, como já estava em curso o procedimento de fiscalização, estas Declarações não alimentaram os sistemas de cobrança da Receita Federal. Todos os débitos constantes nestas Declarações estão inativos/bloqueados, conforme a representação fiscal de fls. 116 do Anexo 10 e extratos de fls. 177 as 200 do Anexo 3.

Observa-se que a fiscalizada buscou apenas regularizar sua situação do ponto de vista meramente formal, quando os fatos já eram conhecidas de todos, retificando as declarações já apresentadas à Receita Federal e renovando os seus livros comerciais e fiscais depois de iniciado o procedimento fiscal, expediente esse que não tem o condão de descaracterizar o dolo e

a fraude já consumados anteriormente, uma vez que em nada reverte o prejuízo sofrido pela fazenda pública.

Junta-se a tudo isso a constatação de que durante os anos de 2003 e 2004 a DNA contabilizou saídas de numerários a título de distribuição de lucros aos sócios, em montantes que superam os valores dos tributos devidos e não pagos, o que reforça a idéia de que o não recolhimento dos tributos foi, de fato, intencional (DOLOSO), e não decorrente de um problema econômico, de uma conjuntura desfavorável de mercado, de eventual insucesso na atividade empresarial, ou fato semelhante. Os lançamentos contábeis correspondentes a tais saídas de numerários estão relacionados nos demonstrativos anexos, intitulados "Livro Razão Eletrônico - Lançamentos Efetuados na Conta 23030010002 - Lucros Acumulados" (fls. 297 às 312 do Anexo 9), e sintetizados nos demonstrativos "Lucros Distribuídos em 2003" e "Lucros Distribuídos em 2004" (fls. 307 e 313 do Anexo 9, respectivamente).

Em resumo, nos anos de 2003 e 2004, a DNA contabilizou saídas a título de distribuição de lucros aos sócios nos montantes R\$ 8.611.691,94 e R\$ 8.960.067,41, respectivamente.

Não bastassem todos esses elementos já apontados, há ainda a gravidade dos fatos envolvendo o estabelecimento filial da DNA no município de Rio Acima, conforme já relatado.

Realmente, a manifestação da Prefeitura (...) revelou inicialmente fortes indícios de falsificação de documentos fiscais, uma vez que não foram reconhecidas pelo órgão fazendário municipal as AIDF apresentadas pelo contribuinte.

Tudo indicava que teria havido impressão de documentos fiscais sem a autorização do órgão fazendário competente, no evidente intuito, por parte do contribuinte fiscalizado, de omitir informações para os fiscos municipal e federal, o que, de lido, acabou acontecendo, como já demonstrado.

Na cronologia dos episódios, antes de se tornar público o "caso mensalão", chamou a atenção o fato de a DNA, ao requisitar a baixa de sua inscrição municipal, CM 12104/2005, ter mencionado apenas as notas fiscais até a numeração 5.000, sem fazer qualquer menção às notas de no. 5.001 a 60.000. Soma-se a isso a tentativa, por meio do pedido de cancelamento de baixa, datado de 19/09/2005, de regularizar esta sequência de notas, manobra que foi prontamente repelida por aquela Prefeitura Municipal.

Finalmente, os dois Laudos Periciais do Instituto Nacional de Criminalística / Departamento de Polícia Federal, conforme transcrição anterior, não deixaram qualquer dúvida sobre a falsificação de documentos fiscais. Importante registrar que durante o ano de 2003 o estabelecimento filial de Rio Acima, além de emitir notas fiscais pertencentes ao intervalo de 0001 a 5.000 (de 121 a 157), utilizou também as notas fiscais de no. 27.370 a 35.339, sequência essa não autorizada pelo órgão competente, conforme já demonstrado.

Portanto, este primeiro paradigma traz um contexto fático bastante diverso do que se expõe no acórdão recorrido e sequer chama a atenção para a questão da reiteração, motivo pelo qual a recorrente entende deva a multa qualificada ser restabelecida. A citação dos anos-calendário no caso do paradigma foi para detalhar a contabilização das saídas a título de distribuição de lucros aos sócios, fato bem diferente da omissão de receitas por depósito bancário, que deu margem ao arbitramento de lucros por dois anos-calendário (caso do recorrido).

Neste sentido, pelo primeiro paradigma, o recurso não deve ser conhecido.

Melhor sorte não cabe ao segundo paradigma, pois neste caso o conjunto fático girava em torno da possibilidade de aplicação da multa qualificada (150%) sobre a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização, tendo em vista que o contribuinte apresentou declarações de rendimento (DIPJ) e dos tributos devidos (DCTF) relativos aos anos-calendário de 2000 e 2001 com valores zerados, embora tenha apurado lucro em sua contabilidade.

Ou seja, fatos totalmente diversos daqueles trazidos no recorrido e neste paradigma. Não há discussão sobre a reiteração da conduta do contribuinte, diante da infração de omissão de receitas que tenha levado o colegiado paradigmático à manutenção da multa de 150%.

A ausência deste debate específico em ambos os paradigmas resultou na conclusão de serem inapropriados para caracterizar a divergência.

Assim sendo, não conheço do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob