



Processo nº 10952.720270/2013-68
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.065 – CSRF / 1^a Turma**
Sessão de 06 de abril de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ITABUNA CALCADOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

EXCLUSÃO DE VALORES DECLARADOS DO MONTANTE DE RECEITAS PRESUMIDAMENTE OMITIDAS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

Não se conhece do recurso especial quando a aplicação do raciocínio exposto no paradigma ao caso dos autos não é capaz de levar à reforma do voto condutor do acórdão recorrido.

MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÕES ZERADAS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático distinto, concernente à reiteração da conduta por mais de 2 (dois) anos-calendário e não por apenas 6 (seis) meses, como apontado 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 do Contribuinte, e, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1302-003.038, de 17/08/2018.

O lançamento que se discute foi efetuado com base em divergência apurada pela fiscalização entre os valores constantes das escritas fiscal e contábil do sujeito passivo e os valores informados em DIPJ e DCTF (aplicando-se multa de 150%), bem como com base em créditos bancários cuja origem não teria sido comprovada (com multa de 75%).

Ao julgar a impugnação, a DRJ basicamente manteve a autuação, apenas excluindo da base de cálculo valores relativos a devolução de mercadorias e remessas para conserto.

O sujeito passivo então apresentou recurso voluntário, o qual foi julgado parcialmente procedente nos termos do acórdão 1302-003.038, ora recorrido, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido: 1302-003.038

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO.
AJUSTE. INOCORRÊNCIA.

A mera constatação de erro na apuração da base de cálculo, passível de correção, não enseja a nulidade do lançamento.

NULIDADE. APLICAÇÃO DE PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. INOCORRÊNCIA.

A hipótese legal de presunção de omissão de receitas, estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, dispensa o Fisco de provar o consumo da renda representada pelos créditos cuja origem não foi comprovada, com vistas à caracterização do fato gerador do imposto de renda, qual seja a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CARACTERIZAÇÃO.

Se o contribuinte, regularmente intimado a justificar e comprovar a origem de recursos creditados em sua contas bancária, não se desincumbe de seu mister, revela-se

correta a aplicação da presunção legal de omissão de receitas.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. DECISÃO DO STF. AUSÊNCIA DE DEFINITIVIDADE. INAPLICABILIDADE.

Não tendo ocorrido o trânsito em julgado do RE ° 574.706, que reconhece a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins, uma vez pendente de apreciação o pedido de modulação de efeitos elaborado pela União Federal, ainda não se tornou definitiva aquela decisão, ao menos quanto a sua extensão temporal, revelando-se inviável a aplicação do precedente, de forma precária, aos fatos pretéritos.

MULTA QUALIFICADA. INTENÇÃO DOLOSA DE OMISSÃO DE RECEITAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Evidenciada apenas a falta de recolhimento dos tributos devidos e inexistindo elementos suficientes para caracterizar o dolo do sujeito passivo no sentido de ocultar suas receitas ao Fisco, é inaplicável a qualificação da multa. Aplicação da Súmula CARF nº 14.”

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por manter a aplicação da multa qualificada quanto ao 3º e 4º trimestre. Ausente, justificadamente, o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa que foi substituído no colegiado pela conselheira Bárbara Santos Guedes (suplente convocada).

Contra tal decisão a Fazenda Nacional primeiramente opôs embargos de declaração, objetivando sanar a alegada omissão, a fim de se esclarecer “*se a atitude do contribuinte de reiteradamente declarar ao Fisco Federal faturamento inferior ao real, apesar de prestar informações corretas ao Fisco Estadual, demonstra o intuito doloso do autuado e constitui razão apta a ensejar a qualificação da multa*”.

Os embargos foram rejeitados pelo despacho de fls. 861-865, que consignou:

Manifestamente improcedente, portanto, a alegação de omissão, pois a análise do acórdão embargado evidencia que o relator do acórdão expôs, de forma clara e completa, todos os fundamentos que, na sua visão e interpretação acerca dos fatos narrados à luz da legislação aplicável, são necessários para que se chegue à conclusão de que a multa qualificada, no caso concreto, seria inaplicável.

A Fazenda Nacional então interpôs recurso especial alegando divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a multa qualificada, em relação aos paradigmas 1302-001.421 e 107-08.942.

Em 10 de junho de 2019, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

(...)

A PGFN alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a multa qualificada.

Para a admissibilidade do recurso, ela apresenta os seguintes argumentos:

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL (DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL)

- a Egrégia Turma desqualificou a multa de ofício com base nos seguintes fundamentos, *verbis*: [...];

- conforme se observa, a Egrégia Turma entendeu que a apresentação de declaração zerada não configura o intuito doloso do contribuinte ao omitir receitas tributáveis;

- a decisão recorrida, porém, diverge de decisões da 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento e da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujas ementas seguem abaixo integralmente transcritas, *verbis*:

Acórdão n.º 1302-001.421

“ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTO SIMPLES

Exercício: 2008

EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS LANÇADOS. DESCABIMENTO.

Cumpre à autoridade fiscal o estrito cumprimento da aplicação legal ao caso concreto, não havendo preceito em que se funde a exclusão do ISS.

MULTA QUALIFICADA. ENTREGA DE DECLARAÇÕES ZERADAS.

Verificada a conduta volitiva e reiterada por vários anos do contribuinte em entregar zerada a DIPJ, mesmo admitindo que auferiu receita, é cabível a aplicação da multa qualificada. Tal conduta tem claramente o intuito de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE.

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a pessoas físicas, as quais não interpuseram recurso voluntário. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexiste dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica. E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada quanto a esse ponto, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio. Não se há, portanto, de conhecer desse pedido.

PIS. CSLL. COFINS. INSS. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: a) por unanimidade, em manter os tributos lançados; b) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter a qualificação da multa; vencidos quanto a esta matéria os Conselheiros Marcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Hélio Araújo; e c) por maioria, em não conhecer do recurso voluntário, no ponto relativo à responsabilidade solidária de Paulo de Oliveira Dias e Sandra Garcia de Oliveira Dias; vencido quanto a esta matéria o Conselheiro Márcio Frizzo.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.”

(Processo n.º 13855.003607/2008-06, Acórdão n.º 1302-001.421 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 04 de junho de 2014, Matéria Simples Federal, Recorrente GARCIA & DIAS COMÉRCIO DE PEÇAS E TRANSPORTADORA LTDA., Recorrida FAZENDA NACIONAL)

Acórdão n.º 107-08.942

“PAF – PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE – IMPROCEDÊNCIA - Considerando que o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC n.º 2); que é legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte (Súmula n.º 6); e, por fim, que o Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador (Súmula n.º 8), são incabíveis as alegações de cerceamento ao direito de defesa.

PAF – DECADÊNCIA – IRPJ e CONTRIBUIÇÕES – MULTA QUALIFICADA – ALEGAÇÃO - ART. 173, I, do CTN – APLICAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA – A teor do disposto no art. 150, § 4º, “in fine”, do CTN, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o “dies ad quem”, para efeitos da contagem do prazo decadencial, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPJ – DIFERENÇAS DE RECEITAS APURADAS – DIVERGÊNCIAS ENTRE AS DECLARAÇÕES DO CONTRIBUINTE E SUA ESCRITA – LANÇAMENTO – PROCEDÊNCIA – Apurado pelo fisco, do confronto da escrita do contribuinte com as declarações prestadas à administração, diferenças nas receitas apuradas, é cabível a constituição do crédito tributário de IRPJ.

IRPJ – ANOS-CALENDÁRIO DE 2000 E 2001 – MULTA QUALIFICADA – OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM DCTF'S E DIPJ'S – MANUTENÇÃO – A atitude do contribuinte, de escriturar as receitas auferidas em seus livros e de informá-las integralmente ao fisco estadual, ao passo que ao fisco federal todas as informações de receitas prestadas em DCTFs e em DIPJs foram “zeradas”, evidencia atitude dolosa a justificar a manutenção da multa qualificada, não sendo cabível, aliás, a alegação de que esta teria caráter confiscatório.

CSLL – RECEITAS DE EXPORTAÇÃO – IMUNIDADE – IMPROCEDÊNCIA – A imunidade a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o art. 149 do CF, a teor de seu § 2º, inciso I, alcança somente as receitas decorrentes de exportação, não a contribuição social sobre o lucro cuja base de cálculo tem outra dimensão, vale dizer, o lucro líquido auferido, não, porém, a receita.

LANÇAMENTO – IMPUTAÇÃO DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC – LEGALIDADE - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são

devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula nº 4)

CSLL, PIS E COFINS - DECORRÊNCIA – Tratando-se de tributos lavrados em razão do auto de infração de IRPJ, a decisão dada a este, em relação de causa e efeito, estende-se àqueles.”

(Processo n.º 13971.000336/2005-50, Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs.: 2001 a 2005, Recorrente: CONFECÇÕES CHACABRUM LTDA Recorrida : 3ª TURMA/DRJ- FLORIANÓPOLIS/SC, Sessão de : 28 DE MARÇO 2007, Acórdão n.º : 107-08.942)

- a fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial, transcreve-se trecho do voto vencedor do primeiro acórdão paradigma, da lavra do Conselheiro Waldir Veiga Rocha, verbis:

“Compulsando os autos, pode-se constatar que o Fisco qualificou a multa de ofício diante da conduta do contribuinte de apresentar declarações zeradas à Administração Tributária nos anos-calendário 2004, 2006 e 2007 (janeiro a junho), além de apresentar receita bruta insignificante no ano-calendário 2005, conforme Tabela 1 à fl. 25 do Termo de Verificação Fiscal.

(...)

Entendeu o Colegiado que andou bem o Fisco, ao aplicar ao lançamento a multa de 150%. De fato, apesar de terem sido usados na apuração dos valores devidos os livros e documentos apresentados pelo contribuinte, é certo que ao longo de quatro anos o contribuinte apresentou declarações zeradas, com o claro propósito de manter ocultos da autoridade fazendária os fatos geradores tributários. E tal conduta é aquela capaz de dar azo à duplicação da multa de ofício, conforme art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, c/c o art. 71 da Lei nº 4.502/1964 (...).”

- vê-se, pois, que o caso dos autos em tudo se enluva aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal. Diante da discrepância entre os valores declarados (DIPJ's zeradas) e os constatados pela autoridade fiscal, deve ser restabelecida a aplicação da multa qualificada, tal como decidido nos acórdãos paradigmas;

- sendo assim, diante das teses firmadas nos acórdãos recorrido e paradigmas, fica patente a divergência jurisprudencial, encontrando-se presentes, portanto, os requisitos de admissibilidade do recurso especial, nos termos da legislação de regência (Decreto nº 70.235/72, art. 37, § 2º, II, c/c art. 67 e §§, do RI-CARF).

O recurso especial da PGFN cumpre os seguintes requisitos, relativamente à matéria objeto da alegada divergência:

- a) ele é tempestivo;
- b) a matéria objeto do recurso foi prequestionada;
- c) na decisão recorrida não se decidiu, em apreciação de matéria preliminar, 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;
- d) os paradigmas apresentados não foram reformados na matéria que aproveitaria à recorrente; e
- e) a divergência foi apresentada por meio de decisões paradigmas, que, até a presente data, não contrariam:

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;

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo.

A divergência jurisprudencial também está caracterizada.

Vê-se que o acórdão recorrido, destacando "que o contribuinte escriturou regularmente suas receitas e sua movimentação financeira, da qual se valeu o Fisco sem qualquer dificuldade para exigir os tributos devidos e não recolhidos", afastou a multa qualificada mesmo diante da apresentação de DIPJ e DCTF com valores zerados (referentes ao segundo semestre de 2009), enquanto que os paradigmas mantiveram a multa qualificada em situação muito semelhante.

Não deixo de observar que o acórdão recorrido vinculou o afastamento da multa qualificada à aplicação da Súmula CARF nº 14. Isso, entretanto, não é óbice à admissibilidade do recurso especial, porque a divergência jurisprudencial está relacionada justamente à aplicação do entendimento manifestado por essa súmula a situações como as aqui cotejadas (RI-CARF, §3º do art. 67 c/c §2º, VI, do art. 71).

Importante registrar que o que a recorrente questiona é a aplicação da Súmula ao caso sob exame (que é semelhante aos paradigmas), e não o mérito de seu enunciado.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, questionando exclusivamente o mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

Em seguida, o sujeito passivo apresentou também recurso especial, para discussão da matéria *"exclusão do montante das receitas constante da declaração de ajuste da base de cálculo da omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada"*. Suscita a existência de divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos 9202-003.478, 9202-004.283 e 2201-003.460.

Em 19 de novembro de 2019, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª seção deu seguimento ao recurso especial do sujeito passivo em face dos paradigmas 9202-003.478, 9202-004.283, assim consignando (grifos do original):

(...)

Passa-se à coleta dos fundamentos do acórdão recorrido, do qual se faz o seguinte recorte:

"Defende que mesmo que não fossem empréstimos a origem desses depósitos como não justificados, de toda sorte descaberia essa parte do lançamento, uma vez que também estão sendo tributadas as receitas com base no faturamento, sob pena de se exigir dupla tributação."

Esta questão foi bem enfrentada no acórdão recorrido, cujos fundamentos transcrevo abaixo e adoto como razões de decidir, para negar provimento ao recurso nesta parte, verbis:

[...]

Com relação à alegação de que não há omissão de receitas baseada em depósitos não justificados, **uma vez que as receitas tidas como escrituradas são superiores aos depósitos, tem-se que foram tributados apenas os valores de R\$ 238.910,61, depositado em 29/04; R\$ 185.527,25, creditado em 10/07 e R\$ 156.314,07, depositado em 22/09, na Caixa Econômica Federal, ag. 1558 c/c 10636, e alguns valores creditados no Banco do Brasil, para os quais não foram encontrados lançamentos contábeis nas contas relativas à venda de mercadorias, tampouco a empréstimos recebidos.**

Dessa forma, não procede essa alegação.” (grifei)

Portanto, de acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, devem ser tributados os valores depositados em conta bancária que não tenham sido contabilizados como vendas de mercadorias.

Agora, reproduz-se o seguinte trecho do primeiro paradigma, para a coleta de seus fundamentos:

“Relatório

[...]

Em seu recurso especial a PGFN alega, em síntese, que:

1. **Insurge-se a Fazenda Nacional contra o acórdão recorrido, que deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, excluindo da exigência feita com base em depósitos bancários de origem não justificada os valores declarados na Declaração de Ajuste Anual (DAA);**

2. Para tanto, entendeu o colegiado a quo, por unanimidade, que, embora não tenha se verificado a coincidência de datas e valores entre os rendimentos declarados e os depósitos identificados, deve-se presumir que tais rendimentos tenham transitado pelas contas bancárias do contribuinte;

3. Equivocado o entendimento, pois uma vez não justificada a origem dos depósitos bancários em nome do contribuinte por meio de provas inequívocas, a **presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no artigo 42 da Lei 9.430/1996, não pode ser elidida;**

[...]

Voto

[...]

Presentes os pressupostos de admissibilidade – recurso tempestivo e divergência confirmada e não reformada conheço do Recurso Especial e passo à análise de suas razões recursais.

O litígio em questão versa sobre a possibilidade de exclusão de valores contidos em DAA, em lançamentos por presunção de valores contidos em depósitos bancários como renda, conforme preceitua a Lei 9.430/1996.

Para a recorrente somente com identidade de datas e valores, por documentos idôneos, é que se poderia excluir algum valor, nos lançamentos que possuem como fundamento a presunção.

Este colegiado já analisou essa questão e vem firmando entendimento de que correta está a decisão a quo.

Em voto muito bem elaborado, a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Acórdão 9202-002.926, analisa a questão e **posiciona-se pela exclusão, posição que adoto e utilizo como razões de decidir:**

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO

É cabível a exclusão, da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem identificação de origem, dos valores dos rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual correspondente.

Recurso especial negado.

...

Assim, relativamente à única questão submetida à Instância Especial – exclusão, da base de cálculo dos depósitos bancários, do valor de R\$ R\$ 54.546,70, relativo a rendimentos recebidos de pessoa jurídica e de pessoas físicas e do exterior, não vejo reparos a fazer na decisão recorrida, já que não seria razoável presumir que o Contribuinte teria feito circular na rede bancária o que foi omitido, e não o que foi declarado ao Fisco. Ademais, a maior parte dos rendimentos declarados foi recebida de pessoas físicas/exterior, cujo detalhamento acerca da origem dos valores declarados sequer é exigido pelo Fisco, na Declaração de Ajuste Anual.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial, interpuesto pela Fazenda Nacional."

Vê-se que o paradigma está apoiado na tese segundo a qual os valores declarados ao Fisco devem ser excluídos da movimentação bancária omitida, pois presumem-se compreendidos nessa movimentação.

Cabe ressaltar que os litígios solucionados nos acórdãos ora cotejados derivam-se de divergências sobre a interpretação e o alcance do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Também é preciso destacar que, no caso paradigma, a parte oponente à Fazenda Nacional é uma pessoa física, ao passo que, no caso em julgamento, é uma pessoa jurídica que litiga contra a Fazenda Nacional. No entanto, essa **distinção** entre pessoa jurídica e pessoa física é **materialmente irrelevante**, tendo em conta que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 determina a tributação dos depósitos bancários cuja origem não seja comprovada, sejam esses depósitos de pessoa física ou pessoa jurídica. Nesses circunstâncias, **há de se acolher a similitude entre os casos**, considerando que a interpretação e o alcance do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 estão no cerne das controvérsias decididas em cada um dos acórdãos aqui confrontados. Nesses termos, **o dissídio jurisprudencial revela-se patente**, constatando-se, como efetivamente se constata, que a ratio decidendi do caso paradigma poderia decidir o litígio em julgamento da forma pretendida pela recorrente.

Na sequência, examina-se o segundo paradigma, do qual se traça o recorte abaixo:

“Trata-se o presente processo do Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, fls. 168/173, e Termo de Verificação Fiscal, fls. 166/167, referente ao ano-calendário de 2000, constituído o crédito tributário no valor de R\$ 3.445.957,30, motivada pela **omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada**.

O Acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso, **entendendo que o valor oferecido à tributação pelo sujeito passivo na Declaração de Ajuste Anual – DAA pode ser considerado como prova de origem de depósitos bancários**, independente [sic] de identificação entre as fontes e os depósitos.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional, trouxe para análise a divergência jurisprudencial no sentido de que é necessária a demonstração efetiva da origem dos recursos depositados, sendo incabíveis meras alegações, tais como a de que o valor declarado em DAA estaria englobado entre os depósitos.

Observe-se que a discussão em tela trata de presunção legal, que permite à Fazenda tributar depósitos bancários sem origem e/ou tributação justificados, cabendo prova em contrário, por parte da contribuinte.

Utiliza-se aqui das lições de Alfredo Augusto Becker, para que possamos compreender o sentido axiológico do instituto em discussão. Assim, "presunção é o resultado de processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável (Teoria Geral do Direito Tributário, 3. ed. São Paulo : Lejus. 1998. pg. 508).

No caso da técnica de apuração baseada em presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96, o fato conhecido é a existência de depósitos bancários, que denotam, a priori, acréscimo patrimonial. Tendo em vista que renda, para fins de imposto de renda, é considerada como o acréscimo patrimonial em determinado período de tempo, a existência de depósitos sem origem e sem tributação comprovados levam à presunção de que houve acréscimo patrimonial não oferecido à tributação; logo, omitido o fato desconhecido de existência provável.

Vejamos o que diz o artigo:

[...]

Podemos deste dispositivo destacar os comandos principais: caracteriza-se omissão de receitas + contribuinte regularmente intimado + não comprove origem com documentação hábil e idônea. Isso significa que tem-se uma autorização legal para considerar ocorrido o "fato gerador" quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova.

Não há dúvidas, portanto, de que o art.42 da Lei 9430/96 é uma presunção legal a favor do fisco que inverte o ônus da prova, trazendo ao contribuinte (caso não se trate de omissão) o dever de fazer prova em contrário capaz de refutar essa presunção disposta em lei.

Contudo, se cabe ao contribuinte fazer prova a seu favor, isso rende a esta "presunção legal" uma nota de relatividade. Remetendo a análise das provas dos autos, sob as quais se manifesta pontualmente o acórdão recorrido.

No caso em tela, a discussão fica por conta de considerar omitidos também aqueles depósitos cujos valores estejam englobados na declaração de imposto de renda pessoa física DIRPF.

Ou seja, para os valores constantes da DIRPF também são necessária as comprovações pormenorizadas da origem dos depósitos? A insurgência apontada pela Fazenda consiste na alegada necessidade de comprovação da origem mesmo quando se tratar de rendimentos declarados.

A insurgência principal do contribuinte neste caso é o de que os valores declarados em suas Declarações de Imposto de Renda não foram excluídos da base de cálculo da omissão de rendimentos, quando deveriam ter sido.

Deixo de proceder a análise probatória dos depósitos e das provas, pois a valoração probatória não cabe a esta Câmara Superior, cabendo aqui neste caso tão somente decidir a respeito da tese jurídica matéria que foi admitida qual seja, se os valores declarados na DIRPF prescindem ou não de comprovação de origem, tais como os depósitos não declarados (omitidos).

O acórdão recorrido deu razão ao contribuinte, conforme excerto abaixo:

[...]

Neste ponto, entendo que assiste razão ao acórdão recorrido, pois o valor declarado pelo sujeito passivo como rendimento da DIRPF deve ser considerado como prova de origem, pois uma vez que não foi objeto de glossa, não precisa provar identidade entre fonte e depósito.

Assim, os valores declarados nas DIRPF's deveriam ser excluídos da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, já que tais rendimentos não foram objeto de glossa pela autoridade fiscal, ou seja, estes recursos foram tacitamente confirmados pelo Fisco. "

Diante do exposto voto no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento, mantendo o acórdão recorrido na sua integralidade." (grifei)

Pode-se anotar que o segundo paradigma seguiu à regra de que os valores declarados ao Fisco devem ser excluídos da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

O acórdão paradigma foi prolatado ao cabo do julgamento de um recurso interposto pela Fazenda Nacional, inconformada com a decisão de segunda instância **favorável à pessoa física**, que havia sido autuada por omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários cuja origem não fora comprovada.

Já se salientou, em linhas anteriores, que a **distinção** entre pessoa física e pessoa jurídica é **materialmente irrelevante** em face do comando do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Portanto, **não há como negar-lhe a admissibilidade do apelo**, uma vez presente a **similitude fática**, certificando-se, ademais, como efetivamente se certifica, que a ratio decidendi do segundo paradigma poderia solucionar a controvérsia da forma requerida pela recorrente.

Diante do exposto, com fundamento no artigo 67, caput e § 6º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, segue a proposta de que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto por **ITABUNA CALÇADOS LTDA**, admitindo a rediscussão da seguinte matéria: **exclusão do montante das receitas**

constante da declaração de ajuste da base de cálculo da omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, em que pugna pelo não conhecimento do recurso especial do sujeito passivo (sem no entanto indicar quaisquer razões para o não conhecimento), e tece também pedido e argumentos relacionados ao mérito de tal recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Os recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo são tempestivos. Não obstante não tenha havido questionamentos quanto à respectiva admissibilidade, comproendo ser importante tecer alguns comentários.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Admissibilidade - Recurso especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial a tese de que a apresentação de declarações fiscais com valores zerados configura dolo do sujeito passivo, dando ensejo à qualificação da multa de ofício. Conforme restou detalhado no despacho de admissibilidade transcrito no relatório supra, os paradigmas apresentados vão neste sentido e, de fato, resta caracterizada a divergência jurisprudencial quanto a esta matéria.

Observo, contudo, que o alcance do recurso especial da Fazenda Nacional é limitado. Explico.

O acórdão recorrido afastou a multa qualificada (aplicada à infração de omissão de receitas apurada sobre a divergência entre os valores escriturados e os declarados ao Fisco) por entender que não houve dolo, mas trouxe motivação específica para diferentes trimestres autuados:

- (i) Para os valores relativos aos dois (2) primeiros trimestres de apuração, por ser ínfima a diferença entre os valores dos tributos apurados e informados na DCTF semestral (fls. 595/602) e os valores lançados nos auto de infração (fls. 2/48).
- (ii) Para os trimestres 3^a e 4^º, o sujeito passivo apresentou declarações fiscais com valores zerados e também a DIPJ do exercício foi apresentada com todos os campos de valores zerados, não obstante, restou evidenciada apenas a falta de recolhimento de tributos e não dolo, eis que os valores utilizados como base para a autuação foram escriturados pelo sujeito passivo. Compreende aplicável, neste item, a Súmula CARF nº 14, que enuncia: “*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.*”

Como se percebe, a matéria controvertida pelo recurso especial da Fazenda Nacional não alcança a motivação para a exoneração da multa qualificada relativa ao 1º e 2º trimestres e, portanto, **eventual reforma do acórdão recorrido em virtude da discussão da matéria objeto do recurso apenas alterará a multa qualificada aplicada ao 3º e 4º trimestres.**

De fato, eventual sucesso da tese defendida pela Fazenda Nacional em seu recurso especial não é capaz de alterar as razões de decidir do acórdão recorrido para a exoneração qualificação aplicada aos dois primeiros trimestres.

Considerado tal limitação, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Admissibilidade - Recurso especial do sujeito passivo

Em seu recurso especial o sujeito passivo questiona exclusivamente a parte da autuação relacionada a depósitos bancários de origem não comprovada, sustentando que esta não se sustenta tendo em vista que foi mantida a parte da autuação que se baseia nas escritas fiscais da empresa, sob pena de se exigir dupla tributação.

É este o seu raciocínio:

(...)

ORA, OU SE APURA O FATURAMENTO PELA ESCRITA FISCAL ENCONTRADA OU PELOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NÃO PODE USAR DOIS MEIOS DE ARBITRAMENTO DA RECEITA APURADA.

O próprio agente fiscal relata, o valor tido como receita da atividade pela escrita fiscal é MUITO SUPERIOR aos depósitos bancários existentes. Relata que as escritas fiscais atingem o importe de R\$3.973.223,89. Já a movimentação bancária seria de R\$2.700.000,00.

Aliás, o agente fiscal mesmo aceita esses valores escriturados como explicação de toda movimentação de bancária, com exceção desses quatro depósitos, que faz somar com os valores de sua escrita fiscal, não tendo o menor sentido.

Em seu relatório, o agente fiscal mesmo diz que esses valores dos depósitos estão informados, logo, compõe a base de cálculo da parte da apuração com fulcro na escrita fiscal, existindo uma dupla tributação sobre os mesmos valores. Veja essa parte do relatório:

Os lançamentos contábeis em seus livros comerciais também não lhe socorrem, na medida em que consta para os três valores o histórico de “pago conf. Depósito n/dia”, além de não ter se identificado conta específica de empréstimos que acobertassem tais operações alegadas.”

Assim, sendo mantida a parte do lançamento com base nas escritas fiscais, está mais do que justificada toda a movimentação bancária da empresa, inclusive os depósitos que resultam essa parte da autuação, descabendo um lançamento com fulcro neles, sob pena de duplicidade de tributação.

(...)

Os paradigmas trazidos para a comprovação de divergência trataram de lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e decidem que, nos lançamentos de IRPF com base em depósitos bancários, deve-se excluir da base de cálculo os valores declarados pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual.

O raciocínio dos paradigmas é o de que “(...) não seria razoável presumir que o Contribuinte teria feito circular na rede bancária o que foi omitido, e não o que foi declarado ao Fisco.” (acórdão 9202-003.478). Ou ainda, “(...) o valor declarado pelo sujeito passivo como rendimento da DIRPF deve ser considerado como prova de origem, pois uma vez que não

foi objeto de glosa, não precisa provar identidade entre fonte e depósito.” (trecho do voto do acórdão 9202-004.283).

O despacho de admissibilidade considerou que, muito embora os paradigmas tratem de tributação da pessoa física e o caso dos autos envolva a autuação contra pessoa jurídica, tal diferença não é materialmente relevante, eis que em ambos os casos interpreta-se o alcance do artigo 42 da Lei 9.430/1996.

É de se concordar parcialmente com o entendimento exposto no despacho de admissibilidade eis que, de fato, as decisões paradigmáticas não se baseiam em qualquer especificidades da tributação de pessoas físicas mas, sim, no raciocínio acerca do alcance de presunções legais (em especial, da presunção legal constante do artigo 42 da Lei 9.430/1996) quando verificado que o sujeito passivo declarou/tributou rendimentos em valores maiores que os tidos como depósitos bancários omitidos.

Não obstante, comprehendo que há um diferencial importante entre os casos recorrido e paradigmáticos que fazem com que as razões de decidir destes últimos não se apliquem ao primeiro. E tal reside no fato de que, no caso dos paradigmáticos, os valores foram **espontaneamente declarados** pelo sujeito passivo e, apenas por isso, servem como prova global de origem, dispensando a comprovação individual dos depósitos bancários.

De fato, o debate nos paradigmáticos tem como base o alcance do ônus da prova trazido pela presunção do artigo 42 da Lei 9.430/1996, e, comprehendo, as decisões ali manifestam-se no sentido de que, se o contribuinte fez constar de sua declaração de ajuste anual determinados valores, até o limite de tais valores declarados está dispensada a comprovação individual dos valores de depósitos bancários.

No caso dos autos, porém, tal tese não se sustenta, eis que o que se pretende é defender que serve de origem aos depósitos bancários não escriturados o valor da receita escriturada pelo sujeito passivo (e não declarada em DCTF ou DIPJ), eis que tal receita foi tributada por meio de autuação fiscal por omissão direta.

Sem adentrar a análise do mérito da questão, comprehendo que o raciocínio pretendido pelo recurso especial do sujeito passivo é sutilmente diverso do constante dos paradigmáticos, não sendo possível concluir qual seria a decisão destes últimos diante da situação em que os valores não foram espontaneamente computados na declaração de ajuste anual mas, como no caso dos autos, tributados após autuação fiscal. Ou, sob outro prisma, a aplicação, ao caso dos autos, do raciocínio exposto nos paradigmáticos, não seria capaz de levar à reforma do voto condutor do acórdão recorrido, o que demonstra a ausência de demonstração de divergência jurisprudencial a ser solucionada.

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

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos acima expostos, e não conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de conhecer do recurso especial da PGFN. A maioria do colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial não restou caracterizada.

Como bem relatado, a pretensão da PGFN é restabelecer a qualificação da penalidade afastada pelo Colegiado *a quo* apesar de a Contribuinte ter apresentado DIPJ zerada no período autuado. No exame de admissibilidade compreendeu-se que os paradigmas nº 1302-001.421 e 107-08.942 caracterizariam o dissídio porque:

Vê-se que o acórdão recorrido, destacando "que o contribuinte escriturou regularmente suas receitas e sua movimentação financeira, da qual se valeu o Fisco sem qualquer dificuldade para exigir os tributos devidos e não recolhidos", afastou a multa qualificada mesmo diante da apresentação de DIPJ e DCTF com valores zerados (referentes ao segundo semestre de 2009), enquanto que os paradigmas mantiveram a multa qualificada em situação muito semelhante.

Não deixo de observar que o acórdão recorrido vinculou o afastamento da multa qualificada à aplicação da Súmula CARF nº 14. Isso, entretanto, não é óbice à admissibilidade do recurso especial, porque a divergência jurisprudencial está relacionada justamente à aplicação do entendimento manifestado por essa súmula a situações como as aqui cotejadas (RI-CARF, §3º do art. 67 c/c §2º, VI, do art. 71).

Importante registrar que o que a recorrente questiona é a aplicação da Súmula ao caso sob exame (que é semelhante aos paradigmas), e não o mérito de seu enunciado.

A I. Relatora bem observou que a divergência suscitada não afetaria o afastamento da qualificação da penalidade nos dois primeiros trimestres do ano-calendário autuado porque nestes seria ínfima a diferença entre os valores apurados e informados na DCTF semestral. Apenas a falta de recolhimento decorrente da diferença entre os valores escriturados e informados ao Fisco no 3º e no 4º trimestre configurariam omissão de receita representativa associada à apresentação de DIPJ zerada.

Ocorre que o Colegiado *a quo* apreciou infração constatada apenas no ano-calendário 2009, sendo que o descompasso entre as declarações entregues sem preenchimento de

seus campos verificou-se, apenas, na DCTF do segundo semestre e na DIPJ do exercício 2010, como assim consignado pelo relator do recorrido, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

Examinando os elementos dos autos, verifica-se que, com relação aos valores apurados pela fiscalização quanto aos dois primeiros trimestres de apuração, é ínfima a diferença entre os valores dos tributos apurados e informados na DCTF semestral (fls. 595/602) e os valores lançados nos Auto de Infração (fls. 2/48).

Com relação aos dois trimestres seguintes (3^a e 4^º), verifica-se que, de fato, o contribuinte apresentou DCTF semestral (fls. 603), sem indicação de qualquer valor de tributo à recolher.

Também a DIPJ do exercício 2010 foi apresentada com todos os campos de valores zerados.

No entanto, a própria fiscalização destacou em seu TVF que, o valor das saídas das mercadorias apurado pelo contribuinte para fins de cálculo do ICMS é bastante próximo dos valores registrados nos livros comerciais e que o valor da receita da atividade apurado era muito superior aos depósitos bancários a serem justificados, verbis:

Percebe-se que o valor acumulado de “saídas de mercadorias” (resultado do exercício), apurado pelo próprio contribuinte para o fim de cálculo do tributo ICMS, R\$ 3.994.761,75, é bastante próximo do contido em seus livros comerciais, R\$ 3.973.223,89, o que sugere sua adequação para os objetivos deste procedimento fiscal.

Em função do valor apurado da receita da atividade ser em muito superior ao valor dos depósitos bancários a serem justificados, além do fato de que para boa parte dessa receita haver a certeza do seu recebimento pela via bancária (cartões de débito e crédito), além dos valores desses depósitos, exceto os referidos nas alíneas A) e B) deste item 3.4, estarem devidamente registrados na escrita contábil e fiscal do sujeito passivo, há de se considerá-los como justificados, oriundos da receita da atividade, afastando-se assim a presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada.

(destaquei me negrito)

Ora, no presente caso me pareceu evidenciada apenas a falta de recolhimento dos tributos devidos, inexistindo elementos suficientes para caracterizar o dolo do sujeito passivo no sentido de ocultar suas receitas ao Fisco.

A apresentação da DIPJ e da DCTF do segundo semestre, com valores zerados não me parecem suficientes para caracterizar a intenção de *“impedir ou retardar o total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”*, e, muito menos, de alterar *“sua natureza ou circunstâncias materiais, mediante a exclusão ou modificação de suas’ características essenciais”*.

Tendo-se em conta que o contribuinte escriturou regularmente suas receitas e sua movimentação financeira, da qual se valeu o Fisco, sem qualquer dificuldade, para exigir os tributos devidos e não recolhidos, me parece perfeitamente aplicável ao caso concreto, o disposto na Súmula CARF nº 14:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa qualificada, reduzindo a multa de ofício aplicada ao percentual de 75%. *(destaques do original)*

O caso, portanto, é de receitas escrituradas contabilmente e nos livros fiscais, compatível com a movimentação financeira da Contribuinte, também escriturada, mas cujos tributos correlatos não são recolhidos nem informados na DCTF do 2º semestre de 2009 e na DIPJ de 2010.

Já no paradigma nº 1302-001.421 constata-se que a qualificação da penalidade foi mantida em razão, não só, da apresentação de declarações zeradas, mas também porque a omissão do sujeito passivo foi reiterada por quatro anos-calendário consecutivos. Veja-se:

Compulsando os autos, pode-se constatar que o Fisco qualificou a multa de ofício diante da conduta do contribuinte **de apresentar declarações zeradas à Administração Tributária** nos anos-calendário 2004, 2006 e 2007 (janeiro a junho), além de apresentar receita bruta insignificante no ano-calendário 2005, conforme Tabela 1 à fl. 25 do Termo de Verificação Fiscal. Confira-se, ainda, os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 30):

A conduta da Contribuinte GARCIA & DIAS COMÉRCIO DE PEÇAS E TRANSPORTADORA LTDA de não declarar corretamente, durante anos consecutivos, as receitas auferidas, denota o elemento subjetivo do dolo e enseja a aplicação da multa agravada [...]

Omitindo, ou pior, declarando falsas informações ao fisco, a contribuinte tentou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, forma o elemento subjetivo da conduta dolosa. [...]

Entendeu o Colegiado que andou bem o Fisco, ao aplicar ao lançamento a multa de 150%. De fato, apesar de terem sido usados na apuração dos valores devidos os livros e documentos apresentados pelo contribuinte, é certo que ao longo de quatro anos o contribuinte apresentou declarações zeradas, com o claro propósito de manter ocultos da autoridade fazendária os fatos geradores tributários. E tal conduta é aquela capaz de dar azo à duplicação da multa de ofício, conforme art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, c/c o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

[...]

Ressalte-se que é irrelevante o fato de que no presente processo somente foram constituídos créditos tributários por fatos geradores ocorridos em quatro meses do ano-calendário 2007. É que nos anos-calendário anteriores (2004, 2005 e 2006) o contribuinte estava sujeito à tributação no regime do Lucro Presumido (item III.2 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 26/28) e, por razões de ordem processual, as omissões apuradas naqueles anos foram objeto de lançamento em processo administrativo fiscal distinto deste. Mas o fato de serem os créditos tributários constituídos em processos diversos não afasta a realidade de que **ao longo de diversos exercícios o contribuinte buscou esconder do Fisco os fatos geradores**.

O Colegiado decidiu, então, por negar provimento ao recurso voluntário, também no que tange à multa qualificada. *(negrejou-se)*

De forma semelhante, no paradigma nº 107-08.942 analisou-se conduta reiterada por três anos-calendário, e este aspecto foi determinante para o Colegiado acolher o voto do relator, nos seguintes termos:

A recorrente, como visto do relatório, em seus livros escriturou regularmente suas receitas, informando-as, em sua totalidade, ao fisco estadual, ao passo que ao fisco

federal entregou suas DCTFs dos anos-calendário de 2000 a 2003 zeradas (fis. 06110), bem como entregou suas DIPJ's dos anos-calendário de 2000 e 2001 também zeradas(fis. 12/22), não obstante tenha optado pelo lucro presumido.

Nesse contexto, a teor da jurisprudência dominante neste Colegiado, não há como se ver na atitude tomada pela recorrente senão a existência de dolo como vontade de agir, a justificar, pois, a aplicação da multa qualificada.

Assim, embora os casos comparados sejam semelhantes na conduta do sujeito passivo de escriturar suas receitas e apresentar declarações zeradas ao Fisco, eles se desassemelham em ponto determinante para a decisão dos Colegiados que proferiram os paradigmas, dado que no recorrido a conduta somente se verificou por 6 (seis) meses, ao passo que nos paradigmas ela foi demonstrada ao longo de mais de 2 (dois) anos-calendários. 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 inexiste 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 nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 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 inquirido.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada