



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



**Processo n°** 10976.000276/2009-61  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-004.496 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 5 de novembro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CANAL DISTRIBUIDORA DE CEREAIS LTDA

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

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam a manutenção da multa qualificada com base em outras circunstâncias fáticas, para além da apresentação de declaração de inatividade no período atuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Andrea Duek Simantob, que conheceu do recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Andrea Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.496 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10976.000276/2009-61

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 506/572) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1402-00.435 (e-fls. 492/505), na sessão de 24 de fevereiro de 2011, no qual o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

**FALTA DE ATRIBUIÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA OU RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

Nas situações em que a fiscalização atribui a sujeição passiva solidária de que trata o art. 124 do CTN, ou atribui a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, cabe a apreciação dessas matérias nas instâncias administrativas, entretanto, por não haver acusação fiscal dessa natureza, não é o caso de serem apreciadas por este colegiado, cabendo essa discussão em sede de execução fiscal.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. CONTRIBUINTE.** A constituição do crédito tributário, pelo lançamento, efetuada sobre pessoa jurídica regularmente constituída, enseja-lhe a condição de contribuinte de direito e pólo passivo da relação jurídico tributária.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.**

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei n.º 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receitas com base nos valores depositados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira para os quais o titular da conta, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. SÚMULA Nº 2 DO CARF.**

Nos termos da Súmula n.º 2, do CARF, este colegiado não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

**PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA.**

O fato da empresa ter apresentado declaração na situação de inativa e ter movimentado recursos financeiros em sua conta bancária, não é suficiente para caracterizar as circunstâncias qualificadoras a que se referem os arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA Nº 4 DO CARF.**

Nos termos da Súmula n.º 4 do CARF, a partir de 1º de abril, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa Selic.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2005, a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. O lucro tributado foi apurado mediante arbitramento, e a autoridade fiscal qualificou a penalidade aplicada em razão de *ação dolosa por parte da contribuinte, consubstanciada no ato de declarar que esteve inativa durante o ano-calendário 2005*, apesar de movimentar constantes depósitos em sua conta-corrente junto ao Banco Itaú S/A. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve parcialmente a exigência, excluindo os créditos bancários relativos a devolução de cheques e estornos de depósitos (e-fls. 409/440), em exoneração que não se submeteu a reexame necessário. O Colegiado *a quo*, por sua vez, firmou o entendimento de que *o fato da empresa ter-se declarado inativa e ter movimentado recursos financeiros em sua conta bancária, não é suficiente para caracterizar as circunstâncias qualificadoras a que se referem os arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, devendo a multa de 150% ser reduzida para 75%*

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 02/08/2011 (e-fl. 507), mas há registro de sua ciência em 08/08/2011 no termo anexo à decisão, seguindo-se a remessa dos autos ao CARF em 09/08/2011 (fl. 508) veiculando o recurso especial de e-fls. 509/520, no qual a Fazenda aponta divergência em face dos Acórdãos n.º 108-09.672 e 108-09.632, nos quais a qualificação da penalidade foi mantida em circunstâncias semelhantes.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 573/575, do qual se extrai:

Por sua vez, a recorrente aduz haver interpretação divergente conferida por outros colegiados, consubstanciada nos seguintes julgados:

*“(…) IRPJ APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA A conduta da contribuinte de deixar de registrar a movimentação financeira de conta-corrente de sua titularidade, não informando a totalidade de suas receitas na declaração de rendimento entregue ao Fisco como inativa, praticando omissão de receitas durante anos consecutivos, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964 (…).” (1.º CC, 8.ª Câmara, Acórdão n.º 108-09.672, de 14/08/08)*

*“(…) MULTA QUALIFICADA EMPRESA EM OPERAÇÃO DECLARANDO COMO INATIVA EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE Constatado nos autos que o contribuinte recebia créditos e depósitos bancários fica demonstrado que o mesmo operava no período investigado, em desacordo com as declarações sucessivas ao Fisco na condição de inativa. Esta contradição demonstra a intenção deliberada do contribuinte em descumprir sua obrigação tributária, o que caracteriza o “evidente intuito de fraude” no cometimento da infração e, por conseguinte, justifica a aplicação da multa qualificada, nos exatos termos do art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96 (…).” (1.º CC, 8.ª Câmara, Acórdão n.º 108-09.632, de 25/06/08)*

Quanto ao primeiro paradigma, a qualificação da penalidade, a exemplo do contexto fático de que cuidou o acórdão recorrido, decorreu da constatação de movimentação bancária em conta corrente e de o contribuinte ter-se declarado inativo, conforme informa o respectivo relatório, *in verbis*:

*“No relatório de fiscalização, às fls.21/23, constam os motivos para qualificação da multa em 150%, imposta no caso de constatação pelo Fisco de evidente intuito de fraude, a intensa movimentação financeira nos Banco do Brasil S.A. e Banco da Amazônia S.A., além da declaração de inatividade da autuada.*

*Do Relatório de Fiscalização de fls. 21/23 extraio o seguinte excerto:*

*‘A contribuinte ao deixar de escriturar sua movimentação bancária e ao apresentar declaração de inativa em 1998, omitiu totalmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária, do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. O dolo é evidenciado quando, intimada, deixa de fornecer os extratos de suas contas correntes, alegando não existir movimento de sua atividade, intentando, assim, manter omitido de nosso conhecimento toda movimentação financeira que gerou o crédito tributário apurado neste trabalho.’ (…)*”

O segundo paradigma confirma a existência da divergência de interpretação suscitada. Senão, vejamos o respectivo voto vencedor:

*“ Da multa qualificada:*

*Argumenta a recorrente que não se admite uma interpretação extensiva do texto embaixador do arbitramento para majorar a penalidade pois o Fisco não demonstrou o motivo determinante da qualificação da multa de lançamento de ofício, de vez que foi mencionado apenas que era uma empresa fantasma e caixa dois de terceira empresa, quando concretamente apenas demonstrou as*

*transações efetuadas e levou sua receita à tributação, fatos que afastam qualquer penalidade caracterizadora de fraude, dolo ou conluio.*

*Defende que a fraude não se presume, há que se apresentar provas incontestes de seu evidente intuito, o que não se tipifica nestes autos.*

*Compulsando os autos constato que a ora recorrente recebia créditos e depósitos bancários que demonstram que a mesma estava operando no período investigado, muito embora apresentasse declarações sucessivas ao Fisco na condição de inativa.*

*Isto demonstra a intenção deliberada do contribuinte em descumprir sua obrigação tributária, o que caracteriza o "evidente intuito de fraude" no cometimento da infração e, por conseguinte, justifica a aplicação da multa qualificada, nos exatos termos do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96." (destaquei)*

Assim, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação conferida à lei tributária.

Em seu recurso, a PGFN inicialmente contesta os argumentos deduzidos pela Contribuinte em seu recurso voluntário, acerca do efeito confiscatório da penalidade e da infringência os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Quanto às alegações de que não seria reincidente, e de que *não restou comprovada nenhuma das circunstâncias qualificadoras, especificamente quanto ao impugnante e a seus novos sócios*, a PGFN transcreve excertos do Termo de Verificação fiscal para afirmar que a qualificação da penalidade independente da caracterização de reincidência, mas ressaltar que a conduta de se declarar inativa na Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica no ano-calendário 2005 é contraditória *com a expressiva movimentação financeira mantida em sua conta corrente no Banco Itaú*, restando prejudicada a hipótese de esse fato decorrer de erro escusável, mormente tendo em conta *a habitualidade na prática da infração e a sua gravidade*.

Acrescenta que:

20. Verifica-se portanto que, dentre as várias possibilidades de subtração de valores à tributação está a de, reiteradamente, deixar de levar às declarações obrigatórias o valor integral das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Em verdade, a conduta reprovável do contribuinte pode manifestar-se por várias formas, bastando para tal que fique identificada a intenção, consistente no tempo, de subtrair valores tributáveis por ele devidos .

21. Dessa forma, os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles cometidos intencionalmente e de forma sistemática. O contribuinte que, reiteradamente, omite receitas em sua declaração, em contradição com sua movimentação bancária, afasta a possibilidade de desatenção eventual e enquadra-se no tipo descrito no art. 71, I da Lei nº 4.502, de 1964, norma destacada no TVF.

Conclui, assim, que está caracterizada a sonegação e requer seja conhecido e provido o recurso especial para ser restabelecida a qualificação da penalidade.

Cientificada em 08/12/2012 (e-fls. 581), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 28/12/2012 (e-fls. 588/600) na qual pede o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional ou, alternativamente, que lhe seja negado provimento. Isto em razão de o acórdão recorrido *não só por exprimir os mais corretos ditames do Direito Tributário, em consonância com a jurisprudência majoritária deste Colendo Conselho de Contribuintes, mas também por se tratar de matéria que exige reexame de fatos e provas em sede de Recurso Especial Administrativo, o que é expressamente vedado pelo nosso ordenamento jurídico.*

Defende que o recurso especial se presta, apenas, *a discutir e unificar o entendimento do CARF sobre teses jurídicas, o que não se faz analisando as provas produzidas no caso concreto*. Como *a questão da qualificação da penalidade não é “tese jurídica” em que se possa discutir o posicionamento do CARF em abstrato, firmando jurisprudência*, mormente tendo em conta que *o suposto intuito de fraude, caracterizador da multa qualificada, não pode ser presumido, carecendo de provas inequívocas nos autos*, entende estar completamente afastada *a possibilidade de prosseguimento do inconformismo da Fazenda Nacional*. Cita julgados administrativos em abono à sua argumentação.

No mérito, afirma *incabível a aplicação da multa de ofício em sua alíquota majorada porque nunca agiu com evidente intuito de fraude perante o Fisco Federal, porque forneceu à fiscalização todas as informações solicitadas e que culminaram no presente fiscal*. Aduz ter sido *demonstrado que as pessoas físicas dos ex-sócios é que utilizaram a Recorrente para a consecução de seus atos escusos* e conclui que *não restou comprovada quaisquer das circunstâncias qualificadoras previstas na legislação*. Destaca ter apresentado prontamente diversos documentos solicitados pela autoridade fiscal, e que esta *validou a escrita contábil-fiscal da empresa, nela se baseando para efetuar o lançamento*. Ademais, nada teria sido provado a título de fraude ou conluio.

Reporta-se a jurisprudência que afasta a qualificação da penalidade *quando, mesmo que declaradas receitas a menor, estas puderem ser apuradas através dos valores escriturados pelo contribuinte*, e observa que o presente caso não se assemelha àqueles nos quais se justifica a qualificação, quais sejam, *com utilização de notas falsas, notas calçadas, escrita paralela, adulteração de documentos, ou qualquer prática ilícita*. Acrescenta, ainda, não ser reincidente, *fato que, por si só, já é o suficiente para desqualificar a aplicação da multa em seu grau máximo*.

Subsidiariamente argumenta que, caso restabelecida a qualificação, ela *caberia apenas para os antigos sócios da Recorrente, de forma que a empresa em sua gestão atual não praticou nenhum ato que poderia culminar nessa qualificação da pena*. Assevera que a penalidade deve ser interpretada restritivamente, e assim somente caberia a aplicação em seu grau mínimo.

A Contribuinte também interpôs recurso especial em 28/12/2012 (e-fls. 601/625) ao qual foi negado seguimento conforme despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 646/648, confirmado em reexame assinado em 02/04/2016, conforme e-fls. 649/650. Os autos retornaram à Unidade de Origem para ciência à Contribuinte mas, restando improfícuas as tentativas de ciência por via postal, promoveu-se a ciência dos despachos por edital (e-fls. 660/666).

Os autos foram originalmente sorteados para relatoria do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadado, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9101-004.496 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10976.000276/2009-61

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte defende o não conhecimento do recurso especial não só porque o acórdão recorrido, em seu entendimento, exprime *os mais corretos ditames do Direito Tributário, em consonância com a jurisprudência majoritária deste Colendo Conselho de Contribuintes, mas também por se tratar de matéria que exige reexame de fatos e provas em sede de Recurso Especial Administrativo, o que é expressamente vedado pelo nosso ordenamento jurídico.*

Quanto ao primeiro argumento, cabe esclarecer que o conhecimento do recurso especial somente é obstado quando consolidada a jurisprudência administrativa em súmula e, no caso presente, embora a matéria em debate guarde relação com a Súmula CARF n.º 25 (*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64*), a divergência suscitada reside na definição de quais circunstâncias fáticas poderiam ser agregadas à presunção de omissão de receitas para validar a qualificação da multa de ofício.

Neste sentido, insta observar no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 56/62 que a autoridade lançadora não logrou obter da Contribuinte a comprovação dos depósitos bancários verificados ao longo do ano-calendário 2005, período no qual a pessoa jurídica apresentou declaração simplificada, afirmando-se inativa. Ao longo do procedimento fiscal, a Contribuinte deixou também de apresentar livros e documentos do período fiscalizado sob a justificativa de que os sócios atuais teriam adquirido uma empresa inativa, desconhecendo a existência de escrituração e da movimentação financeira apontada pela fiscal autuante. Contudo, descrevendo as alterações societárias ocorridas desde a constituição da pessoa jurídica, a autoridade lançadora manifestou estranhamento acerca destas alegações, na medida em que Laura Bretas Araújo, Cecília Bretas Araújo e Rafael Bretas Araújo, sócios da Contribuinte desde fevereiro/2007, quando lhes foi cedida a participação detida por Edilson Pereira da Silva entre 01/09/2006 e 21/11/2006 e desde 01/12/2006, eram também sócios de Araújo & Bretas Participações Ltda, esta sócia da autuada desde 01/12/2006, além de filhos de Valdete Barbosa Araújo, este sócio da autuada entre 01/08/2005 e 01/09/2006, momento no qual cedeu sua participação a Edilson Pereira da Silva, retomando-a em 01/12/2006, mas como sócio de Araújo & Bretas Participações Ltda.

Neste cenário, depois de justificar o arbitramento dos lucros e afirmar a presunção de omissão de receitas com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, a autoridade lançadora assim motivou a qualificação da penalidade:

Foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%), tendo em vista o disposto no artigo 44 da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

***“Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:***

***II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”***

**Lei 4.502/64**

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

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

Provou-se, de forma inequívoca, a existência de ação dolosa por parte da contribuinte, consubstanciada no ato de declarar que esteve inativa durante o ano-calendário 2005, conforme Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (fl. 63), sendo que a mesma efetuou movimentação financeira com constantes depósitos em sua conta-corrente junto ao Banco Itaú S/A, conforme demonstrado anteriormente. Por consequência, deixou de recolher os tributos e as contribuições federais devidos.

Concluimos, portanto, que essa conduta, retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais em sua totalidade, motivando a exigência da multa qualificada.

Nestes termos, portanto, a declaração de inatividade associada à movimentação financeira mantida pela Contribuinte no período autuado, motivadora da presunção de omissão de receitas, inclusive com arbitramento dos lucros por falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, justificou a aplicação do percentual de 150% para lançamento da multa de ofício.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, reduziu a penalidade aplicada sob os seguintes fundamentos:

Em relação à qualificação da multa, o fato da empresa ter-se declarado inativa e ter movimentado recursos financeiros em sua conta bancária, não é suficiente para caracterizar as circunstâncias qualificadoras a que se referem os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, devendo a multa de 150% ser reduzida para 75%.

Quanto ao argumento de confisco, aplica-se a Súmula do CARF nº 2, que assim dispõe:

*Súmula CARF Nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Considerando que a declaração de inatividade prestada pela Contribuinte no ano-calendário 2005 e a existência de movimentação financeira injustificada no mesmo período são circunstâncias sobre as quais inexiste discussão, não prospera o questionamento quanto à impossibilidade de reanálise de provas do caso concreto, bastando que os paradigmas apontados pela recorrente tenham enfrentado a qualificação da penalidade em circunstâncias fáticas semelhantes para evidenciar o dissenso jurisprudencial acerca das condutas admitidas por lei imputação de tal ônus aos sujeitos passivos, especialmente no que se refere à sua suficiência para caracterização do intuito de fraude.

Contudo, constata-se no relatório do paradigma nº 108-09.672 que a qualificação da penalidade foi motivada pelas seguintes circunstâncias:

No relatório de fiscalização, às fls. 21/23, constam os motivos para qualificação da multa em 150%, imposta no caso de constatação pelo Fisco de evidente intuito de fraude, a intensa movimentação financeira nos Banco do Brasil S.A. e Banco da Amazônia S.A., além da declaração de inatividade da autuada.

Do Relatório de Fiscalização de fls. 21/23 extraio o seguinte excerto:

*“A contribuinte ao deixar de escriturar sua movimentação bancária e ao apresentar declaração de inativa em 1998, omitiu totalmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária, do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. O dolo é evidenciado quando, intimada, deixa de fornecer os extratos de suas contas correntes,*

*alegando não existir movimento de sua atividade, intentando, assim, manter omitido de nosso conhecimento toda movimentação financeira que gerou o crédito tributário apurado neste trabalho."*

Tratava-se, ali, de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, com arbitramento dos lucros, em face de pessoa jurídica que se declarara inativa, mas com o registro adicional de que fora verificada *elevada movimentação bancária junto às instituições financeiras Banco do Brasil S/A e Banco da Amazônia S/A, entre 1998 e 2000*. E, diante de tais circunstâncias, a 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu que:

No que concerne à imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada ao caso em voga, haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao utilizar-se de artifícios para omitir receitas sistematicamente, por anos consecutivos deixando de escriturar a movimentação bancária, e declarar ao Fisco estar inativa.

Portanto, ficou configurada a conduta delituosa praticada pela contribuinte, visando reduzir deliberadamente a base tributável do IRPJ.

O artigo 72 da Lei n.º 4.502/64 traz a definição de fraude citada no art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

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

Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para impedir a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer na hipótese de incidência tributária.

Novamente Alberto Xavier, com apoio em Gaivão Teles, define assim o conceito do dolo no campo tributário:

*"Ensina Gabão Teles — com a clareza que é de seu timbre — que 'dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva' (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como 'intenção fraudulenta.'"*

Assim, não conseguindo a recorrente demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, fica denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, sendo aplicável a multa qualificada de 150%.

Como se vê, embora desconsiderada a representatividade dos valores omitidos, a reiteração foi aspecto determinante para a manutenção da multa qualificada, e esta circunstância não foi destacada no presente caso como motivadora da majoração da penalidade aplicada.

Com referência ao segundo paradigma (Acórdão n.º 108-09.632), várias outras circunstâncias estão citadas em seu relatório antes da conclusão acerca do cabimento da qualificação da penalidade. Veja-se:

[...]

17. Do exposto, constata-se que as empresas ICL Intermediações de Negócios Ltda e LLC Consultoria foram criadas para dar cobertura das operações "extra-contábeis" da empresa Fort-Pel Participações e Representações Ltda, que antes de ter essa razão social, nos anos de 1998 e 1999, denominou-se LCL Factoring Ltda., LCL Banco de Fomento Comercial Ltda., sempre administrada pelos sócios LUIS CLÁUDIO LEMIESZEK PEREIRA, LUIS FELIPE VAZ e CLÁUDIO LEÃO LEMIESZEK.

[...]

21. O contribuinte foi intimado por edital para apresentar seus livros e documentos fiscais, não tendo atendido a intimação. Tal fato configura a hipótese de arbitramento do lucro, prevista no art. 530, inc. III, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99.

22. Apesar de apresentar as declarações de IRPJ como inativa desde a sua criação (fls. 381-385), a grande movimentação financeira demonstra que a realidade dos fatos não corresponde ao informado à Secretaria da Receita Federal, o que se pode confirmar pelos extratos bancários de fls. 99-159 do anexo 01.

23 Em razão do exposto, foi a considerado como "OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA", com fundamento no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

24. Assim, com base nos arts. 529 a 530 do RIR/99, foi realizado o arbitramento do lucro, tendo como base a receita bruta conhecida, qual seja, a receita omitida derivada dos depósitos bancários com origem não comprovada, nos moldes do art. 532 do RIR/90.

25. Consoante o art. 124 do Código Tributário Nacional, a solidariedade em matéria tributária obriga a todas "as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". Sendo assim, e considerando os fatos, documentos e demais provas constantes nos autos, foram incluídos no rol de responsáveis pelas infrações praticadas pelo contribuinte LLC Consultoria Planejamento e Administração Ltda., na condição de solidariamente obrigados, LUIS CLÁUDIO LEMIESZEK PEREIRA, CLÁUDIO DE LEÃO LEMIESZEK e LUIS FELIPE VAZ ALVES, conforme "Termos de Sujeição Passiva Solidária" (fls. 455-460).

26. Por se tratar de empresas "fantasmas", fica caracterizado o intuito de dolo, fraude ou simulação, razão porque a decadência é contada a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser efetuado, de acordo art. 173 inc. I do CTN, conforme entendimento jurisprudencial administrativo e judicial, não tendo sido alcançado o ano-calendário de 1998.

27. Foi aplicada a multa de ofício qualificada e majorada, conforme disposto no inc. II e parágrafo 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Ao final, a 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte decidiu manter a penalidade aplicada porque:

Argumenta a recorrente que não se admite uma interpretação extensiva do texto embasador do arbitramento para majorar a penalidade pois o Fisco não demonstrou o motivo determinante da qualificação da multa de lançamento de ofício, de vez que foi mencionado apenas que era uma empresa fantasma e caixa dois de terceira empresa, quando concretamente apenas demonstrou as transações efetuadas e levou sua receita à tributação, fatos que afastam qualquer penalidade caracterizadora de fraude, dolo ou conluio.

Defende que a fraude não se presume, há que se apresentar provas incontestas de seu evidente intuito, o que não se tipifica nestes autos.

Compulsando os autos constato que a ora recorrente recebia créditos e depósitos bancários que demonstram que a mesma estava operando no período investigado, muito embora apresentasse declarações sucessivas ao Fisco na condição de inativa.

Isto demonstra a intenção deliberada do contribuinte em descumprir sua obrigação tributária, o que caracteriza o "evidente intuito de fraude" no cometimento da infração e, por conseguinte, justifica a aplicação da multa qualificada, nos exatos termos do art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96.

Destaque-se que, em passagem anterior, o voto condutor do paradigma afirma evidenciada a atividade exercida pela contribuinte em razão da movimentação financeira objeto de autuação:

Existem provas robustas de que a recorrente exerce a atividade de factoring e portanto, a base tributável deve ser apurado pela aplicação, sobre o valor mantido após o julgamento de 1º grau, do "Fator de compra", indicador publicado diariamente pela ANFAC-Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil-Factoring e que serve de referência para os negócios de fomento no país.

Assim, a qualificação da penalidade no referido paradigma tem em conta não só a declaração de inatividade no período autuado, como também a reiteração da conduta e as evidências de que os valores movimentados nas contas-correntes fiscalizadas corresponderiam a operações de *factoring*.

Considerando que no presente caso não há acusação de reiteração, nem mesmo indicação, pela autoridade lançadora, das operações que teriam, efetivamente, motivado os depósitos bancários investigados, resta patente a dessemelhança entre os casos comparados.

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

## Declaração de Voto

Conselheira Andrea Duek Simantob

Divergi da I. Relatora quanto ao conhecimento do recurso especial porque, além de concordar que não há impedimento neste sentido em razão da Súmula CARF n.º 25, entendo que a solução do dissídio jurisprudencial não demanda o exame de fatos e provas, mas apenas a definição da interpretação dos dispositivos legais que regem as circunstâncias fáticas delineadas nos acórdãos confrontados pela recorrente, um dos quais, por sua vez, em meu entendimento, apresenta alinhamento suficiente para caracterização da divergência suscitada.

Como bem relatado, consta do acórdão recorrido que *o fato da empresa ter-se declarado inativa e ter movimentado recursos financeiros em sua conta bancária, não é suficiente para caracterizar as circunstâncias qualificadoras a que se referem os arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, devendo a multa de 150% ser reduzida para 75%*. De outro lado, demonstrado está no exame de admissibilidade que os paradigmas analisaram a possibilidade de qualificação da penalidade na hipótese de a pessoa jurídica autuada ter apresentado declaração de inatividade:

Por sua vez, a recorrente aduz haver interpretação divergente conferida por outros colegiados, consubstanciada nos seguintes julgados:

*“(...) IRPJ APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA A conduta da contribuinte de deixar de registrar a movimentação financeira de conta-corrente de sua titularidade, não informando a totalidade de suas receitas na declaração de rendimento entregue ao Fisco como inativa, praticando omissão de receitas durante anos consecutivos, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964 (...)”. (1.ºCC, 8.ª Câmara, Acórdão n.º 108-09.672, de 14/08/08)*

*“(...) MULTA QUALIFICADA EMPRESA EM OPERAÇÃO DECLARANDO COMO INATIVA EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE Constatado nos autos que o contribuinte recebia créditos e depósitos bancários fica demonstrado que o mesmo operava no período investigado, em desacordo com as declarações sucessivas ao Fisco na condição de inativa. Esta contradição demonstra a intenção deliberada do contribuinte em descumprir sua obrigação tributária, o que caracteriza o "evidente intuito de fraude" no cometimento da infração e, por conseguinte, justifica a aplicação da multa qualificada, nos exatos termos do art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96 (...)”. (1.ºCC, 8.ª Câmara, Acórdão n.º 108-09.632, de 25/06/08)*

Quanto ao primeiro paradigma, a qualificação da penalidade, a exemplo do contexto fático de que cuidou o acórdão recorrido, decorreu da constatação de movimentação bancária em conta corrente e de o contribuinte ter-se declarado inativo, conforme informa o respectivo relatório, *in verbis*:

*“No relatório de fiscalização, às fls.21/23, constam os motivos para qualificação da multa em 150%, imposta no caso de constatação pelo Fisco de evidente*

*intuito de fraude, a intensa movimentação financeira nos Banco do Brasil S.A. e Banco da Amazônia S.A., além da declaração de inatividade da autuada.*

*Do Relatório de Fiscalização de fls. 21/23 extraio o seguinte excerto:*

*'A contribuinte ao deixar de escriturar sua movimentação bancária e ao apresentar declaração de inativa em 1998, omitiu totalmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária, do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. O dolo é evidenciado quando, intimada, deixa de fornecer os extratos de suas contas correntes, alegando não existir movimento de sua atividade, intentando, assim, manter omitido de nosso conhecimento toda movimentação financeira que gerou o crédito tributário apurado neste trabalho.'* (...)"

O segundo paradigma confirma a existência da divergência de interpretação suscitada. Senão, vejamos o respectivo voto vencedor:

*" Da multa qualificada:*

*Argumenta a recorrente que não se admite uma interpretação extensiva do texto embasador do arbitramento para majorar a penalidade pois o Fisco não demonstrou o motivo determinante da qualificação da multa de lançamento de ofício, de vez que foi mencionado apenas que era uma empresa fantasma e caixa dois de terceira empresa, quando concretamente apenas demonstrou as transações efetuadas e levou sua receita à tributação, fatos que afastam qualquer penalidade caracterizadora de fraude, dolo ou conluio.*

*Defende que a fraude não se presume, há que se apresentar provas incontestas de seu evidente intuito, o que não se tipifica nestes autos.*

*Compulsando os autos constato que a ora recorrente recebia créditos e depósitos bancários que demonstram que a mesma estava operando no período investigado, muito embora apresentasse declarações sucessivas ao Fisco na condição de inativa.*

*Isto demonstra a intenção deliberada do contribuinte em descumprir sua obrigação tributária, o que caracteriza o "evidente intuito de fraude" no cometimento da infração e, por conseguinte, justifica a aplicação da multa qualificada, nos exatos termos do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96." (destaquei)*

Assim, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação conferida à lei tributária.

A I. Relatora observou que a qualificação da penalidade no paradigma nº 108-09.672 decorreria não só da declaração de inatividade da pessoa jurídica autuada, como também da representatividade dos valores omitidos sistematicamente.

Quanto ao paradigma nº 108-09.632, várias outras circunstâncias estariam referidas antes da qualificação da penalidade e, além disso, a manutenção do gravame estaria calcada não só na declaração de inatividade, mas também na omissão reiterada de receitas da atividade da pessoa jurídica, identificadas como decorrentes de operações de *factoring*.

Contudo, a acusação fiscal presente nestes autos reporta não só a declaração de inatividade no período fiscalizado, como também traz em seu bojo que a pessoa jurídica *efetuou movimentação financeira com constantes depósitos em sua conta-corrente junto ao Banco Itaú S/A*.

Mais que isso, a autoridade julgadora de 1ª instância destacou que *o contribuinte apresentou Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, referente ao ano-calendário 2005, como empresa INATIVA, em evidente contradição com a expressiva movimentação financeira*

*mantida em sua conta corrente no Banco Itaú, evidência de **habitualidade** na prática da infração e da sua **gravidade**.*

Neste contexto, vislumbro similaridade fática suficiente em relação ao paradigma n.º 108-09.671, e por esta razão votei em favor do CONHECIMENTO do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Conselheira