



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10976.000279/2009-02
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.067 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIDERPLAST DO BRASIL EMBALAGENS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à reiteração por período significativamente mais extenso que o verificado no acórdão recorrido, para além de nenhum dos paradigmas reportarem infração de falta de recolhimento de saldos devedores de IPI registrados no Livro de Apuração correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.067 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10976.000279/2009-02

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-000.182, na sessão de 7 de maio de 2013, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS QUE NÃO SERIAM RECEITAS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. CRÉDITO MANTIDO. Não tendo sido provado pela recorrente a existência de reapresentação de cheques ou venda de ativo imobilizado, caracteriza-se omissão de receita a existência de depósitos de origem não comprovada.

ESPONTANEIDADE. PERDA. A retificação da DCTF, após instaurada a fiscalização através de MPF, e sem que tenha ocorrido a inércia do ente tributante por 60 dias, não caracteriza espontaneidade.

REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 150% PARA 75%. PROCEDENTE. A existência de créditos/depósitos de origem não comprovada, sem a devida prova do dolo, da intenção, do agente não é subsidio suficiente para a qualificação da multa de ofício.

O litígio decorreu de lançamentos de IPI nos períodos de junho/2004 a dezembro/2005, *mediante aferição de (i) diferenças entre o valor do saldo devedor apurado pelo contribuinte em seu livro de Registro e Apuração do IPI (RAIPI) e (ii) Omissão de Receita através de depósitos bancários de origem não comprovada*, acrescidos de multa qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve parcialmente a exigência, cancelando a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários advindos de conta de titularidade do sujeito passivo, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 537/547). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a qualificação da penalidade (e-fls. 588/601).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 20/06/2013 (e-fl. 604), mas há registro de sua ciência em 25/06/2013 no termo anexo à decisão, mesma data de remessa dos autos ao CARF veiculando embargos de declaração de e-fls. 606/607 arguindo preclusão acerca da qualificação da penalidade, bem como omissão quanto *aos pressupostos que fundamentaram a apreciação de tema não questionado pelo contribuinte*. Os embargos foram rejeitados conforme Acórdão nº 1302-001.413 (e-fls. 609/613), consignando-se, em destaque, que:

Em seguida, em sede do Recurso Voluntário, ao contrário do que aduz a Embargante, a contribuinte se insurgiu contra a qualificação da multa, mantendo a argumentação desde sua Impugnação (fls. 221/222), merecendo destaque das seguintes assertivas lançadas no recurso (fls. 567/569):

[...]

Inobstante ao já arrazoado, vale frisar que o acórdão recorrido apresenta adequada fundamentação para apreciar o tema à que se referem os embargos.

Muito embora a fundamentação arguida pela contribuinte para refutar a qualificação da multa de ofício não foi a mesma que embasou o entendimento deste Conselho, constou expressamente na decisão recorrida que a matéria seria apreciada em razão “do dever de ofício de reconhecer qualquer ilegalidade na aplicação de um dispositivo legal” pelos agentes administrativos, nos seguintes termos (fls. 591):

[...]

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 21/08/2014 (e-fl. 614) e em 02/10/2014 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 615/624 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 626/629, do qual se extrai:

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial em 01/10/14 (e-fls. 615) e foi-lhe dada a ciência, eletrônica, do Acórdão, por decurso de prazo em 22/09/14 (processo disponibilizado à PFN em 21/08/2014 - e-fls. 614), portanto tempestivamente.

A matéria, prequestionada, arguída no recurso consiste na exoneração da qualificação da multa aplicada, pois, entende a recorrente que houve prática reiterada da infração tributária, restando demonstrada a materialidade da conduta dolosa praticada pelo sujeito passivo, destoando, o acórdão, da jurisprudência do CARF.

Indica os seguintes acórdãos paradigmas:

ACÓRDÃO PARADIGMA - 103-23495 (transcrevo parcialmente, na matéria recorrida)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

(grifos no original)

ACÓRDÃO PARADIGMA - 9101-001.002

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 a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996”.

A Procuradoria da Fazenda Nacional transcreve as íntegras das ementas no corpo do Recurso Especial.

Cumpra esclarecer que os pressupostos de admissibilidade exigidos pelos artigos 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - Ricarf (Portaria MF nº 256/09, com alterações) estão presentes, a saber, tempestividade, prequestionamento, indicação de acórdão que a recorrente entende ser paradigma e a transcrição da íntegra da ementa do acórdão.

No que respeita ao mérito, diz o *caput* do artigo 67, Anexo II, do Ricarf:

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

Ao analisar a questão suscitada pela Fazenda Nacional, em face aos acórdãos ditos paradigmas, verifico que o ponto suscitado como divergente é a redução da multa aplicada na forma qualificada quando há prática reiterada da infração tributária, nos dizeres da Procuradoria: (...) ***ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa.***

No voto-condutor do acórdão recorrido constou como fundamentação para a exoneração da multa:

[...]

Por outro lado, a Procuradoria da Fazenda Nacional logrou comprovar que houve interpretação diferente entre Turmas deste Conselho, bastando ser a prática da infração tributária uma conduta reiterada, para caracterizar o dolo e configurar a hipótese descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Por conseguinte, restando configurada a divergência arguída pela recorrente, deve-se dar seguimento ao presente Recurso Especial.

A PGFN argumenta que:

Como se referem a períodos de apuração seguidos, as infrações apuradas decorrem de prática reiterada. Trata-se, assim, de típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes, no sentido de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Apresenta-se sem qualquer mácula a majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo.

[...]

O **v. acórdão ora recorrido**, desqualificou a multa de ofício, em contrariedade ao artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº. 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº. 351/2007), cujo teor é o seguinte:

[...]

Para bem demonstrar o equívoco em que laborou o acórdão exarado, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco¹, que assim se pronuncia ao dissertar sobre o inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

“Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.”.

O mencionado inciso II determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66. Dispõem tais artigos:

[...]

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

O acerto da afirmação pode ser confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do *Habeas Corpus* no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso de Melo³:

“EMENTA: “HABEAS CORPUS” – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA “PERSECUTIO CRIMINIS” – INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE – PEDIDO DEFERIDO.

Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernede persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (“an debeatur”) além de definido o respectivo valor (“quantum debeatur”) sob pena de, em inocorrendo esta condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes.

Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito. (CP, art. 111,I). Precedentes.”

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta da contribuinte, se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano. Se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007).

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, **observada a partir da conduta reiterada, sistemática na prática de infrações tributárias em anos calendários seguidos. Tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.**

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.

Ilustres conselheiros, não se trata, absolutamente, de um fato esporádico ou isolado, mas de ação que persistiu durante anos consecutivos, conforme sobejamente comprovado nos autos. A contribuinte procurou impedir/retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária, a fim de reduzir o montante de tributo que devia ser recolhido.

Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua **ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa.**

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação doloso, Luiz Regis Prado³ afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

“[...]

É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal).

[...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as consequências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”.

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- i) praticou atividade ilícita observada a partir da **apuração de infrações tributárias, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude**, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;
- ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- iv) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos. *(negrejou-se)*

A PGFN pede, ao final, seja conhecido e provido o presente recurso, a fim de que seja reformado o acórdão *a quo* com o restabelecimento da multa de 150%.

Cientificada em 29/07/2015 (e-fls. 642), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 13/08/2015 (e-fls. 643/646) nas quais defende o não conhecimento do recurso especial, na medida em que a decisão se pautou nas Súmulas nº 14 e 25. Destaca que *o agente fiscal responsável pelo lançamento não demonstrou a configuração do necessário evidente intuito de*

fraude por parte do sujeito passivo, limitando-se a afirmar que ocorreram fatos que “em tese” configuram crime contra a ordem tributária, a evidenciar incerteza e imprecisão quanto a necessária comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, pelo que se extrai manifesta inaplicabilidade da multa qualificada.

Discorda, ainda, da existência de reiteração, *porquanto o período fiscalizado foi de julho a dezembro de 2004 e, ademais, a suposta omissão decorre de presunção legal, motivo pelo qual não caracteriza prática reiterada de omissão de receita tal como faz crer a recorrente.*

A Contribuinte também interpôs recurso especial, ao qual foi negado seguimento conforme e-fls. 655/657. Cientificada do despacho de admissibilidade, por meio de edital, em 13/05/2021 (e-fls. 676/685), a Contribuinte não se manifestou, promovendo-se a transferência dos débitos não litigiosos para outros autos (e-fls. 686/693).

Registre-se que em 10/11/2017 os autos foram restituídos pelo Presidente da 3ª Turma da CSRF, para que o julgamento do recurso especial se processasse na 1ª Turma da CSRF, em razão de se tratar de exigência de IPI lastreada nos mesmos fatos e elementos de prova que determinaram exigência de IRPJ nos autos do processo administrativo nº 10976.000278/2009-50.

Promovido o sorteio e atribuídos os autos para relatoria desta Conselheira, promoveu-se saneamento conforme e-fls. 673 e seguintes para ciência da negativa de admissibilidade do recurso especial à Contribuinte.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Inicialmente registre-se que apesar de o acórdão recorrido estar fundamentado em Súmula do CARF, na hipótese específica dos autos, não impediria o conhecimento do recurso fazendário, nem demandaria que a divergência jurisprudencial se pautasse em paradigma que expressamente afaste a aplicação do entendimento sumulado em circunstância semelhantes.

Isto porque, como se vê no voto condutor do acórdão, a aplicação do entendimento sumulado ao presente caso não se deu de forma direta, e demandou a análise das circunstâncias do caso concreto para qualificá-las e, só então, confrontá-las com as súmulas, dada a vagueza das expressões adotadas em seus enunciados:

Ao lavrar o auto de infração, o AFRFB aplicou a multa de 150%, nos termos do art. 80, inciso II da Lei 4.502/64, que assim dispõe:

[...]

Contudo, a recorrente, ao impetrar recurso voluntário junto a este colegiado, diz que a multa aplicada (fl. 567) foi a constante no art. 44, inciso II da lei 9.430/96, que versa sobre a aplicação da multa de 150% para Impostos de Renda e Contribuição Social:

Noutro giro, o Ilustre Relator entendeu que a multa a ser aplicada ao caso em comento é de 150% por ser a multa prevista na redação original do artigo 44, II da Lei 9.430/96, ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Ademais, o Ilustre Relator alegou que a multa de 20% prevista no artigo 61, §2º da Lei nº 9.430/96 não pode ser aplicada ao presente caso, tendo em vista o início do procedimento fiscal.

Portanto, vê-se que a argumentação da recorrente está dissociada da realidade dos autos.

Todavia, ainda assim, a requerente não pede ou argumenta a redução da sua multa de 150% para 75%, pede sim a redução para a multa de 20% (multa de mora) prevista no art. 61, § 2º da lei 9.430/96.

Tal pedido não possui qualquer amparo legal e nem tem por base as decisões emanadas deste colegiado. Assim também julgo improcedente o presente recurso quanto a este item

Porém, em virtude do dever de ofício em reconhecer qualquer ilegalidade na aplicação de um dispositivo legal, que possa inclusive acarretar a nulidade da multa aplicada, passo a analisar a possibilidade da redução da multa de 150% para 75%, ou seja, desqualificar a multa aplicada.

Entendo no caso em tela não ocorreu o dolo de sonegação, já que durante o processo não foi comprovado pela AFRFB o evidente intuito de fraude por parte da recorrente ao não escriturar parte dos créditos/depósitos em sua contabilidade e livro de apuração de IPI e conforme sumulas 14 e 25 deste órgão:

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.
(grifo não original)

Súmula CARF nº 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. 4.502/64. (grifo não original)

Deste modo, cumpre enfatizar que a mera omissão de rendimentos, a mera ausência de sua declaração perante o Fisco não pode ensejar a qualificação da multa. E porquê? Porque estes fatores, por si só, não conduzem à configuração do necessário evidente intuito de fraude.

Ainda mais aqui neste caso que o auto é formado por duas partes: a) O primeiro correspondentes a lançamentos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, do período de junho de 2004 a setembro de 2004 no valor de R\$ 756.851,37, originário das diferenças entre o valor do saldo devedor apurado pelo contribuinte em seu livro de Registro e Apuração do IPI (RAIPI); b) O segundo referente ao período de outubro de 2004 a dezembro de 2005 no valor de R\$ 6.946.745,34, originário da Omissão de Receita através de depósitos bancários de origem não comprovada

A aferição do dolo, obviamente, demanda uma análise que se revela, de certo modo, subjetiva. Subjetiva no sentido de que cumpre ao julgador, em face dos fatos apurados nos autos, avaliar e atribuir a eles uma condição que permita a afirmação de que o contribuinte procedeu com intuito evidente (ou seja, alheio a qualquer dúvida) de fraudar o fisco, de lesar o fisco.

O AFRFB buscou seu fundamento no fato de que “em tese” (fl.60) os fatos que ocorreram configuram crime contra a ordem tributária:

3 – QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Entendemos que ocorreram fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária definido pelos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, devendo ser imposta a multa qualificada de 150%.

Logo, o mesmo não conseguiu auferir com toda a certeza a ocorrência do dolo, da vontade da recorrente em praticar o ato de omissão dos créditos/depósitos de origem não comprovada, tanto no livro de apuração do IPI quanto em sua contabilidade.

Na omissão de depósitos bancários estamos diante de uma presunção, e aí deve haver provas concretas e diretas do dolo, da fraude e da simulação, o que no presente caso não ocorre. Não podemos dizer que há dolo de fraude diante de uma presunção de omissão de receita.

Diante do exposto, voto por reconhecer de ofício a redução da multa punitiva de 150% para 75% em virtude de haver apenas uma presunção legal e não prova direta do dolo por parte da recorrente.

Claro está, no exposto, que para afirmar a aplicabilidade das Súmulas CARF nº 14 e 25, o voto condutor do acórdão recorrido analisa os contornos de cada infração imputada ao sujeito passivo para, com base nestas referências, aferir se foi *a simples apuração de omissão de receita* ou a presunção legal de omissão de receitas que, *por si só*, ensejou a qualificação da penalidade. As Súmulas CARF nº 14 e 25 são apenas referência inicial para concluir que a acusação fiscal não evidenciava as condutas que caracterizasse o intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, exigido no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, para qualificação da penalidade. Evidente, portanto, que se o voto condutor do acórdão recorrido não mencionasse referidas súmulas, a decisão seria exatamente a mesma.

De seu lado, a PGFN procura demonstrar o dissídio jurisprudencial precisamente naquele ponto **antecedente** da argumentação, indicando paradigmas que, diante de conduta semelhante, reputou a reiteração como suficiente para caracterização do intuito de fraude e manutenção da qualificação da penalidade. Daí a dispensa de argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado para superação da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Em outras palavras, o recurso especial interposto pela PGFN não se presta a questionar o entendimento sumulado, mas sim a afirmar que as consequências nele **também** expressas não se verificam porque ausentes os pressupostos por ele **também** demandados, do que decorre, necessariamente, sua inaplicabilidade, ainda que ausente argumentação específica neste sentido.

Ocorre que, embora não questionado especificamente, deve-se ter em conta que o paradigma nº 103-23.495 analisou exigências pertinentes aos anos-calendário 2000 a 2004 e validou qualificação da penalidade assim aplicada:

Da Multa de Ofício 75% e 150%

Foi aplicada a multa de 75%:

- sobre o lançamento em face de recolhimento a menor dos tributos relativamente às receitas apuradas, na forma do art. 5º da Lei 9.716/98, em função de erro no percentual de presunção do lucro (8% ao invés de 16%).

Foi aplicada a multa de 150%:

- sobre aqueles lançamentos tributários onde se apurou omissões de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96);

- sobre o lançamento de omissão de receitas auferidas a título de comissões recebidas de diversas instituições financeiras. (*destaques do original*)

Na sequência, para afirmar o intuito de fraude em razão da conduta reiterada, está consignado que:

Da qualificação da multa de 150% (Prática reiterada).

Assoma claro nos autos que a empresa impugnante, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação

tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

[...]

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

Em relação à "prática reiterada" de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente "intuito" de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou "o evidente intuito de fraude" devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, devem ser mantidas a multa de 75% e a multa qualificada de 150%.*(destaques do original)*

Nestes termos, apesar da referência, apenas, à conduta de omitir *receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF*, a qualificação da penalidade foi mantida não só em relação às receitas informadas por terceiros, como também em relação às omissões de receita presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e isto sem que nada fosse agregado à acusação fiscal ou à defesa para vinculá-la a receitas da atividade, como indica o seguinte excerto do voto condutor do paradigma:

Ora, como se vê da descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos. Com efeito, sequer os contabilizou ou os declarou. Apesar de a interessada alegar, reiteradamente, que as origens dos recursos depositados não provêm de vendas do estabelecimento, mas sim ou de atividades estranhas à sua atividade comercial. Acontece que a recorrente não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a ligação dos recursos recebidos em conta bancária e o seu discurso apresentado. Na verdade, a interessada ao invés de tentar provar os fatos alegados, se limita a tecer considerações de direito, no sentido de enfraquecer o lançamento por ter sido lastreado apenas em indícios e presunções. A esse respeito traz respaldo jurisprudencial na Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo o qual seria ilegítimo o lançamento de tributos arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários

Contudo, para afirmar a prática reiterada de infração como evidência do intuito de fraude, o voto condutor do paradigma faz referência expressa à *prática de omitir receitas por mais de 3 (três) anos de forma reiterada*, e isso frente a um lançamento que apontou infrações ao longo de cinco anos-calendário (2000 a 2004).

O presente caso, de seu lado, teve em conta diferenças na apuração do IPI a partir do exame dos registros no Livro de Apuração correspondente que, embora verificadas em períodos de 2005 e 2006, não guardam qualquer correlação com as infrações verificadas no

paradigma, além de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada nos períodos de junho/2004 a dezembro/2005, ou seja, em período extremamente mais estreito que os três anos-calendários referidos no paradigma. Nota-se, ainda, que a reiteração sequer foi destacada na acusação fiscal, apenas concluindo a autoridade lançadora, a partir da descrição dos procedimentos para determinação dos créditos tributários exigíveis, que estaria configurado, em tese, crime contra a ordem tributária.

Assim, ao passo que o paradigma reporta a omissão de *receitas por mais de 3 (três) anos* para afirmação da prática reiterada, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta em um período estreito de cometimento de infrações, e na ausência de descrição da conduta dolosa, para concluir pelo descabimento da qualificação da penalidade.

Há, portanto, substancial dessemelhança entre as circunstâncias fáticas analisadas nos acórdãos comparados.

O mesmo se verifica em face do paradigma nº 9101-001.002, segundo o qual *o que se verifica nas declarações originais apresentadas pela autuada é a sucessiva omissão das bases de cálculos e tributos devidos durante pelo menos dois anos consecutivos, o que não pode ser atribuído a mero erro ou falta de organização do responsável pela contabilidade, como chegou a alegar a fiscalizada em seu recurso voluntário. A própria fiscalizada admite que teve conhecimento dos dados tributáveis no transcorrer do ano de 2003, ou seja, bem antes do início da ação fiscal. [...] A omissão intencional da autuada em omitir os valores de suas receitas e tributos devidos ao Fisco ficou ainda mais evidente, quando, ato contínuo ao início da fiscalização, apresentou declarações retificadoras com os valores devidos, demonstrando o quão ciente estava da sua omissão perante a administração tributária.* Também nele a reiteração da conduta de omitir receitas se dá por período mais extenso que no presente, além de ter em conta receitas reconhecidas na escrituração contábil e não informadas em DIPJ e DCTF, em nada se assemelhando com a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ou mesmo com o pagamento parcial de saldos devedores consignados no Livro Registro de Apuração do IPI. Quanto a esta última infração, ainda, embora haja referência a retificação de declarações no curso do procedimento fiscal, tal se referiu, apenas, aos três últimos meses autuados.

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 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 nevralgico

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.

De fato, não é possível sequer cogitar como os Colegiados que proferiram os paradigma decidiriam se estivesse frente às circunstâncias veiculadas nestes autos.

Por oportuno consigne-se que a exigência principal de IRPJ e demais reflexos, decorrente de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, formalizada nos autos do processo administrativo nº 10976.000278/2009-50, também com acréscimo de multa qualificada, foi mantida no Acórdão nº 1201-00.617, sendo que lá, frente a questionamento genérico acerca da penalidade aplicada, semelhante ao aqui deduzido, conclui-se apenas que:

O contribuinte defende a aplicação do percentual de 20%, porque a multa estaria limitada a esse patamar nos termos do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Essa limitação, porém, se refere à multa moratória, a qual possui como critério de quantificação 0,33% ao dia de atraso. Desse modo, a referida multa pode variar de 0,33% até 20%. Tal limitação não se refere às multas punitivas, as quais possuem como patamar mínimo o percentual de 75%.

Aqui, porém, o Colegiado *a quo* apreciou também os requisitos para qualificação e, diante de questionamentos da PGFN em sede de embargos de declaração, esse proceder foi justificado no *dever de ofício de reconhecer qualquer ilegalidade na aplicação de um dispositivo legal*, aspecto não suscitado em dissídio jurisprudencial pela PGFN.

Assim, limitada a análise à arguição da recorrente, o presente voto é no sentido de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora