



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11040.720726/2013-35
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.333 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MASTER TRANSPORTES LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial quanto os acórdãos apontados como paradigma não trataram de contexto jurídico equivalente ao do acórdão recorrido, ou quanto as razões constantes daqueles precedentes não são capazes de alterar a conclusão a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1101-001.152, por meio do qual os membros do Colegiado acordaram em: 1) *Por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade da decisão recorrida;* 2) *por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido;* 3) *por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade;* e 4) *por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente às exigências reflexas.* A decisão recorrida foi ementada nos seguintes termos:

Acórdão recorrido 1101-001.152

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PROVA PERICIAL. PEDIDO GENÉRICO SEM APRESENTAÇÃO DE QUESITOS E SEM IDENTIFICAR OS FATOS A SEREM ESCLARECIDOS. IMPROCEDÊNCIA.

Incabível o pedido de perícia formulado de forma genérica em que a parte não apresenta rol de quesitos e nem identifica, de forma precisa, os fatos que deveriam ser esclarecidos por meio da prova pericial.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Mantém-se o crédito tributário apurado em função das receitas omitidas, uma vez que não foi infirmada a prova de sua omissão.

ARBITRAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO CAIXA DA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

A falta de escrituração da movimentação bancária no livro-caixa é causa do arbitramento do lucro; o fato de o contribuinte ter apresentado sua documentação não afasta o arbitramento levado a efeito.

OMISSÃO DE RECEITA. ARBITRAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº 25 (VINCULANTE): 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 nº 4.502/64.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE CSLL PIS COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Recurso Parcialmente Provido.

A Fazenda Nacional questiona o afastamento da qualificação da multa.

Em 28 de agosto de 2015, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, assim caracterizando a divergência jurisprudencial:

(...)

III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

Inicialmente, cumpre registrar que, apesar de a decisão recorrida ter-se baseado nas Súmulas CARF n.ºs. 14, 25 e 96, a matéria trazida ao litígio refere-se não aos comandos sumulados, mas à tese suporte para aplicação das súmulas, que foi o afastamento das hipóteses contidas nos art. 71, 72 e 73 do CTN.

A Procuradoria alega que a reiterada omissão de valores em torno de 87% da receita total, afastaria a possibilidade de erro da recorrente, constituindo-se em atitude dolosa com o propósito intencional de deixar de oferecer tal numerário à tributação, fato que justificaria a imposição da multa qualificada.

Apresentou paradigmas para comprovar a divergência quanto à manutenção da multa nos casos de: 1) omissão de valores vultosos e 2) conduta reiterada.

Em razão de se tratar de dois argumentos para comprovar apenas uma matéria, qualificação da multa, examinar a admissibilidade de dois paradigmas para cada um dos argumentos desenvolvidos seria oportunizar a apreciação de quatro acórdãos paradigmas para uma só matéria, o que feriria o Regimento. Assim procederei ao exame dos dois primeiros acórdãos citados no recurso, em obediência ao disposto no § 7º do art 67 do RICARF, que assim determina:

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

Assim, serão examinados os Acórdãos n.ºs 203-09.098 e 101-96.757, ementados como abaixo reproduzido, desprezando-se os demais.

Acórdão nº 203-09.098

COFINS - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a inflição da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430.

BASE DE CÁLCULO - INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES - Excluem-se da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, somente as deduções autorizadas pela legislação de regência. O ICMS integra a base imponible porque faz parte do preço de venda. O conceito de "lucro bruto" das instituições financeiras, das que operam com mercados futuros ou com câmbio, não se aplica quando a empresa tem como atividade a revenda de mercadorias.

Recurso ao qual se nega provimento.

Nessa decisão, adotou-se o entendimento de que, como consta da ementa acima, a omissão de vultosos rendimentos demonstra a intenção dolosa da contribuinte. Do voto condutor do paradigma extrai-se que a conduta reiterada de omitir rendimentos enseja a

conduta prevista no art. 71, inc. I, do CTN. Assim a decisão comprova a divergência arguidano sentido que haveria o dolo a sustentar a manutenção da multa qualificada.

Acórdão nº 101-96.757

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício. 2003 a 2005

DECADÊNCIA - O direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, sendo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Se caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173, I, do CTN.

OMISSÃO DE RECEITAS - Caracterizam omissão de receitas os valores depositados em conta corrente mantidas à margem da contabilidade.

MULTA QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatados a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.

Recurso Voluntário Negado.

Nessa decisão, consta que o lançamento foi efetuado com base na presunção de omissão de receitas de rendimentos depositados na conta-corrente da contribuinte, os quais não chegariam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras.

Quanto à manutenção cobrança da multa de ofício qualificada o que esteve em debate foi a legalidade ou constitucionalidade dos percentuais aplicados. Essa argumentação foi afastada em razão do disposto na Súmula nº 2 do 1º CC, que afirma a incompetência dos Conselho para apreciar a constitucionalidade das normas legais.

Sendo essas as razões para a manutenção da multa qualificada, não vislumbro como obter a divergência argüida, visto que se trata de fatos e razões de decidir diversas às ocorridas no presente processo administrativo.

Num exame prelibatório, entendo que apenas o Acórdão nº 203-09.098 comprovou a divergência argüida.

DOU SEGUIMENTO ao recurso quanto à insurgência relativa ao afastamento da multa qualificada.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, primeiramente questionando a admissibilidade do recurso, sustentando que os paradigmas não teriam aplicação ao caso em tela, tendo em vista que tratam da multa de ofício qualificada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, e não da hipótese de aplicação do art. 44, inciso I c/c §1º, da Lei nº 9.430/1996, como na hipótese. Além disso, observa que as hipóteses analisadas nos acórdãos paradigmas 203-09.098 e 101-96757, tratariam de casos em que restou caracterizada a fraude e sonegação, comprovado o intuito doloso do contribuinte, o que não corresponderia à hipótese em tela.

Questiona também o mérito do recurso, sustentando a inexistência de dolo, e traz ainda considerações acerca da inaplicabilidade de multa agravada e o enunciado da Súmula CARF n. 96 (“A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros”).

Observo que o sujeito passivo também apresentou recurso especial contra o acórdão ora recorrido, no entanto este teve o seguimento negado, em despacho confirmado pelo Presidente da CSRF.

É o relatório.

Voto

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

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 diverjam 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 paradigma 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 saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, se este seria capaz de alterar o resultado da decisão no caso dos autos.

Primeiramente, observo, em resposta às alegações do sujeito passivo feitas em suas contrarrazões, que o fato de as hipóteses analisadas nos acórdãos paradigmas terem tratado de *“casos em que restou caracterizada a fraude e sonegação, comprovado o intuito doloso do contribuinte, o que não corresponderia à hipótese em tela”*, que isso é o próprio mérito do recurso, ou seja, tal constatação, em si mesma considerada, é a própria conclusão acerca da divergência jurisprudencial, não sendo assim razão para não conhecimento do recurso mas, quando muito, e se for mesmo o caso, para eventual não provimento.

A autuação em questão tratou de omissão de receitas apurada com base na receita declarada para fins de ICMS, utilizando-se o regime do lucro arbitrado com base no artigo 530, II, “a” do RIR/1999, em razão da imprestabilidade da escrituração (especificamente, o contribuinte apresentou os livros Caixa sem escrituração da movimentação bancária).

A multa foi qualificada em razão do volume e da reiteração da omissão, ou, nas palavras da autoridade fiscal: *“o sujeito passivo declarou valores expressivamente inferiores à receita apurada, (...). Além disso, a declaração de receita a menor para o Fisco federal foi realizada de forma reiterada em todos os períodos de apuração dos anos de 2009 e 2010, sendo que sempre o valor declarado foi inferior a 13% do montante de receita auferida (registrada nos Livros do ICMS).”* (fl. 56)

No caso, o voto condutor do acórdão recorrido entendeu que deveria ser afastada a multa qualificada, *“pelos fatos constantes dos autos não corresponder aos tipos legais, devendo a mesma ser reduzida ao seu patamar normal de 75%”*. Nesse ponto, observa somente que os dispositivos legais aplicáveis *“permitem concluir, sem sombra de dúvida ser necessária a comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos pela autoridade fazendária, o que no caso não ocorreu”*. Diante disso, afirmam ser o caso de aplicação das Súmulas CARF 14 e 25, mencionando ainda a Súmula CARF n. 96:

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.

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 nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

O acórdão recorrido não traz maiores detalhes acerca das razões pelas quais a multa qualificada foi afastada, nem faz qualquer contestação específica das razões constantes do Relatório Fiscal.

Considerando que o Relatório Fiscal baseia a qualificação da multa em volume e reiteração, é de se entender que, para o voto condutor do acórdão recorrido, tais circunstâncias foram consideradas como irrelevantes para a qualificação da multa. Somente assim faz sentido a menção, feita pelo recorrido, por exemplo à Súmula CARF n. 14, que faz referência à hipótese em que a multa é qualificada com base na *“simples apuração de omissão de receitas”*.

Observo, ainda, que quanto ao principal dos tributos o voto condutor manteve os lançamentos por omissão de receitas por entender que “*os elementos constantes nos autos indicam que se trata de receitas próprias do interessado e que não há um único elemento a dar suporte à alegação de que se trataria de agenciamento, de forma que é de se julgar improcedente tal alegação.*” Da mesma forma, quanto ao regime de apuração, considerou “*correta a decisão recorrida que adotou, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o arbitramento dos lucros, pois o livro-caixa que o interessado apresentou não contemplava sua movimentação bancária.*” Isso para esclarecer que também nos trechos dedicados ao principal dos tributos não se fez qualquer observação específica quanto a alguma razão para o afastamento do dolo do sujeito passivo.

A argumentação constante do voto condutor do acórdão recorrido não levou em consideração particularidades acerca da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, tratando apenas da ausência, no seu entender, de *sonegação, fraude ou conluio*, conceitos que estão, na verdade, nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, aos quais o artigo 44 da Lei 9.430/1996 sempre fez e faz remissão.

Os paradigmas, por outro lado, também não fazem observações específicas acerca do texto da norma do artigo 44 da Lei 9.430/1996, mas abordam a questão interpretando especificamente a remissão aos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964 feita por esta norma.

Assim, também em resposta às alegações constantes das contrarrazões do sujeito passivo, compreendo que o simples fato de os paradigmas terem tratado da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, e não da hipótese de aplicação do art. 44, inciso I c/c §1º, da Lei nº 9.430/1996, como no caso dos autos, não é, no caso, circunstância capaz de levar à afirmação pela ausência de divergência jurisprudencial, eis que na verdade tanto o recorrido quanto os paradigmas tratam, isso sim, do alcance dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, referidos pelo artigo 44 da Lei 9.430/1996, em suas diferentes redações.

Passo a analisar os paradigmas, de forma a verificar se estes trataram do mesmo contexto jurídico do caso dos autos, bem como se a sua fundamentação seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

O paradigma 101-96.757 tratou de caso em que a fiscalização presumiu a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada -- portanto o caso foi de aplicação a presunção legal de omissão de receitas, e não de apuração direta de omissão como no caso dos autos. Ali, o lucro foi arbitrado em razão da imprestabilidade da escrituração (especificamente, porque o sujeito passivo não registrou a existência das contas bancárias sob exame). Seu voto condutor observou, ainda, que os valores contabilizados de 2002 a 2004 não chegavam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, fazendo referência, assim, à reiteração e ao volume. E foram essas as circunstâncias consideradas pelo voto condutor do acórdão 101-96.757 para afirmar ter havido dolo, tanto para fins de afastamento da decadência quanto para manter a qualificação da multa de ofício.

Em comum, portanto, temos que o voto condutor do acórdão 101-96.757 compreendeu ter havido dolo em função do volume e da reiteração da omissão – circunstâncias que, no caso dos autos, foram igualmente alegadas pela autoridade autuante como fundamentos para a qualificação da multa, mas que no entanto o voto condutor do acórdão recorrido não

considerou como suficientes para manter a exasperação da penalidade. E em ambos o lançamento seguiu o regime de lucro arbitrado em razão da imprestabilidade da escrituração,.

Não obstante, não se pode concluir pela existência de divergência jurisprudencial, porque os precedentes trataram da qualificação da multa em contextos jurídicos diversos quanto à omissão: no paradigma 101-96.757 tratou-se, como visto, omissão de receitas apurada por presunção legal enquanto que, no recorrido, a omissão foi apurada de forma direta, com base nas receitas declaradas ao Fisco Estadual.

Não é possível saber o que a Turma que decidiu o paradigma concluiria no caso dos autos porque, por terem tratado de tipos de omissão diversos, seus pontos de partida foram diferentes, não sendo possível saber se a divergência entre suas conclusões se dá em razão de diferentes entendimentos a respeito da aplicação da mesma norma ou apenas porque se partiu de premissas diversas.

Assim, compreendo que o paradigma 101-96.757 não é apto a caracterizar a divergência jurisprudencial.

Por sua vez, o paradigma 203-09.098 tratou de lançamento de COFINS decorrente de erro na base de cálculo tributada na lavratura de auto de infração tratado em outro processo, em que os valores tomados pela fiscalização teriam sido apenas 3% da base de cálculo correta daqueles períodos de apuração. Neste outro processo, que originou o acórdão 203-09.097, é possível verificar que o lançamento relativo à omissão de receitas tratado no paradigma 203-09.098 ocorreu por omissão direta (diferenças apuradas entre o declarado aos fiscos estadual e federal). Não há menção de que o regime tenha sido o do lucro arbitrado, mas há menção no acórdão 203-09.097 de apuração pelo lucro presumido.

O voto condutor do acórdão 203-09.098 manteve a multa qualificada em razão de a omissão ter sido sistematicamente reiterada, observando que: *“A declaração e recolhimento a menor de receitas comprovadamente auferidas, ao longo de vários períodos-base, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no artigo 71 da Lei nº 4.502/64”*.

Percebe-se, assim, que o acórdão 203-09.098 analisou a multa qualificada em um contexto jurídico de omissão semelhante àquele dos autos, isto é, omissão de receitas apurada de forma direta, com base nos valores declarados ao Fisco Estadual (portanto inegavelmente de conhecimento do sujeito passivo), em volume e de forma reiterada.

Não obstante, tal precedente não tratou de caso de arbitramento do lucro.

Sobre esse ponto, observo que, em geral, não costuma ser relevante para a conclusão sobre a aplicação ou não da multa qualificada o fato de o recorrido ter tratado de arbitramento do lucro e o paradigma não. No entanto, é de se observar que, no caso dos autos, o voto condutor do acórdão recorrido, ao tratar da multa, fez menção à Súmula CARF n. 96, dando a entender que a circunstância de ter o lucro sido arbitrado fosse relevante para excluir a qualificação da penalidade.

Sabe-se que o enunciado da Súmula CARF 96 é aplicável à multa agravada, e não à multa qualificada, mas fato é que o voto condutor do acórdão recorrido o utilizou como argumento adicional para excluir a qualificação da multa. Neste sentido é que, *no caso em questão*, torna-se essencial, para a caracterização de divergência jurisprudencial, que o paradigma trate de caso de arbitramento do lucro, eis que somente com isso seria possível afirmar que o paradigma seria capaz de reformar o voto condutor do acórdão recorrido em todas as suas fundamentações.

Neste sentido, não tendo o acórdão 203-09.098 tratado de caso em que o lucro foi arbitrado, compreendo que não restou caracterizada a divergência jurisprudencial, razão porque também não conheço do recurso especial quanto a este paradigma.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano