



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.005087/2006-89
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.488 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KAROA ADMINISTRADORA DE EVENTOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo em vista que o *paradigma* manteve a qualificação da multa com base no “volume” e “reiteração” da receita considerada omitida, mas estes dados foram desprezados ou desconsiderados pelo Colegiado *a quo*, que inclusive afastou a qualificação neste caso com base na Súmula CARF nº 25, sem que a Fazenda Nacional prequestionasse a matéria por meio de embargos de declaração, o conhecimento do recurso especial resta prejudicado à luz das normas regimentais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, que conheceram do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Votou pelas conclusões a Conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado

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, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-002.949, na sessão de 16 de outubro de 2018, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Inexiste cerceamento do direito de defesa quando o auto de infração contém a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, de tudo foi dada ciência ao contribuinte e ele defende-se plenamente das imputações formuladas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o contribuinte teve conhecimento dos atos processuais e foi assegurado seu direito de resposta.

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. VÍCIOS.

E imperioso o arbitramento do lucro quando a escrituração 'revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real, ou ainda, quando não refletir a movimentação bancária da empresa.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS.

Os depósitos em conta-corrente, cuja origem não seja comprovada, presumem-se receitas omitidas. As razões de recurso apontadas que demandaram a realização de diligência não redundaram na comprovação da origem dos depósitos. Decisão de Piso mantida.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. EXCLUSÃO DA QUALIFICAÇÃO APLICADA

Incabível a imposição da multa qualificada de 150% quando não demonstrado no Termo de verificação as condutas que, além da omissão de receitas, demonstre a ocorrência das hipóteses dos arts. 72, 73 e 74 da Lei nº 4.502/64.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2002 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, mediante arbitramento dos lucros e com qualificação da penalidade (e-fls. 249/284). Há notícias, também, da constatação de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa, mas a exigência correspondente não integra estes autos. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve parcialmente a exigência, excluindo da base de cálculo depósitos que decorreriam de transferências bancárias, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls.

329/343). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade (e-fls. 845/861).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 12/11/2018 (e-fl. 862) e em 24/12/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 863/884 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 886/889, do qual se extrai:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Qualificação da multa de ofício aplicada”

Decisão recorrida:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. EXCLUSÃO DA QUALIFICAÇÃO APLICADA.

Incabível a imposição da multa qualificada de 150% quando não demonstradas, no Termo de verificação, as condutas que, além da omissão de receitas, demonstrem a ocorrência das hipóteses dos arts. 72, 73 e 74 da Lei nº 4.502/64.

[...].

Por seu turno a fiscalização qualificou a multa imputada ao contribuinte pela existência de dolo, fraude ou simulação em razão do seguinte:

[...].

Estes valores de depósitos estão sendo constituídos com a multa qualificada pela situação peculiar do fiscalizado, onde **iniciando suas atividades em 1999, desde então não declarou nenhuma receita à Secretaria da Receita Federal (fls. 002 a 129 — anexo III processual)**, mas através dos seus extratos bancários do ano-calendário de 2002, já vimos que possui valores de créditos substanciais.

[...].

[...].

Como se pode observar, a simples omissão de receitas, quando dá causa ao arbitramento, não pode justificar a qualificação da multa.

Acórdão paradigma nº 101-96.757, de 2008:

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

[...].

Aplicou a multa qualificada de 150% sob o fundamento de que a contribuinte manteve movimentação bancária de R\$ 20.052.558,71 à margem da contabilidade, no período fiscalizado. O fisco entendeu que houve a dissolução irregular da fiscalizada, em razão da omissão de receitas da fiscalizada no período de atividade, omissão provocada de forma dolosa.

[...].

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96.

No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade.

De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser *incabível a imposição da multa qualificada de 150%*, apesar da *situação peculiar do fiscalizado, onde, iniciando suas atividades em 1999, desde então não declarou nenhuma receita à Secretaria da Receita Federal [...], mas através dos seus extratos bancários do ano-calendário de 2002, [...] possui valores de créditos substanciais* (Acórdão nº 101-96.757, de 2008) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, se os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracteriza-se, dessa maneira, a *intenção fraudulenta da contribuinte*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

A PGFN argumenta que o acórdão recorrido diverge do paradigma que mantém a qualificação da multa na hipótese de *omissão de valores expressivos à margem da tributação*. No mérito, defende o restabelecimento da penalidade lançada sob os seguintes fundamentos:

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 a qualificação da multa de ofício:

“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 art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 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:

“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;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

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 do 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.**

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 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 de deixar de declarar parcela significativa de sua receita, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.

De fato, ao não declarar parte significativa de suas receitas, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento do tributo. Não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

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 dolosa, Luiz Regis Prado² 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.

[...]

² PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

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.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- i) praticou atividade ilícita comprovada, observada a partir da apuração de omissão significativa de receita;
- 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, 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 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.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *no sentido de se reformar o acórdão recorrido, na parte objeto de irresignação, para restabelecer a multa de 150%.*

Cientificada em 20/08/2019 (e-fls. 905), a Contribuinte não se manifestou.

Os autos foram sorteados para relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Voto Vencido

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

De fato, como bem observado no exame de admissibilidade, relatado está no acórdão recorrido que:

Estes valores de depósitos estão sendo constituídos com a multa qualificada pela situação peculiar do fiscalizado, onde iniciando suas atividades em 1999, desde então **não declarou nenhuma receita** à Secretaria da Receita Federal (fls. 002 a 129 — anexo III processual), mas através dos seus extratos bancários do ano-calendário de 2002, já vimos que possui **valores de créditos substanciais.**

[...]

Há nítidos indícios de inviabilidade entre o que realmente ocorreu nas atividades da empresa e o que foi registrado na contabilidade, sendo que nesta **há uma intenção volitiva de simular uma situação perante o fisco, ou seja, a de não declarar nenhuma receita operacional**, apesar dos volumes transitados em conta-corrente ou, mais incongruente ainda, valores declarados como despesas operacionais. *(negrejou-se)*

Apesar disso, o acórdão recorrido afastou a qualificação da penalidade por entender que se trataria de simples omissão de receita. Consignou-se que:

Assim, a fiscalização entende que houve simulação por parte da empresa em tentar contabilizar a existência de empréstimos e **não declarar nenhum valor de receita**, apesar do volume de recursos que transitou na conta da empresa.

Neste ponto devemos apresentar as Súmulas CARF que tratam do tema da qualificação quando da ocorrência de omissão de receitas e estas justificam o arbitramento do lucro.

[...]

Como se pode observar, a simples omissão de receitas, quando dá causa ao arbitramento não pode justificar a qualificação da multa.

No presente caso a fiscalização entende que os lançamentos em contabilidade indicando empréstimos em contrariedade à não declaração de rendimentos auferidos no exercício seria motivo suficiente para justificar a simulação e, assim, qualificar a autuação.

Na verdade entendo em sentido diverso. Deveria a fiscalização aprofundar a investigação e circularizar junto às empresas que pretensamente realizaram empréstimos à recorrente a fim de caracterizar a existência de simulação ou de outro de tipo de ato que possa gerar a qualificação da multa. Apenas indicar que a contabilização de empréstimos junto com a omissão de receitas é suficiente para caracterizar a simulação não me parece correto.

Em razão disto e diante das disposições das súmulas CARF, notadamente da Súmula Vinculante nº 25, entendo que não foi adequado o arbitramento quanto analisada a documentação constante do processo.

Nestes termos, a omissão integral da receita apurada foi tida como irrelevante para a qualificação da penalidade.

Já o paradigma nº 101-96.757, também analisando omissão de receita presumida a partir de depósitos bancários, validou a qualificação da penalidade no seguinte contexto:

[...]

Aplicou a multa qualificada de 150% sob o fundamento de que a contribuinte manteve movimentação bancária de R\$ 20.052.558,71 à margem da contabilidade, no período fiscalizado. O fisco entendeu que houve a dissolução irregular da fiscalizada, em razão da omissão de receitas da fiscalizada no período de atividade, omissão provocada de forma dolosa.

[...]

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96.

No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade.

De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da

contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.
(negrejou-se)

Constata-se, assim, que diante de cenários fáticos semelhantes, outro Colegiado do CARF entendeu que a significância dos valores omitidos justificaria a qualificação da penalidade.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial a PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator designado.

Considerando que divergi do voto da I. Relatora, e que fui designado para formalizar o voto vencedor, passa-se a expor as razões que levaram ao não conhecimento recursal.

De acordo com o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015):

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

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

(...)

§ 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.

(...)

(grifamos)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF³, *“a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”*.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli⁴, *“a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”*.

Além da caracterização da divergência jurisprudencial, as regras regimentais acima transcritas ainda estabelecem que não cabe recurso especial **(i)** contra decisão fundamentada em Súmula do CARF, bem como **(ii)** quanto à matéria não prequestionada.

Nesse ponto, cumpre observar que o “Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial do CARF” (Versão 3.1. Dez. 2018) registra expressamente que *“há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos”*.

E sobre o “prequestionamento”, referido Manual esclarece que:

2.2.1 Prequestionamento

No caso de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, a matéria tem de ser prequestionada, ou seja, no acórdão recorrido tem de haver manifestação sobre ela. Caso isso não ocorra, deve ser negado seguimento ao recurso, no que tange ao tema não prequestionado (§5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Embora referido dispositivo só exija do sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, isto não significa que a Fazenda Nacional possa apresentar recurso especial acerca de matéria não tratada no acórdão recorrido, pois a demonstração da divergência exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

A divergência pode ser extraída pelo cotejo dos votos condutores dos julgados em confronto, ou das respectivas ementas, desde que estas traduzam efetivamente o que restou decidido nos acórdãos. Os relatórios dos acórdãos recorrido e paradigma também podem ser cotejados, quando esse cotejo seja útil à demonstração de similitude fática entre os julgados.

Entretanto, se o examinador, para aferir a divergência, tiver de recorrer a outras peças do processo (Recurso Voluntário, Impugnação, Auto de Infração etc.), já é um sinal de que não houve prequestionamento.

Observe-se que o sujeito passivo pode ter suscitado a matéria em sede de Recurso Voluntário. Entretanto, se o voto vencedor do acórdão recorrido silenciou sobre o tema, sem que o sujeito passivo tenha oposto os necessários Embargos de Declaração para suprir a omissão, considera-se que não houve o prequestionamento. Isso porque não há

³ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

⁴ EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

como efetuar o confronto entre recorrido e paradigma, se o recorrido sequer se pronunciou sobre a matéria suscitada.

Pois bem.

Nessa situação particular, o voto condutor do acórdão recorrido não levou em conta a “reiteração” e/ou “volume” da receita omitida, adotando como premissa que a qualificação da penalidade foi fundada na própria omissão de receita não escriturada e que deu azo ao arbitramento.

Afastando a simulação alegada pela fiscalização, o acórdão recorrido inclusive invoca a Súmula CARF nº 25 como fundamento para a redução da multa de ofício ao patamar ordinário de 75%.

Mais precisamente, do referido voto extraem-se as seguintes passagens:

(...)

Assim, a fiscalização entende que houve simulação por parte da empresa em tentar contabilizar a existência de empréstimos e não declarar nenhum valor de receita, apesar do volume de recursos que transitou na conta da empresa.

Neste ponto devemos apresentar as Súmulas CARF que tratam do tema da qualificação quando da ocorrência de omissão de receitas e estas justificam o arbitramento do lucro.

(...)

Como se pode observar, a simples omissão de receitas, quando dá causa ao arbitramento não pode justificar a qualificação da multa.

No presente caso a fiscalização entende que os lançamentos em contabilidade indicando empréstimos em contrariedade à não declaração de rendimentos auferidos no exercício seria motivo suficiente para justificar a simulação e, assim, qualificar a autuação.

Na verdade entendo em sentido diverso. Deveria a fiscalização aprofundar a investigação e circularizar junto às empresas que pretensamente realizaram empréstimos à recorrente a fim de caracterizar a existência de simulação ou de outro de tipo de ato que possa gerar a qualificação da multa. Apenas indicar que a contabilização de empréstimos junto com a omissão de receitas é suficiente para caracterizar a simulação não me parece correto.

Em razão disto e diante das disposições das súmulas CARF, notadamente da Súmula Vinculante nº 25, entendo que não foi adequado o arbitramento quanto analisada a documentação constante do processo.

Desta forma, voto no sentido de excluir a qualificação da multa, reduzindo a multa de ofício ao percentual de 75%.

O paradigma, porém, fundamenta a qualificação da multa com base no volume e reiteração da omissão de receitas, além da ausência de escrituração, conforme verifica-se do seguinte trecho do voto:

(...)

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96. No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos

bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade. De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.

(...)

Verifica-se, assim, que o *paradigma* manteve a qualificação da multa no caso lá analisado com base no *volume* significativo da receita omitida e na *prática reiterada* desta infração, situações estas consideradas suficientes à cobrança da multa qualificada de 150% naquela circunstância, mas que nessa situação específica não foi levada em conta pela decisão recorrida.

Isso significa dizer que, por um lado, o acórdão recorrido enquadrou os fatos analisados na hipótese de “simples omissão de receitas”, aparentemente pouco importando ao Colegiado *a quo* o eventual efeito jurídico dos dados relativos ao volume e reiteração desta omissão, afinal estes elementos não foram apreciados como fundamento para a qualificação. Por outro lado, o *paradigma* manteve a qualificação da penalidade justamente com fundamento nesses dados (volume e reiteração da omissão).

A divergência apontada pela Recorrente, portanto, não se faz presente em razão dessas dessemelhanças fáticas. O que foi determinante para o *paradigma* na verdade “passou despercebido” aos olhos da decisão recorrida.

E diante da desconsideração ou omissão do acórdão recorrido quanto à análise dos efeitos jurídicos da reiteração ou volume da receita aqui considerada omitida e, mais ainda, diante da aplicação expressa da Súmula CARF nº 25 como razão de decidir, deveria a parte Recorrente ao menos ter prequestionado a matéria por meio de embargos de declaração.

Todavia, como assim não o fez, definitivamente resta prejudicado o conhecimento do apelo à luz das citadas normas regimentais do CARF.

Diante do exposto, não conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Com a devida vênia, ousei divergir da d. conselheira relatora que, quanto ao conhecimento do recurso, adotou as razões do despacho de admissibilidade da presidente da 4ª Câmara.

Com efeito, a d. PGFN fundamentou seu recurso sustentando existir entendimento jurisprudencial divergente do acórdão recorrido para manter a qualificação da multa nos casos em que se verifica a omissão de valores expressivos à margem da tributação. Nessa linha, sustentou, *verbis*:

[...]

No caso, tem-se típico caso de dolo, já que caracterizado o intuito de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de não declarar valores tributáveis, quando constatada a omissão de valores expressivos em relação à receita declarada. O contribuinte demonstrou, desse modo, a intenção 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.

De todo o exposto, apresenta-se sem qualquer pecha 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.

Nesse sentido, analisando caso concreto similar, já decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta ao contribuinte a colenda Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão nº 101-96.757, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

Por oportuno, transcreve-se a ementa do acórdão paradigma em sua integralidade:

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.”

O **acórdão paradigma** acima evidenciado foi claro, em caso análogo ao presente, **em manter a multa de 150%**, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, atual art. 44, § 1º, I, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado **o evidente intuito de fraude**, em igual hipótese, na qual **o contribuinte omite montante expressivo de valores movimentados em instituições financeiras**. [...]

Ocorre que a acusação fiscal centrou-se especialmente na ausência de registros de receitas contabilizadas no ano-calendário 2002, observando que a empresa registrou e declarou apenas despesas operacionais, em contrapartida de empréstimos de duas empresas, o que no entender da autoridade fiscal seriam indícios de um intenção de simulação perante o Fisco, conforme os excertos do TVF, *verbis*:

[...]

Nos anos-calendário de 1999 a 2004, com exceção de 2002 (o fiscalizado), optou pelo regime de tributação de lucro presumido. Em 2002, pelo regime de tributação de lucro real, sendo que neste ano declara apenas despesas operacionais de R\$ 1.793.727,07, sem nenhuma receita correlata. Pelos seus extratos bancários, constatamos um total de depósitos de R\$ 2.730.850,12, contudo, nada contabilizado como receita.

Pelo seu livro diário de 2002, desconsiderado por esta fiscalização, observamos que suas despesas operacionais têm preponderantemente como contrapartida

lançamentos na conta de empréstimos da Kater (2.3.2.01.0001 — Kater Adm de Eventos Ltda.) ou na conta de ativo da Kolbo (1.1.2.01.0001 — Kolbo Distr. Prod. Lotéricos Ltda.).

Há nítidos indícios de inviabilidade entre o que realmente ocorreu nas atividades da empresa e o que foi registrado na contabilidade, sendo que nesta há uma intenção volitiva de simular uma situação perante o fisco, ou seja, a de não declarar nenhuma receita operacional, apesar dos volumes transitados em conta-corrente ou, mais incongruente ainda, valores declarados como despesas operacionais.

O acórdão recorrido, por sua vez, analisou a qualificação da multa sobre a perspectiva da existência de simulação, afastando-a por entender que não houve o necessário aprofundamento na investigação, *verbis*:

[...]

No presente caso a fiscalização entende que os lançamentos em contabilidade indicando empréstimos em contrariedade à não declaração de rendimentos auferidos no exercício seria motivo suficiente para justificar a simulação e, assim, qualificar a autuação.

Na verdade entendo em sentido diverso. Deveria a fiscalização aprofundar a investigação e circularizar junto às empresas que pretensamente realizaram empréstimos à recorrente a fim de caracterizar a existência de simulação ou de outro de tipo de ato que possa gerar a qualificação da multa. Apenas indicar que a contabilização de empréstimos junto com a omissão de receitas é suficiente para caracterizar a simulação não me parece correto.

Em razão disto e diante das disposições das súmulas CARF, notadamente da Súmula Vinculante nº 25, entendo que não foi adequado o arbitramento quanto analisada a documentação constante do processo.

Desta forma, voto no sentido de excluir a qualificação da multa, reduzindo a multa de ofício ao percentual de 75%.

(grifei)

Já o acórdão paradigma centra seu fundamento no volume da receita omitida, significativamente inferior à declarada, e na conduta reiterada do contribuinte, além da ausência de apresentação da escrituração contábil, conforme se extrai dos excertos do voto, *verbis*:

Veja-se que durante os 24 meses compreendidos no período fiscalizado, em apenas 5 meses a fiscalização não apurou omissão de receitas. Por outro lado, com exceção dos meses de janeiro e agosto de 2003, quando a omissão foi pequena em relação à receita total, em todos os demais meses a omissão foi de vulto, quase sempre superior a 50%, atingindo até 90%.

A jurisprudência deste Conselho tem sido no sentido de não qualificar a multa quando os valores, embora declarados a menor, encontram-se regularmente contabilizados. Mas essa jurisprudência não tem aplicação quando o contribuinte não apresenta à fiscalização sua contabilidade.

A conduta da empresa, consistente em reiteradamente declarar parcela da receita muito inferior à real, aliada ao não fornecimento de sua escrituração comercial e fiscal, traduz, inequivocamente, intenção dolosa tendente a omitir ou retardar o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais e das suas circunstâncias materiais, afastando qualquer possibilidade de caracterização de erro. Justificada, pois, a aplicação da multa qualificada.

Entendo que existem diferenças significativas entre as situações examinadas nos acórdãos cotejados e, notadamente, na acusação fiscal em cada caso, de sorte que não consigo

identificar pelo simples cotejo analítico a necessária aderência entre as teses e situações analisadas de sorte a vislumbrar que, se analisado pelo colegiado que proferiu o acórdão paradigma, o acórdão recorrido seria reformado.

Pelo exposto e reiterando as vênias ao entendimento da d. conselheira relatora, sempre muito judicioso, entendo que desta feita o recurso especial fazendário não deve ser conhecido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado