



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.008592/2008-47
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.214 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ABS BRASIL SOLUÇÕES EM RELACIONAMENTO EIRELI

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CONDUTA REITERADA. CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez obedecidos os critérios de relevância e de recorrência/reiteração da conduta, é de se manter a qualificadora.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. PIS. COFINS.

O entendimento adotado nos respectivos lançamentos reflexos acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento para restabelecer a multa de ofício para 150% e as exigências de IRPJ e CSLL referentes aos 1º e 2º trimestres de 2003, e Contribuição ao PIS e COFINS de janeiro a julho de 2003, vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram por negar-lhe provimento. Quanto ao mérito, votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.214 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11080.008592/2008-47

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 7.981 a 7.995) interposto em face da decisão proferida pela 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara deste CARF, no acórdão nº. 1402-002.383 (fls. 7.967 a 7.979) que deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte.

O processo cuida de autos de infração para cobrança do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins respectivamente nos montantes de R\$ 2.433.492,84, R\$ 747.360,59, R\$ 180.111,60 e R\$ 831.289,13 (já incluídos juros de mora e multa de ofício, aplicada parte no percentual de 75% e parte no percentual de 150%).

O desenrolar do processo desde a lavratura do auto de infração até a fase recursal encontra-se detalhadamente exposto no âmbito do recorrido, cujo excerto de e-fls. 7.969 a 7.971 aqui se adota como Relatório até aquela fase processual, *verbis*:

“(…)

O trabalho fiscal teve como base o exame dos extratos bancários de titularidade do sujeito passivo em diversas instituições financeiras. De acordo com o Relatório de Atividade fiscal (RAF), em resposta à intimação para identificar a origem dos recursos creditados em contas-correntes bancárias de sua titularidade a interessada apresentou 6 (seis) justificativas: “cobrança a crédito de terceiros” (para futuro repasse ao cliente); “créditos originários de antecipação de receitas futuras”, “empréstimos”, “transferências de outras agências/banco”, “transferência de sócios” e “cobrança de receita de faturamento”.

Em relação aos “créditos originários de antecipação de receitas futuras” e “cobrança de receita de faturamento” corresponderiam ao histórico “aviso de crédito” no Banco do Brasil e “desconto de duplicatas” no Banco Itaú. Pelo exame das notas fiscais a que se referem tais operações, a autoridade lançadora constatou que o período da prestação do serviço a que se referem é sempre anterior ao da emissão do documento fiscal. Assim, concluiu que o serviço já teria sido prestado ou ocorreu dentro do próprio mês. No entendimento do Fisco, os valores a que se referem corresponderiam a receitas de prestação de serviços. Tal fato também foi constatado no Banco Santander no ano-calendário de 2003.

Ainda no que se refere ao Banco Santander no ano-calendário de 2003, os depósitos identificados como “transferência bancária” foram justificados pela interessada como reembolso de serviços de telemarketing, telefonia e comissão de vendas em decorrência de serviços prestados ao Banco Meridional. De acordo com a Fiscalização, não foram apresentados documentos hábeis e idôneos que comprovassem o alegado.

Quanto aos valores indicados como “cobrança a crédito de terceiros”, a Fiscalização efetuou circularização junto aos clientes para os quais teriam sido prestados esses serviços e considerou como demonstrados os valores por eles informados como repasse. O restante foi tido como receita omitida.

Foram também tributados como omissão de receita os valores relativos a “empréstimos”, “transferências de outras agências/bancos” e “transferências de sócios” para os quais não houve comprovação de origem.

Os valores identificados como “créditos originários de antecipação de receitas futuras” e “cobrança de receita de faturamento” foram tributados como omissão direta com imputação da multa de 150% justificada pela Fiscalização nos seguintes termos:

[...]

Os procedimentos adotados pela empresa fiscalizada descritos neste Relatório - movimentação financeira significativamente superior aos valores declarados nas DJSI, mantendo algumas contas bancárias à margem da contabilidade, outras escrituradas

contabilmente de maneira que não condiz com a realidade da movimentação efetuada, infringindo o art. 190 do Regulamento do Imposto de Renda/99, ocultando grande parte de suas receitas nos anos-calendário 2003 a 2005, pela omissão de parte significativa de suas receitas decorrentes de prestação de serviços e outras receitas, ficando comprovada a reiteração dessa conduta, caracterizando o evidente intuito de fraude, conforme definido nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, justificando a multa qualificada para a omissão de receita apurada...

Os valores originalmente informados como “cobrança a crédito de terceiros”, “empréstimos”, “transferências de outras agências/bancos” e “transferências de sócios, mas que não foram identificados, sofreram tributação com base no art. 42, da Lei nº 9.430/96 e multa de 75%.

Tendo em vista que a contabilidade da fiscalizada não refletiria a real movimentação financeira, a apuração do resultado foi feita pelo lucro arbitrado.

A interessada foi excluída do SIMPLES pelo que seria a prática reiterada de infração à legislação tributária, nos seguintes termos:

[...]

Conforme demonstrado no item 5, retro, o contribuinte manteve algumas contas bancárias à margem da contabilidade, outras escrituradas contabilmente de maneira que não representavam a realidade da movimentação financeira efetuada, tornando sua contabilidade imprestável, omitindo grande parte de suas receitas decorrentes de prestação de serviços, desde o mês de janeiro de 2003 até dezembro de 2005 (período sob fiscalização).

[...]

Foi apresentada impugnação onde a interessada suscita, em preliminar, a nulidade do feito por cerceamento do direito de defesa pela ausência de individualização dos valores tributados e pelo fato da pretensa omissão de receita ter sido extraída de uma fórmula não autorizada em lei. Ainda nesse tema, reclama pela demora no fornecimento das cópias dos autos, erros de grafia ou ausência de indicação dos números das contas bancárias e variadas denominações dadas às pretensas infrações.

Argui a decadência em relação a todos os tributos para os fatos geradores ocorridos até julho/2003.

Reclama pelo que seria a irregular exclusão do SIMPLES, em função da não identificação da prática reiterada de infração à legislação tributária; e indevida tributação pelo lucro arbitrado pois não haveria que se falar em escrituração imprestável para apuração do lucro real no caso de empresa tributada pelo lucro presumido.

No mérito, afirma que houve equívoco na quantificação da pretensa omissão de receita. Em relação ao item 001 do Auto de Infração, não teria sido identificado o fundamento legal da presunção, a identificação individualizada dos valores, quais as notas fiscais que teriam indicado a omissão e porque a omissão não teria sido indicada diretamente a partir dessas notas fiscais. Reclama que foram ignorados os esclarecimentos prestados a respeito da “antecipação de receita”.

Quanto ao item 002 do Auto de Infração, afirma que decorre de uma nova presunção criada pela fiscalização, pois todos os depósitos bancários tiveram origem comprovada, afastando a imputação do art. 42, da Lei nº 9.430/96. Teriam sido consideradas variáveis não confiáveis, como as informações fornecidas pelos clientes. Cita como exemplo os valores repassados em 2005 que corresponderiam a R\$ 2.336.091,81 e não a R\$ 961.300,32.

Ainda nesse item, questiona a ausência de individualização de valores e reafirma a ilegalidade da presunção utilizada, pois a totalidade da receita teria sido informada pelo conjunto de clientes. Sustenta que os valores relativos a empréstimos, transferências de outras agências/bancos e transferências de sócios não admitem a presunção de omissão de receitas.

Requer a compensação dos valores recolhidos a título de SIMPLES e, por fim, reclama pela ausência de motivos que justifiquem a imputação da multa qualificada.

Em primeira apreciação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – RS (DRJ) converteu o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal elaborasse a composição dos valores que estão consolidados na planilha indicativa do montante lançado, com reabertura do prazo de impugnação.

A solicitação foi atendida com elaboração de planilhas detalhando individualmente os valores lançados, além de explicação resumida em relação aos repasses (créditos de terceiros).

Instada a se manifestar quanto ao resultado da diligência, a interessada reitera em essência os argumentos expedidos na peça impugnatória principalmente no que se refere à ausência de individualização dos valores e à utilização de critério de presunção sem base legal.

A DRJ prolatou o Acórdão 10-34.674 dando provimento parcial à impugnação para deduzir da exigência o valor da multa incidente sobre os valores declarados no parcelamento especial.

Devidamente cientificada, a interessada repisa as razões da impugnação e acrescenta que os depósitos tidos como omissão caracterizada como “antecipação de receita” correspondem a empréstimos bancários. Acrescenta a alegação de tributação em duplicidade de alguns valores.

Este colegiado, em primeira apreciação, converteu o julgamento do recurso em diligência para que fossem verificadas alegações do sujeito passivo. Efetuada a diligência, a interessada sobre ela se manifestou ratificando as razões recursais.

(...)”

A decisão recorrida (Acórdão CARF nº. 1402-002.383) resume-se na forma das seguintes ementa e parte dispositiva:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. EXTRATOS BANCÁRIOS. PROCEDIMENTO DE AUDITORIA.

Ao estabelecer a presunção legal de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários sem comprovação de origem, o art. 42, da Lei nº 9.430/96 trouxe em seu bojo a necessidade de análise individual dos depósitos tidos como não comprovados. Trata-se de requisito de procedibilidade que, se descumprido, compromete por vício formal o procedimento fiscal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS IDENTIFICADOS. TRIBUTAÇÃO.

Os depósitos bancários identificados efetivamente como receita auferida não se subsumem ao rito do art. 42, da Lei nº 9.430/96, devendo ser tributados de acordo com as regras aplicáveis à sistemática de apuração do resultado da pessoa jurídica.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o resultado do julgamento da exigência tida como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário: I) em relação ao item 001 do auto de infração, por unanimidade de votos, para: i) acolher a decadência do IRPJ e da CSLL em relação ao 1º e 2º trimestres do ano-calendário de 2003 e acolher a decadência do PIS e da Cofins em relação aos meses de janeiro a julho de 2003, inclusive; ii) excluir da base tributável do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 824,61; no 3º trimestre de 2004, e R\$ 220.145,00; no 4º trimestre de 2005; iii) excluir da base tributável do PIS e da Cofins os valores de R\$ 824,61 em setembro de 2004, R\$ 59.707,50 em novembro de 2005 e R\$ 160.437,50 em dezembro de 2005; e: iv) reduzir a multa de ofício ao percentual de setenta e cinco por cento (75%); e: II) em relação ao item 002 do auto de infração, por maioria de votos para anular, por vício formal, a exigência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, formalizada com base no art. 42, da Lei nº 9.430/96. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Paulo Mateus Ciccone e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votaram pela inexistência de nulidade e pela apreciação do mérito do lançamento nesse item

Encaminhados os autos para ciência da Fazenda Nacional em 09.03.2017 (fl. 7.980), sua Procuradoria interpôs, em 11.04.2017 (fl. 7.996), Recurso Especial de fls. 7.981 a 7.995, onde alegou, após histórico processual, em breve síntese:

a) Entende que a decisão do Colegiado recorrido, no sentido de desqualificar a multa de ofício, deve ser reformada, visto que deu à lei tributária interpretação diversa da conferida, em casos análogos, por outros órgãos julgadores deste Conselho, estando, portanto, presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial.

b) Defende 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. Assim, 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 demonstrada a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo.

c) Indica como julgados divergentes os acórdãos de nº. 103-23.495, de lavra da 3ª Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, bem como o de nº. 101-96.668, oriundo da 1ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes.

d) Cita a ementa do 1º. Paradigma (acórdão nº. 103-23.495), para defender que o julgado foi claro em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário. Segundo o entendimento firmado no precedente supra, a conduta reiterada, por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, sendo cabível a qualificação da multa.

e) Ressalta também, que, nos presentes autos, além da conduta sistemática de omissão de rendimentos, o contribuinte acima identificado ainda deixou de oferecer expressivo montante de receitas à tributação, fato este que se comprova mediante a constatação de movimentação financeira significativamente superior aos valores declarados e pela manutenção de contas bancárias à margem da contabilidade. Assim, ao não manter a multa qualificada

mesmo diante da omissão de receita, o Colegiado *a quo* teria divergido da jurisprudência do CARF quanto ao tema.

f) Transcreve, a seguir, trecho do voto condutor e ementa do acórdão n.º. 101-96.668 e, agora, ainda, do acórdão n.º. 1102-00.502, que tenta indicar também como paradigma, para defender que o caso dos autos, como visto, em tudo se enlva aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequado a autuação da auditoria fiscal.

g) Rechaça, a seguir, o entendimento do Colegiado recorrido, no sentido de que a hipótese dos autos seria de simples omissão de receitas. Argumenta que por simples omissão deve-se entender aquelas hipóteses em que a fiscalização não empreende maiores investigações para se constatar a omissão de receitas, limitando-se, por exemplo, a conferir extratos bancários e cotejá-los com as declarações do contribuinte; é também o caso em que se observa apenas a omissão de alguns poucos depósitos em um único período de apuração; ou ainda o caso em que a omissão verificada, não se mostra expressiva diante das receitas declaradas.

h) Desta forma, não admite que em hipóteses como a presente, na qual a fiscalização verificou que a conduta omissiva foi repetida de forma sistemática, que o contribuinte mantinha contas bancárias à margem de sua escrituração e que omitiu parcela significativa de suas receitas, esteja-se diante de mera hipótese de omissão.

i) Alega, assim, que o Acórdão recorrido aplicou, indevidamente, o teor da Súmula n.º. 14 do CARF ao caso sob exame, e este fato não pode ser considerado impeditivo para a interposição do presente recurso especial. A propósito, cita Acórdão da 2ª. Turma da CSRF (acórdão CARF n.º. 9202-002.180), onde se decidiu conhecer do recurso interposto contra acórdão que suscita a aplicação da Súmula n.º. 14 do CARF, em que pese ter-se negado provimento ao pleito no mérito.

j) Naquela oportunidade, ressalta ter se entendido que não basta o fato do Conselheiro relator do acórdão recorrido suscitar a aplicação da Súmula para que, via de consequência, o recurso se torne inadmissível. É necessário avaliar, no caso concreto, se a súmula foi aplicada corretamente.

k) Assim, conclui que, tendo em vista os acórdãos paradigmas levantados, as razões recursais que a seguir delineadas e as próprias provas carreadas aos autos, que não se trata de simples hipótese de omissão de receitas e que a aplicação da Súmula n.º. 14 do CARF ao caso se mostra indevida. Requer, assim, que a simples menção à Súmula não seja fato impeditivo do conhecimento deste recurso especial.

l) Quanto ao mérito do tema, cita o art. 44 da Lei n.º. 9.430, de 1996, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964, e posicionamento doutrinário e jurisprudencial para defender que o dispositivo tributário que estabelece a qualificadora *capta* pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

m) Entende que, no caso, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, a partir da conduta reiterada, sistemática na prática de infrações tributárias, ao omitir quantias expressivas de suas receitas, com o único propósito de evitar o conhecimento dos fatos geradores pela RFB. Alega que tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.

n) Destarte, conclui que, 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.

o) Após citações doutrinárias, defende ao final que a atuada:

o.1) 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%;

o.ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição expressiva do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

o.iii) a conduta foi sempre resultado de vontade, livre e consciente do sujeito passivo, 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;

o.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.

p) Assim, por todos os motivos expostos, defende a recorrente que deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos. Requer que seja conhecido e provido o recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, na parte objeto da irresignação, restabelecendo a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), por se ter configurado a ação fraudulenta.

O recurso foi regularmente admitido, consoante despacho de admissibilidade de e-fls. 7.998 a 8.010, tendo ali sido identificadas duas matérias a serem rediscutidas por este Colegiado: **(a) Multa de Ofício Proporcional Qualificada pela Prática Reiterada e (b) Aplicação do Enunciado da Súmula CARF nº. 14.**

Por seu turno, a contribuinte, cientificada em 03.07.2017 do acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e de sua admissibilidade (cf. fls. 8.065/8.066), ficou inerte, não apresentando contrarrazões nem recurso especial de sua iniciativa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andrea Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Assim dispõem os arts. 68 e 79 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015:

“Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.(grifou-se)

(...)

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)”

No caso sob análise, na forma já anteriormente relatada, o processo foi enviado em 09.03.2017 à Fazenda Nacional para fins de ciência da decisão recorrida (cf. fl. 7.980), tendo sua Procuradoria interposto, em 11.04.2017 (fl. 7.996), Recurso Especial de fls. 7.981 a 7.995.

Assim, tendo a ciência presumida, prevista no referido art. 79, ocorrido em 10.04.2017, o Recurso Especial respeitou o prazo de 15 dias estabelecido no art. 68 do Anexo II do RICARF. Portanto, reconhece-se a tempestividade do pleito fazendário.

Quanto à caracterização da divergência suscitada, inexistindo óbice por parte da contribuinte regularmente formalizada (visto que inexistem contrarrazões, apesar de sua regular ciência do recorrido e do recurso fazendário admitido), acedo às conclusões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 7.998 a 8.010, mais especificamente:

a) Quanto à qualificação da multa de ofício:

Em linha com o despacho de admissibilidade citado, também entendo que restaram perfeitamente caracterizados: a) a existência de similitude fática tanto em relação ao 1º. Paradigma como em relação ao 2º. Paradigma (citados no bojo do relatório) e b) posicionamento oposto daqueles Colegiados paradigmáticos em relação ao Colegiado recorrido, no que diz respeito à qualificação da multa.

No caso do 1º. Paradigma, o voto condutor é expresso em estabelecer que a omissão de receitas, de forma reiterada (elemento objetivo), denota concretamente o "evidente intuito de fraude", não se podendo 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.

Já o 2º. Paradigma alinha-se à jurisprudência deste CARF, no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, toma notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada.

Já o acórdão recorrido afasta-se da possibilidade de consideração de aplicação da qualificadora por força da reiteração ou consistência da conduta do contribuinte, ainda que reconhecendo estarem presentes tais características nos autos sob análise, veja-se (fl. 7.977) :

“(…)

Relativamente à multa qualificada, foi justificada pela autoridade lançadora nos seguintes termos:

Os procedimentos adotados pela empresa fiscalizada descritos neste Relatório movimentação financeira significativamente superior aos valores declarados nas DJSI, mantendo algumas conta bancárias à margem da contabilidade, outras escrituradas contabilmente de maneira que não condiz com a realidade da movimentação efetuada, infringindo o art. 190 do Regulamento do Imposto de Renda/99, ocultando grande parte de suas receitas nos anos-calendário 2003 a 2005, pela omissão de parte significativa de suas receitas decorrentes de prestação de serviços e outras receitas (...)

(…)

A “prática reiterada” demandaria duas considerações. A primeira delas seria estabelecer o que seria a reiteração. Para alguns, na linha da autoridade responsável pelo procedimento fiscal, a presença da irregularidade em três anos-calendário bastaria para essa caracterização. Outros talvez entendam que, na hipótese de pessoa jurídica com apuração trimestral de resultado como é o caso, a ocorrência do ilícito nos quatro trimestres de um ano-calendário seriam suficientes. O que me parece claro é que tal conceito envolve um alto nível de subjetividade que o torna insuficiente para determinar a ocorrência da fraude.

Até porque basta uma conduta fraudulenta específica para justificar a qualificação da multa, independentemente de sua repetição ou reiteração. Por outro lado parece-me insofismável que se uma irregularidade tributária não é tipificada como fraude, o fato de ser reiterada não a torna fraudulenta.

(...)”

Do acima disposto, de se concluir que, submetidos os presentes autos aos Colegiados paradigmáticos, o julgado se reverteria quanto ao tema agravado, com a manutenção, por aqueles Colegiados, da multa qualificada.

Assim, também entendo caracterizada a divergência suscitada quanto à qualificação da multa e conheço do recurso fazendário quanto à matéria.

b) Quanto à aplicação da Súmula CARF n.º. 14

Ressalvo, inicialmente, que, a partir do teor do recurso fazendário, em especial ao considerar o disposto nas fls. 7.986 a 7.991, não entendo que o acórdão de n.º. 1102-00.502 tenha sido indicado pela Recorrente como paradigma quanto a este segundo tema, mas sim como um terceiro paradigma quanto ao primeiro tema aqui abordado no item “a” supra, assim descartada sua análise, com fulcro no disposto no art. 67, §7º., do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º. 343, de 2015.

Todavia, acedo à conclusão de existência de divergência quanto à aplicação da Súmula CARF n.º. 14, com fulcro no outro acórdão indicado pela Recorrente, de n.º. 9202-002.180, cujo teor estabelece o que se segue, em trecho do paradigma muito propriamente citado pelo despacho de admissibilidade e que aqui também se transcreve, agora em maior extensão, *verbis* (Acórdão n.º. 9202-02.180, às suas fls. 15 e 16):

“(...)”

Com efeito, em seu voto, a Relatora argumenta que:

(1) a Fazenda Nacional alega divergência de jurisprudência quanto à aplicabilidade da qualificação da multa por conduta reiterada; (2) a Súmula 14 do CARF dispõe que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício; e (3) de acordo com o art. 67 § 2º. do Anexo II do Regimento Interno do CARF não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula.

Assim, conclui, a ilustre Conselheira Relatora que, no caso, teria ocorrido um recurso contra decisão que aplicou súmula e, conseqüentemente, votou por não conhecer do recurso.

Entretanto, em meu entendimento, S.M.J., no caso em análise não houve “simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos”, mas sim a imputação de dolo ao sujeito passivo, “por conduta reiterada”. Dessa forma, a situação dos autos não se subsume ao enunciado da súmula, pois, além da omissão de receita ou rendimentos imputada ao sujeito passivo, a qualificação da multa de ofício foi também fundamentada na reiteração de sua conduta.

(...)”

Cediço, a partir do teor do acórdão paradigmático supra, que em se tratando, no presente caso (tal como no caso paradigma), de situação fático-probatória onde restou caracterizada a reiteração de conduta de omissão de receitas pelo sujeito passivo, também aqui o Colegiado paradigmático supra concluiria pela não subsunção do caso em exame ao teor da Súmula CARF nº. 14, assim, concluindo pela manutenção da qualificadora, em divergência em relação ao posicionamento do Colegiado recorrido, cujos fundamentos se alinham aos dos precedentes da referida Súmula CARF nº. 14.

Desta forma, também conheço do recurso quanto ao tema de aplicabilidade da Súmula CARF nº. 14, com fulcro no acórdão CARF nº. 9202-002.180, e, assim, conclusivamente, conheço do recurso do recurso fazendário.

2. Mérito

Quanto ao mérito do tema, registro meu alinhamento ao posicionamento esposado no precedente oriundo desta 1ª. Turma desta Câmara Superior, mais especificamente, no Acórdão CARF nº. 9101-004.065, de lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no sentido de que a discussão acerca da qualificadora aqui em questão deva ser travada à luz do princípio da razoabilidade, mais especificamente a partir dos critérios de relevância e recorrência/reiteração da conduta omissiva do sujeito passivo:

“(…)

O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflui do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários ao sonho de Tartarim¹ de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto à correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

¹ Homem que carrega “a alma de Dom Quixote” e “o corpo barrigudo e atarracado” de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: “Dom Quixote”.

Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

Faço todas essas considerações para evidenciar meu entendimento no sentido de que a chamada conduta reiterada pode perfeitamente justificar a aplicação da multa qualificada. (grifos não presentes no original)

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações do Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

MULTA AGRAVADA CONDUTA REITERADA

Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

MULTA QUALIFICADA DE 150%

A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, que teve por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

É aplicável a multa de ofício qualificada de 150% naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude. (Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, relator o Conselheiro Antônio Praga).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. (Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro).

(...)"

À luz de tal posicionamento, especificamente o que se constata no caso sob análise é que:

a) Permanece, a esta altura, em discussão, tão somente a aplicação ou não da qualificadora à infração n.º. 001 do Auto de Infração de fls. 19/21, consoante demandado pela Fazenda Nacional recorrente.

b) Incontroversa a esta altura a ocorrência da infração 001 *per si*, na forma que imputada pela autoridade fiscal, tendo em vista o posicionamento do recorrido no sentido de sua validação, sem insurgência posterior da contribuinte após regular ciência do julgado vergastado (cf. e-fl. 8.066).

b) Delimitada a lide, caracterizada, assim, a omissão de valores devidos apurados por excesso em relação à receita da atividade declarada pela autuada em DASN, nos seguintes períodos de apuração e valores (vide TVF às fls. 122/123), assim composta:

	Receita apurada (antecipação e receita de faturamento)	Receita declarada	Omissão de Receita
janeiro-03	73.562,50	10.179,00	63.383,50
fevereiro-03	135.552,66	15.452,40	120.100,26
março-03	181.860,05	14.243,60	167.616,45
abril-03	46.320,66	12.760,40	33.560,26
maio-03	47.219,20	27.759,90	19.459,30
junho-03	43.666,20	9.281,20	34.385,00
julho-03	37.733,24	16.363,20	21.370,04
agosto-03	29.717,83	9.086,00	20.631,83
setembro-03	63.767,20	18.584,00	45.183,20
outubro-03	79.358,53	11.741,98	67.616,55
novembro-03	46.620,61	12.862,98	33.757,63
dezembro-03	22.577,22	24.009,49	0,00
Total 2003	807.955,90	182.324,15	627.064,02
janeiro-04	117.032,24	23.150,62	93.881,62
fevereiro-04	72.291,82	3.762,00	68.529,82
março-04	101.953,30	27.172,00	74.781,30
abril-04	100.586,24	18.497,00	82.089,24
maio-04	109.125,30	25.711,70	83.413,60
junho-04	142.993,50	23.338,00	119.655,50
julho-04	129.049,79	21.895,10	107.154,69
agosto-04	103.847,87	30.740,00	73.107,87
setembro-04	46.680,49	16.985,00	29.695,49
outubro-04	154.023,41	29.252,20	124.771,21
novembro-04	185.813,25	25.015,00	160.798,25
dezembro-04	206.328,91	36.308,51	170.020,40
Total 2004	1.469.726,12	281.827,13	1.187.898,99
janeiro-05	153.885,63	20.350,57	133.535,06
fevereiro-05	206.091,39	27.466,92	178.624,47

	Receita apurada (antecipação e receita de faturamento)	Receita declarada	Omissão de Receita
março-05	231.235,70	28.048,95	203.186,75
abril-05	222.318,04	44.809,71	177.508,33
maio-05	306.090,60	24.711,70	281.378,90
junho-05	337.551,92	41.678,82	295.873,10
julho-05	239.163,21	45.615,76	193.547,45
agosto-05	335.234,52	46.949,86	288.284,66
setembro-05	279.509,82	40.664,51	238.845,31
outubro-05	355.921,74	41.317,91	314.603,83
novembro-05	383.549,91	66.902,87	316.647,04
dezembro-05	723.225,91	68.681,36	654.544,55
Total 2005	3.773.778,39	497.198,94	3.276.579,45

À luz do exposto, analiso.

1. Quanto à manutenção da qualificadora:

a) Do quadro acima, o que se constata, quanto à infração em litígio (infração “001” do AI de fls. 19 a 21), é a efetiva omissão de receitas relevantes pela contribuinte, de forma consistente, pelo período de 36 meses consecutivos (sem exceção), sendo de se descartar, assim, que: a) se trate de receita de menor representatividade frente à declarada pela contribuinte, cuja obtenção por arbitramento entende-se ter sido realizada de forma escorreta (também incontroversa a esta altura) bem como b) que se possa tratar de erro, em tal montante e com tal frequência. E mais, infere-se que o objetivo era sua manutenção na sistemática simplificada, deixando de efetivamente trazer a lume sua verdadeira receita, o que evidencia o intuito doloso de sonegar tributos visando sua permanência no Simples Nacional.

Diante de tais evidências, entendo pouco razoável a tese de que o sujeito passivo não possuía consciência do dano que causava ao erário ao não declarar as receitas omitidas e, assim, voto por, à luz dos critérios de relevância e recorrência da omissão, reformar o teor do recorrido quanto ao afastamento da qualificadora para a infração de receitas da atividade omitidas (infração 001 do Auto de Infração, de fls. 19 a 21), mantendo a qualificação da multa.

2. Quanto à aplicação da Súmula CARF nº. 14

Alinho-me aqui ao posicionamento bastante competente do acórdão paradigmático (acórdão CARF nº. 9202-002.180), descartando-se, assim, no presente caso, se estar diante de **simples** omissão de receitas, a partir da caracterização de omissão de receitas relevante e recorrente, frequente, repita-se, por 36 meses consecutivos. Reproduzo o trecho esclarecedor daquele julgado uma vez mais, adotando-o como razão de decidir, *expressis verbis*:

“(…)

Entretanto, em meu entendimento, S.M.J., no caso em análise não houve “simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos”, mas sim a imputação de dolo ao sujeito passivo, “por conduta reiterada”. Dessa forma, a situação dos autos não se subsume ao enunciado da súmula, pois, além da omissão de receita ou rendimentos imputada ao sujeito passivo, a qualificação da multa de ofício foi também fundamentada na reiteração de sua conduta.

(…)”

Acrescento, ainda, como razão adicional a suportar a inaplicabilidade da Súmula CARF nº. 14 ao presente caso, a necessidade de interpretação de toda e qualquer Súmula deste CARF à luz dos precedentes que lhe deram origem, ressaltar a propósito, especificamente, no que diz respeito à Súmula CARF nº. 14 em questão, que dentre os seus precedentes, o único aplicável ao presente caso (Acórdão CARF nº. 101-94.258)², não trata do caso de conduta reiterada de omissão de receitas relevantes, circunstância que se contrapõe ao teor da referida Súmula CARF nº. 14, no que diz respeito a não se tratar, no caso de reiteração, de “simples omissão de receitas” (como já aqui anteriormente defendido).

O que se constata é que no precedente mencionado se discute omissão de receitas por pessoa jurídica (que não a determinada com base no art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996), sem qualquer indício de omissão contumaz que não por erros de escrita, veja-se (grifos desta Relatora):

Acórdão nº 101-94.258, de 01/07/2003

“(…)

Como visto anteriormente, nos exercícios em questão, a contribuinte **ofereceu à tributação seus resultados por meio do lucro presumido, tendo sido estes arbitrados pelo fisco em vista da desclassificação da escrita**. Ressalte-se que a recorrente não se insurgiu contra o arbitramento dos lucros sobre as receitas originariamente declaradas, tendo aceitado o lançamento da forma em que foi constituído, inclusive adimplindo-o, acrescido de multa de 75%, resistindo entretanto em relação à aplicação da multa qualificada, de 150%. (...)

Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude, ainda mais que se trata de **exigência constituída a partir de receitas tempestivamente declaradas ao fisco**.

(...)”

Assim, em se tratando, *in casu*, de omissão de receitas relevante e reiterada, contumaz, por parte do sujeito passivo, cabível a qualificadora na forma imputada pela autoridade fiscal, não havendo que se cogitar de se tratar de caso abrangido pelo teor da Súmula CARF nº. 14 (ou seja, não se está diante de caso de “simples omissão de receitas”).

Desta forma, voto por dar provimento ao Recurso Especial, para restabelecer a qualificadora quanto à infração 001 do AI de e-fls. 19 a 21.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, dar-lhe provimento, para restabelecer a multa de ofício para 150% e as exigências de IRPJ e CSLL referentes aos 1º e 2º trimestres de 2003, e Contribuição ao PIS e COFINS de janeiro a julho de 2003.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob

² Todos os demais precedentes referem-se a casos de aplicação do art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996, infração aqui não mais em litígio (Infração 002 do AI, afastada pelo Colegiado recorrido e não objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional).

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora em suas conclusões para CONHECER do recurso especial da PGFN porque: i) entendo que não há necessidade de análise do segundo paradigma indicado para caracterização da primeira divergência, já que ela se estabelece em relação ao primeiro paradigma (Acórdão nº 103-23.495), no qual a qualificação da penalidade foi mantida em face de omissão reiterada de receitas correspondentes a comissões, conhecidas pelo Fisco a partir de informações de terceiros (DIRF), muito embora também o tenha sido em relação a receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, porque no presente caso a qualificação afastada no acórdão recorrido somente foi aplicada em relação à infração denominada *antecipação de receita e receita de faturamento*, distinta da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, para as quais não houve qualificação; e ii) considero excesso de zelo a PGFN suscitar divergência acerca da inaplicabilidade da Súmula CARF nº 14, porque presente o alinhamento fático na primeira matéria, esta segunda matéria deve ser, necessariamente analisada, na medida em que não só constitui argumento do voto condutor do acórdão recorrido que motiva a conclusão divergente do paradigma nº 103-23.495, como também envolve entendimento sumulado, de necessária observância pelos Colegiados do CARF.

Aliás, na mesma linha desta segunda argumentação, observo que o voto condutor do acórdão recorrido também declarou a decadência parcial da exigência, sob os seguintes fundamentos:

Portanto, voto por reduzir a multa ao percentual de 75%.

Em relação à decadência, comprovada a existência de pagamentos, ainda que parciais, e desqualificada a multa de ofício, aplica-se ao caso a regras de contagem do prazo estabelecida no § 4º, do art. 150, do CTN.

Com ciência da autuação em 13/08/2008, foram atingidos pela caducidade os fatos geradores ocorridos até 13/08/2003 o que abrangeria, no caso do IRPJ e CSLL, os dois primeiros trimestres de 2003; e, no caso do PIS e da Cofins, os meses de janeiro a julho de 2003, inclusive.

Logo, este Colegiado também deve se manifestar, em relação a tal aspecto, caso reverta o fundamento que resultou nessa decisão.

Neste sentido, inclusive, foi a atuação desta Turma no Acórdão nº 9101-004.333³ que, restabelecendo a qualificação da penalidade, aplicou a Súmula CARF nº 72 para também reverter a decadência declarada no acórdão lá recorrido, consoante exposto no voto condutor da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Adriana Gomes Rêgo (Presidente), divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano e votou pelas conclusões a Conselheira Cristiane Silva Costa.

Por fim, verifica-se que a decisão recorrida, após afastar a qualificação da multa, por decorrência, reconheceu a decadência pelo art. 150, §4º, do CTN, como se verifica da ementa:

[...]

Em razão disso, uma vez restabelecida a multa qualificada, afasta-se a decadência reconhecida no acórdão recorrido, cumprindo observar a **Súmula CARF nº 72** “*Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*”

Do mesmo modo, este Colegiado adentrou à questão da decadência, apesar de não constituir divergência específica demonstrada em recurso especial, conforme ementa e voto condutor do Acórdão nº 9101-005.035⁴:

RESTABELECIMENTO DA MULTA QUALIFICADA. EFEITO TRANSLATIVO. APRECIÇÃO DA DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 72.

Se restabelecida a qualificação da multa de ofício, consequência imediata é a aplicação de entendimento sumular que desloca o prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN, em razão do efeito translativo. Aplica-se, portanto, enunciado da Súmula CARF nº 72: caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

[...]

VOTO

[...]

Tendo sido restabelecida a qualificação da multa de ofício, cabe registrar a **existência de súmula** predicando sobre o deslocamento do prazo decadencial para o art. 173, inciso I do CTN, ou seja, devolve-se a matéria decadência pelo efeito translativo. Assim, cabe aplicação da Súmula CARF nº 72, para fins de contagem do prazo decadencial:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No mérito, concordo que a intenção de subtrair os valores à tributação está claramente evidenciada na acusação fiscal, da qual extraio:

Ao confrontarmos algumas notas fiscais emitidas pela ABS em favor das empresas circularizadas, constatamos que os valores constantes das notas fiscais, os quais constam como créditos nas contas correntes movimentadas pelo contribuinte, foram identificadas por esse como "créditos originários de antecipação de receita futura e "cobrança de receita de faturamento". Ao analisarmos o histórico da movimentação financeira desses créditos, verificamos que eles correspondem a "aviso de crédito" no Banco do Brasil e, no Banco Itaú, "desconto de duplicatas".

Ainda analisando algumas dessas notas fiscais, verificamos que no campo discriminação de serviços consta a informação "serviços prestados de telemarketing", "serviços de cobrança extrajudicial" e/ou "prestação de serviços de cobrança" há a informação do período da prestação de serviço, o qual é sempre anterior a da emissão da nota fiscal, ou dentro da mês da emissão da nota fiscal, **portanto a prestação de**

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente) e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano, que deu provimento ao recurso especial da PGFN em menor extensão.

serviço já ocorreu ou ocorreu dentro do próprio mês, tratando-se, então, de receita decorrente de prestação de serviços/faturamento.

A Contribuinte, portanto, tinha conhecimento da natureza dos valores recebidos, mas fraudou sua contabilidade para reconhecê-los como se não fosse receitas auferidas. E assim agiu em prática reiterada, de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, mantendo-se indevidamente na sistemática do Simples Federal. Tais condutas conduzem, precisamente, ao que assim também consignado na acusação fiscal:

Os procedimentos adotados pela empresa fiscalizada descritos neste Relatório - movimentação financeira significativamente superior aos valores declarados nas DJSI, mantendo algumas conta bancárias à margem da contabilidade, outras escrituradas contabilmente de maneira que não condiz com a realidade da movimentação efetuada, infringindo o art. 190 do Regulamento do Imposto de Renda/99, ocultando grande parte de suas receitas nos anos-calendário 2003 a 2005, pela omissão de parte significativa de suas receitas decorrentes de prestação de serviços e outras receitas, ficando comprovada a reiteração dessa conduta, caracterizando o evidente intuito de fraude, conforme definido nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, justificando a multa qualificada para a omissão de receita apurada conforme item 4.2.1, os quais constam do demonstrativo dos valores das receitas omitidas, coluna 3, contido nas páginas 16 e 17 .

Destaco, ainda, a análise da defesa contra o principal exigido sob este fundamento, assim exposta no voto condutor do acórdão recorrido:

Ressalte-se ainda que tanto na impugnação como na manifestação sobre a primeira diligência (realizada por determinação da decisão recorrida) a interessada não faz qualquer juízo de valor quanto à natureza dos depósitos ora em discussão, apresentando exclusivamente questionamentos de natureza formal ou supostos erros de cálculo.

Agora, no recurso voluntário são trazidas alegações totalmente diferentes daquelas apresentadas durante o procedimento fiscal no sentido de que os valores creditados representariam financiamento. Nova diligência foi determinada, agora pelo CARF, para que fossem examinados os documentos que comprovariam as operações de financiamento. Em atendimento, a autoridade responsável esclareceu que os documentos apresentados representariam descontos de duplicatas.

No meu entender, a manifestação da interessada quanto ao resultado da diligência não trouxe argumentos que pudessem elidir a conclusão a que chegou a autoridade lançadora, corroborada pela diligência. Seria necessário, ao menos, que se relacionasse algum contrato de financiamento aos valores depositados, ainda que não individualmente.

[...]

Quanto aos valores intitulados "cobrança de receita de faturamento" salientese mais uma vez que a própria representante da interessada definiu-os como tal. Sob esse prisma, descabe suscitar a ausência de fundamentação legal para tratar os créditos como receita. A "dedução matemática" expressa na peça recursal e que tornaria o lançamento insubsistente, não tem qualquer nexos.

A Contribuinte, portanto, vagamente suscitou deficiências da acusação fiscal e nada de consistente apresentou para justificar sua conduta ao longo dos três anos fiscalizados.

É certo que a Fiscalização, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção da intenção de fraude na reiterada alteração da verdadeira natureza das receitas por ocasião de seu reconhecimento contábil.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (*in* Evasão Fiscal: o parágrafo único

do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Inaplicável, portanto, o art. 112 do CTN ou a Súmula CARF nº 14.

E, restabelecida a qualificação da penalidade, cumpre observar a **Súmula CARF nº 72** “*Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*” e também restabelecer as parcelas consideradas decaídas no acórdão recorrido. De fato, como a ciência do lançamento ocorreu em 13/08/2008, as parcelas consideradas decaídas (IRPJ e CSLL referentes aos 1º e 2º trimestres de 2003; Contribuição ao PIS e COFINS de janeiro a julho de 2003) seriam passíveis de lançamento a partir de 01/01/2004 e assim a exigência poderia ser cientificada à Contribuinte até 31/12/2008.

Registro, por fim, que não identifiquei argumentos de defesa não apreciados no acórdão recorrido em razão da decadência das exigências acima referidas. Seu voto condutor

enfrenta todas as alegações da Contribuinte e somente ao final, depois de concluir pela redução da penalidade aplicada, cancela parcialmente o lançamento. Assim, descabe o retorno dos autos em razão da reversão da decadência declarada no acórdão recorrido.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial e DAR-LHE PROVIMENTO, para restabelecer a qualificação da penalidade e as exigências de IRPJ e CSLL referentes aos 1º e 2º trimestres de 2003, e de Contribuição ao PIS e COFINS de janeiro a julho de 2003, declaradas decaídas no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Conselheira.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Livia De Carli Germano.

No presente caso optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais acompanhei o voto da i. Relatora no conhecimento pelas conclusões, bem como, no mérito, divergi de seu substancial e respeitável voto.

A Relatora conheceu do recurso nos termos do despacho de admissibilidade, no que acompanhei. Ocorre que, com a devida vênia, temos concepções diferentes do que isso significa no caso concreto.

O despacho de admissibilidade trata, exclusivamente, da matéria da qualificação da multa, e em nenhum momento menciona a matéria da decadência. Reproduzo seu trecho final, que resume as matérias a serem analisadas por este Colegiado:

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias (a) Multa de Ofício Proporcional Qualificada pela Prática Reiterada e (b) Aplicação do Enunciado da Súmula CARF nº 14.

Analisando o recurso especial, verifico que a Fazenda Nacional não apenas não traz paradigmas para a questão da decadência, como também não menciona pretensão de abordagem da matéria, sequer como decorrência da desqualificação da multa. Neste sentido, nem mesmo a Recorrente cogitou alegar que a conclusão acerca da manutenção da multa qualificada levasse, necessária e automaticamente, ao restabelecimento do lançamento considerado decaído. Reproduzo trecho final da peça recursal:

Ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, na parte objeto da irresignação, restabelecendo a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) por se ter configurado a ação fraudulenta, nos termos da fundamentação supra.

Nesse contexto, considero que a matéria “decadência” não pode ser analisada por esta 1ª Turma da CSRF, por três motivos.

Em primeiro lugar, porque, em termos regimentais, compreendo que a competência deste Colegiado está restrita à análise de matéria abordada pelo despacho de admissibilidade, não podendo haver julgamento, em sede de recurso especial, de item de auto de infração não tratado em tal despacho. Além disso, mesmo que em determinada hipótese tal falta de competência pudesse ser superada, a função da CSRF é solucionar conflitos de jurisprudência entre decisões do CARF, de maneira que, a princípio, não pode ser conhecida matéria para a qual não foi trazido paradigma divergente. Por fim, não tendo sido a pretensão sequer mencionada no recurso especial, entendo, com a devida vênia, que a decisão que aborde o tema da decadência seria *ultra petita*.

O Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial observa que o recurso especial de divergência tem “*três pressupostos básicos, cujo não atendimento inviabiliza o próprio exame de admissibilidade: tempestividade, indicação da legislação objeto da divergência e indicação de acórdão paradigma.*” (Versão 3.1, p. 27). Na parte em que trata do requisito da indicação de paradigmas, o Manual assim dispõe (p. 33, grifos do original):

2.1.3 Indicação de paradigmas

Constatada a tempestividade, bem como a demonstração da legislação tributária que estaria sendo interpretada de forma divergente (recursos interpostos a partir de 10 de junho de 2015), o examinador deve analisar perfunctoriamente o recurso, apenas para verificar se foram indicados acórdãos paradigmas, proferidos pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF, constatação esta que autoriza avançar no exame, oportunidade em que será promovida uma análise mais detalhada.

Caso não tenha sido indicado qualquer acórdão à guisa de paradigma, **negar seguimento ao Recurso Especial**.

É bastante comum o sujeito passivo não indicar os paradigmas previstos no RICARF, mas sim precedentes do Judiciário ou da DRJ, que não se prestam à demonstração de dissídio jurisprudencial em sede de Recurso Especial.

Também não se prestam como paradigmas as resoluções proferidas pelos colegiados do CARF, já que são medidas incidentais, de caráter instrumental, visando a determinar diligências ou outras providências para a adequada instrução processual, sem caráter decisório (quanto ao mérito do processo), portanto não sujeitas a recurso das partes. Embora o RICARF se refira unicamente à indicação de acórdãos do CARF para a demonstração da divergência, não é rara a indicação de resolução, por meio da qual o colegiado determina a realização de diligências específicas, em um caso concreto, para suscitar divergência em relação ao acórdão recorrido, que rejeitou tal solicitação.

Importa salientar que a diligência é determinada quando o colegiado entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos ou providências. Não se trata, portanto, de interpretação da legislação tributária, mas sim de avaliação do conjunto probatório.

No caso de negativa de seguimento por absoluta falta de indicação de paradigma, o despacho é definitivo (art. 68, § 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015). Consequentemente, não cabe Agravo, conforme o art. 71, § 2º, inciso VIII, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

O Manual continua, observando quanto às matérias objeto do recurso, que estas não se confundem com tese jurídica:

Identificação e especificação das matérias

Atenção especial deve ser dada à identificação e especificação da(s) matéria(s) suscitada(s). Matéria é o ponto que o recorrente deseja rediscutir, não se confundindo com tese jurídica. Nesse passo, cada matéria pode comportar diversas teses jurídicas,

que podem ser apresentadas nos paradigmas, desde que respeitada a limitação regimental.

O normal é que o recorrente suscite matérias cujo resultado lhe tenha sido desfavorável, o que não impede que nos deparemos com casos em que se suscita a rediscussão de questões cujo resultado foi favorável ao recorrente. Nesses casos, nega-se seguimento à matéria, por falta de interesse de agir.

É importante que o examinador leia todo o Recurso Especial, principalmente o pedido final, e identifique todas as matérias suscitadas, inclusive as de ordem pública e preliminares, ainda que relativamente a algumas delas não tenha sido indicado paradigma, limitando-se o recorrente a sobre elas discorrer. Identificadas as matérias, cada uma delas será tratada à luz dos pressupostos regimentais, e no que tange àquelas sem paradigmas – inclusive de ordem pública, preliminares e aquelas constantes do pedido final – deve ser dito expressamente que não terão seguimento, com a respectiva justificativa.

Em síntese, a identificação do elenco de matérias suscitadas não está condicionada à apresentação de paradigmas e sim aos temas efetivamente suscitados no Recurso Especial.

Mesmo que se afirme que “*a identificação do elenco de matérias suscitadas não está condicionada à apresentação de paradigmas e sim aos temas efetivamente suscitados no recurso especial*” (trecho final da transcrição acima), isso apenas poderia fazer com que temas de ordem pública e preliminares pudessem, segundo determinada linha, ser suscitados sem paradigma, mas isso não retira a necessidade de que sejam efetivamente suscitados no recurso especial, o que não ocorreu no caso dos autos.

O fato de o acórdão recorrido ter abordado a decadência como decorrência não faz com que necessariamente a matéria deva ser assim tratada no julgamento do recurso especial, especialmente quando se verifica a ausência de tratamento da matéria pelo despacho de admissibilidade, a ausência de paradigmas que tenham decidido em sentido contrário, bem como a falta de pedido da Recorrente neste sentido.

Por fim, observo que, não tendo sido a matéria objeto quer do recurso, do despacho de admissibilidade, nem de paradigmas divergentes, compreendo que o Colegiado não poderia conhecer *de ofício* da questão, nem mesmo quando se trate de matéria sumulada (como é o caso, considerando a Súmula CARF 72), eis que em tais hipóteses, por diferentes motivos, conforme exposto acima, a competência deste Colegiado para se expressar sobre a matéria foi ceifada em sua raiz. Dito de outra forma, há limites processuais aplicáveis, de maneira que, compreendo, o Colegiado não poderia estar obrigado a aplicar a Súmula quando a matéria nela abordada não está em discussão.

Essas são as razões pelas quais, quanto ao conhecimento, e novamente pedindo vênias aos respeitáveis entendimentos em contrário, entendi que caberia a este conhecer do recurso especial nos exatos termos do despacho de admissibilidade, para o fim de se analisar exclusivamente a questão relativa à qualificação da multa de ofício.

Observo, aliás, que tenho regularmente manifestado esse entendimento acerca da impossibilidade de se conhecer de matérias não abordadas pelo despacho de admissibilidade e/ou para as quais não tenha sido demonstrada a divergência jurisprudencial por meio de paradigmas, sendo esta a razão das minhas divergências nos precedentes mencionados na declaração de voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, também integrante deste acórdão.

No mérito, por sua vez, peço vênias para divergir da i. Relatora por entender, em apertada síntese, que a qualificação da multa depende da configuração de um pressuposto de fato

compreendido em norma penal, eis que dependente da configuração de pelo menos uma das condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Nesse ponto, observo que a reiteração e o volume da omissão são apenas graduações da omissão -- trata-se apenas de omitir muito, ou diversas vezes -- nada dizendo sobre a *intenção* do sujeito passivo de praticar ilícitos.

Daí porque orientei meu voto para considerar como não aplicável a qualificação da multa de ofício no caso dos autos, restando assim prejudicada, agora também na abordagem do mérito, a análise da questão da decadência, mesmo diante do conhecimento ampliado a que fiquei vinculada quando vencida quanto à respectiva abrangência.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano