



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.724317/2012-51
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.591 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RUBIMAR ANTONELLI

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Se o paradigma trata de matéria afeta ao dissídio, a matéria afeta merece ser devolvida à CSRF para apreciação. De forma contrária, não se conhece do recurso especial, quando recorrido e paradigma não sustentam a respectiva divergência jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (PGFN) contra o Acórdão nº 1301-005.101, de 16/03/2021, por meio do qual a 1ª Turma

Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu “dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da tributação os valores debitados em extratos bancários sob a rubrica ‘Diferença Valor Malote’ e, ainda, excluir a aplicação da multa qualificada”.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

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

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM.

Aplicam-se às empresas optantes do Simples todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições abrangidos pelo regime do Simples.

Correto o lançamento fundado na ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários, por constituir presunção legal de omissão de receitas, expressamente prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. NÃO COMPROVADO.

A conduta apontada pela fiscalização não foi devidamente comprovada, tanto em relação ao lançamento de omissão de receita escriturada e não declarada, como da omissão de receitas baseada em depósitos bancários não justificados, devendo, assim, ser reduzida a multa aplicada para o patamar de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da tributação os valores debitados em extratos bancários sob a rubrica “Diferença Valor Malote” e, ainda, excluir a aplicação da multa qualificada, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Heitor de Souza Lima Junior, que davam provimento parcial ao recurso em menor extensão, para somente excluir a multa qualificada.

Em 04/05/2021, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do acórdão acima referido. Nos termos do art. 23, §§ 8º e 9º, do Decreto nº 70.235/72, a PGFN seria considerada intimada ao término do prazo de trinta dias contados da data acima mencionada, mas antes disso, em 24/05/2021, o referido órgão apresentou tempestivamente o recurso cuja admissibilidade está sendo agora examinada.

No recurso especial, a PGFN alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto às matérias abordadas nos seguintes tópicos:

1- Omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. Alegação de que se trata de atividade de correspondente bancário. Manutenção da presunção juris tantum estabelecida no art. 42 da Lei n. 9.430/96. O ônus da prova cabe ao

contribuinte. Inadmissível inversão em desfavor do Fisco (Acórdãos paradigmas: 1201-002.306 e 1402-001.305);

2- Omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. A presunção de omissão de rendimentos em favor do Fisco só é elidida com a comprovação idônea e contundente da origem dos depósitos bancários, com coincidência de datas e valores (Acórdãos paradigmas: 9202-005.243 e 9202-003.738); e

3- Multa qualificada (Acórdãos paradigmas: 1302-001.868 e 1401-002.359).

O r. despacho de admissibilidade deu parcial seguimento ao Recurso Especial, apenas em relação à 3ª **Divergência: Multa qualificada** (Acórdãos paradigmas: 1302-001.868 e 1401-002.359).

A Recorrente não apresentou agravo, tornando-se definitiva a negativa de admissibilidade em relação às duas primeiras divergências suscitadas.

No mérito, sustenta que a fiscalização apresentou exaustivamente os elementos caracterizadores da fraude, dolo e/ou sonegação do contribuinte, indicando os motivos concretos e plausíveis de sua convicção.

A sonegação, do art. 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Por outro lado, a Fraude do art. 72, 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.

A sonegação ocorreu pela prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, tanto na DIPJ como na contabilidade apresentada à fiscalização, eivada de vícios e irregularidades, e teve por objetivo acobertar o verdadeiro montante dos valores que interessavam à composição das bases de cálculo dos tributos e contribuições federais. Tal procedimento oportunizava à contribuinte não recolher ou recolher valores menores que os devidos.

Todo o conjunto de ações, praticadas sistemática e reiteradamente, consolidam o entendimento de que não se trata de simples omissão de receitas. Ao revés. Afigura-se a ocorrência do intuito doloso de sonegar, demonstrando a existência dos pressupostos para a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Não se trata de presunção, mas de comprovação à luz das características do caso concreto que demonstram que houve uma movimentação de valores em montante significativo, além de a conduta ter sido praticada de forma sistemática. Isso aliado ao usufruto de regime favorecido de tributação e declaração ao Fisco de valores bem menores do que os efetivamente devidos.

É em síntese o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 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.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

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

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

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

§ 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.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “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 Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Neste aspecto, o despacho de admissibilidade com clareza delimita a divergência observada:

Vê-se que os acórdãos paradigmas constam do sítio do CARE, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, nesse caso, os paradigmas servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Tanto o recorrido quanto os paradigmas analisaram a qualificação da multa no contexto de lançamento com base na presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários com origem não comprovada; com expressiva omissão de receitas (quando comparada com a receita contabilizada/declarada), e de forma reiterada.

O relatório constante do acórdão recorrido ainda aponta outras circunstâncias em que se deu a prática da infração tributária:

Além da omissão de receitas, que superava 100% da receita contabilizada, a fiscalização apontou outras irregularidades, dentre as quais se destacam: escrituração em contas que não representam a efetiva operação (débitos e créditos na conta *cliente diversos*); omissão do registro de grande parte da movimentação financeira; falta da escrituração de despesas, supostamente por inexistir documento hábil para comprovar o registro; e lançamentos contábeis sem documentos de suporte. Por essas razões, entendeu como imprestável a contabilidade da contribuinte e adotou o lucro arbitrado para efetuar os lançamentos.

Conforme ficou registrado nos tópicos anteriores deste parecer, o acórdão recorrido reduziu parcialmente os valores autuados, mas isso não repercutiu no afastamento da qualificadora, no sentido, por exemplo, de que a omissão de receitas teria deixado de ser expressiva.

A questão apontada pelo voto que orientou o acórdão recorrido, para reduzir a multa a seu percentual normal, é que a presunção legal não serve para provar o intuito doloso do contribuinte para a prática infracional, e que essa prova tem que ser direta, como se pode dar por exemplo, o caso da utilização de documentos inidôneos, ou notas fiscais frias, ou mesmo notas fiscais calçadas:

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Embora a presunção utilizada para efetuar o lançamento tenha respaldo em lei, ela não serve para provar o intuito doloso do Contribuinte, para a prática infracional. Essa prova tem que ser direta, como se pode dar por exemplo, o caso da utilização de documentos inidôneos, ou notas fiscais frias, ou mesmo notas fiscais calçadas.

No caso, a fiscalização aponta erros contábeis, erro de opção de regime de tributação, não utilização da boa técnica contábil, diferenças entre DIPJ e contabilidade, e ainda que ocorreu expressivos depósitos em conta bancária não justificados. Tais elementos podem até caracterizar omissões de receitas, mas não possuem o condão de elevar a multa para o patamar de 150%.

[...]

Assim, concluo não ser devida a qualificação da penalidade aplicada à Recorrente, a qual deve ser reduzida para o patamar de 75%.

Os paradigmas, por outro lado, analisando lançamento com base no mesmo tipo de presunção legal, admitem a prova indireta do dolo, em razão da expressividade e reiteração da omissão de receitas.

É nesse contexto que se dá a caracterização da divergência sob exame.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação a essa terceira divergência.

No caso concreto, analisando os acórdãos paradigmas indicados, bem como o acórdão recorrido, entendo não haver similitude fática necessária para dar seguimento ao recurso especial.

Com efeito, o acórdão n. 1302-001.868, de relatoria da conselheira Edeli Bessa indica que a qualificação da multa se deu em razão de a contribuinte naqueles autos ter adotado *conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, ou mesmo afirmar que nada deve, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.*

E completa a relatora:

Assim, tendo a autoridade fiscal reunido indícios consistentes e convergentes no sentido da reiterada omissão de receitas da atividade, associada à declaração de valores ínfimos, há prova de fraude a ensejar a aplicação da multa de ofício de 150% sobre os créditos tributários destacados pela Fiscalização.

Da mesma forma segue o segundo acórdão paradigma n. 1401-002.359 de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, onde consta expressamente que:

A prática reiterada durante 2 anos, em que o contribuinte declarou aproximadamente 2% das receitas realizadas comprova o seu dolo e a justificativa da qualificação da penalidade.

No acórdão recorrido, a qualificação se deu pela suposta prestação de informações falsas, segundo acima indicado, o que refletiu no acórdão recorrido quando assim dispôs:

Primeiro, a conduta apontada pela fiscalização (sonegação) não foi devidamente comprovada, tanto em relação ao lançamento de omissão de receita escriturada e não declarada, como da omissão de receitas baseada em depósitos bancários não justificados.

Ora, considerando-se as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode a sonegação, no caso, ser presumida. Para qualificar a multa, exigindo, por conseguinte, a multa na ordem de 150%, é mister comprovar condutas tipificadas em lei, o que no caso, não ocorreu

No caso da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, ainda há uma atenuante: quando a autoridade fiscal faz a opção por fiscalizar o contribuinte com base na movimentação bancária, penso que ela impõe a si mesma algumas limitações, e no caso, uma delas diz respeito à multa qualificada, que em tese não se coaduna com presunções, a não ser que ela desenvolva um esforço probatório extra para demonstrar a ocorrência das causas de qualificação da multa, e aplique o percentual elevado, mas não foi este o caso.

Embora a presunção utilizada para efetuar o lançamento tenha respaldo em lei, ela não serve para provar o intuito doloso do Contribuinte, para a prática infracional. Essa prova tem que ser direta, como se pode dar por exemplo, o caso da utilização de documentos inidôneos, ou notas fiscais frias, ou mesmo notas fiscais calçadas.

No caso, a fiscalização aponta erros contábeis, erro de opção de regime de tributação, não utilização da boa técnica contábil, diferenças entre DIPJ e contabilidade, e ainda que ocorreu expressivos depósitos em conta bancária não justificados. Tais elementos podem até caracterizar omissões de receitas, mas não possuem o condão de elevar a multa para o patamar de 150%.

Como se verifica, portanto, não há similitude fática necessária ao manejo do Recurso Especial, razão pela qual dele não conheço.

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-006.591 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11080.724317/2012-51