



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.735884/2012-32
ACÓRDÃO	9101-007.091 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	CAMAN COMERCIAL DE VEÍCULOS LTDA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009, 2010

ADMISSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA. DECLARAÇÃO DE VALORES AO FISCO ESTADUAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

No exame de admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade, do prequestionamento da matéria e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso que haja divergência interpretativa, a ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido.

Para que haja a divergência de interpretação, nem todas as circunstâncias fáticas precisam ser similares. Na verificação da similitude, é preciso se atentar para aqueles aspectos fáticos que importaram ao julgador na sua decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1201-005.891**, proferido em 22.06.2023, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 488/498) assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. INFORMAÇÕES OBTIDAS PERANTE O FISCO ESTADUAL.

A ciência do auto de infração e do Relatório Fiscal, os quais elencam de forma hígida as infrações apuradas pelo Fisco e a fundamentação legal, é suficiente para afastar a nulidade por cerceamento de direito de defesa. Ademais, os valores obtidos pela autoridade fiscal junto ao Fisco estadual estão em consonância com o Livro Registro de Saídas - apresentado pelo contribuinte à fiscalização -, constam de forma detalhada no Relatório Fiscal e com a respectiva fundamentação legal nos autos de infração.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REQUISITOS.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

Entrega de declarações zeradas para o Fisco federal e o volume de receita omitida, desacompanhados de demais elementos adicionais, não são elementos suficientes para qualificar a multa. A declaração zerada pode ser entendida como “declaração inexata”, conduta sujeita à multa de 75%. Por outro lado o volume omitido, por si só, é altamente subjetivo e também não pode figurar como

elemento para qualificar a multa. Não é o valor omitido que atrai o percentual qualificado de multa, mas a presença de elemento adicional que demonstre o evidente intuito de fraudar o Fisco, tais como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros.

Na oportunidade, os membros do colegiado por unanimidade de votos, concluíram por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para exonerar a qualificação da multa de ofício, a qual deveria subsistir no percentual de 75%.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 500/520), sustentando que o **Acórdão nº 1201-005.891** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “configuração da conduta dolosa do contribuinte, necessária à qualificação da multa de ofício”. Indicou como paradigmas os **Acórdãos de números 9101-004.669 e 9101-003.760**.

Sobreveio despacho de admissibilidade (fls. 524/534), que deu seguimento ao recurso especial apenas com relação ao **Acórdão paradigma nº 9101-004.669**, nos seguintes termos:

Em análise à argumentação acima reproduzida, verifica-se que a Recorrente sustenta que, ao cancelar a qualificação da multa de ofício no presente caso, o Colegiado recorrido teria adotado entendimento divergente daquele que prevaleceu em casos semelhantes, nos **Acórdãos nº 9101-004.669 e nº 9101-003.760**.

No presente caso, a Autoridade Fiscal qualificou a multa de ofício em razão de ter constatado que o contribuinte havia apresentado declarações zeradas ao fisco federal, enquanto que as receitas informadas à SEFAZ/RS atingiram o montante de R\$ 16.593.548,40.

E em análise ao inteiro teor do **primeiro paradigma (Acórdão nº 9101-004.669)**, verifica-se que também naquele caso a autoridade fiscal qualificou a multa de ofício em razão de ter constatado que o contribuinte havia apresentado declarações zeradas ao fisco federal.

Dessa forma, quanto ao primeiro paradigma, entendo que a Recorrente demonstrou a existência do dissídio jurisprudencial ora suscitado. Isso porque, sob contexto fático análogo, no **Acórdão recorrido** restou assentado que a “entrega de declarações zeradas para o Fisco federal e o volume de receita omitida, desacompanhados de demais elementos adicionais, não são elementos suficientes para qualificar a multa”, enquanto que no paradigma prevaleceu entendimento diverso, no sentido de que “a conduta do contribuinte com (sic) a apresentação de DCTF e DIPJ zeradas (ou não apresentadas) ao longo de todos os anos fiscalizados (2006 e 2007) atesta a existência de dolo na sua conduta, caracterizador da sonegação fiscal”.

Por outro lado, quanto ao **segundo paradigma (Acórdão nº 9101-003.760)**, entendo que não restou caracterizada a divergência jurisprudencial. Muito

embora tenha sido mantida a qualificação da multa de ofício, no voto condutor daquela decisão constou expressamente que “a substancial diferença entre os valores declarados e os reais, por si só, não é suficiente para qualificar a multa”, restando claro que foram determinantes as demais circunstâncias ali encontradas, e não apenas o fato de o contribuinte ter declarado ao fisco federal valores a título de receita em montante muito inferior ao que fora informado ao fisco estadual.

Ante o exposto, uma vez demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente, e tendo sido atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, entendo que deve ser **dado seguimento ao Recurso Especial, unicamente quanto ao primeiro paradigma (Acórdão nº 9101-004.669)**.

No mérito, sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso especial, em resumo, que (i) a sonegação do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, fundamento da aplicação do então inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (hoje § 1º c/c inciso I do mesmo art. 44) refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) que se destina a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador e suas especificações, bem assim das condições pessoais da contribuinte; (ii) a imposição da multa qualificada visa coibir as condutas dolosas, diferenciando-as do mero erro ou da interpretação divergente; (iii) a DIPJ não possui a natureza de confissão de dívida e sua entrega não supre o dever de informar os débitos em DCTF, cuja cumprimento escorreito evitaria o agir desnecessário da Administração; (iv) conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, no sentido de esconder a ocorrência do fato gerador além não apresentar DIPJ o contribuinte apresentou ao fisco extratos bancários sem movimentação, na tentativa de ocultar movimentação financeira, demonstrou conduta consciente, a fim de obter determinado resultado; (v) disso deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada; (vi) nos termos da jurisprudência, a conduta do contribuinte em omitir vultuosas quantias ao Fisco em suas declarações, comprova o evidente propósito de sonegação do tributo devido, sendo inteiramente cabível a multa agravada; (vii) se o contribuinte provoca deliberadamente este agir, implicando o retardamento do conhecimento da existência do tributo devido e, conseqüentemente, da cobrança do tributo, deve sua conduta ser coibida pela qualificação da multa aplicada no lançamento de ofício.

Intimado (fl. 546), o sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do **Acórdão nº 1201-005.891** em 03.07.2023 (fl. 499) e devolvidos com recurso especial em 16.08.2023 (fl. 521). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “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”².

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido versa sobre a matéria “configuração da conduta dolosa do contribuinte, necessária à qualificação da multa de ofício”, estando, portanto, preenchido tal pressuposto.

No que se refere à divergência interpretativa, em diversas passagens de seu recurso especial, a Fazenda Nacional afirma que a decisão recorrida contrariou as provas dos autos. Inicialmente, cumpre ressaltar que a divergência jurisprudencial não se verifica em matéria de

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149, de 08.12.2009.

prova, mas, sim, na interpretação da legislação³. Assim, é preciso analisar se, diante de situações fáticas similares, o acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma nº 9101-004.669** conferiram à legislação tributária interpretação divergente.

No **acórdão recorrido**, diante de um auto de infração lavrado para exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins em razão de omissão de receita de revenda de mercadoria e prestação de serviços, os julgadores concluíram, em resumo, que, a entrega de declarações zeradas para o Fisco federal – no caso, DIPJ, DACON e DCTF - e o volume de receita omitida, desacompanhados de demais elementos adicionais, não são elementos suficientes para qualificar a multa de ofício. No caso, o contribuinte havia declarado valores corretos para o Fisco estadual – que, ressalte-se, permitiu a apuração das receitas omitidas -, emitido e escriturado as notas fiscais nos respectivos livros fiscais e movimentado os valores correspondentes em suas contas bancárias – o que, a meu ver, importou aos julgadores na verificação da ausência de elemento adicional comprobatório do evidente intuito de fraude. Confira-se:

37. Portanto, para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa 5.

38. O Carf tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação de uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34: (...)

39. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa por entender que a entrega de declarações zeradas e o volume de receitas omitidas (R\$16.593.548,40) configuram sonegação (art. 71 da Lei 402, de 1964): (...)

41. A meu ver, entrega de declarações zeradas para o Fisco federal e o volume de receita omitida, desacompanhados de demais elementos adicionais, não são elementos suficientes para qualificar a multa. A declaração zerada pode ser entendida como “declaração inexata”, conduta sujeita à multa de 75%. Por outro lado o volume omitido, por si só, é altamente subjetivo e também não pode figurar como elemento para qualificar a multa. Não é o valor omitido que atrai o percentual qualificado de multa, mas a presença de elemento adicional que demonstre o evidente intuito de fraudar o Fisco, tais como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros.

42. Entregar declarações zeradas para o Fisco federal e, por outro lado, declarar valores correto para o Fisco estadual, emitir notas fiscais, escriturá-las nos

³ Acórdão nº CSRF/01-04.592, de 11.08.2003

respectivos livros fiscais e movimentar os valores correspondentes em suas contas bancárias, sem o elemento adicional comprobatório do evidente intuito de fraude, a meu ver, é incompatível com a conduta sonegatória, o que afasta a multa qualificada de 150%.

No **Acórdão paradigma nº 9101-004.669**, por sua vez, analisou-se auto de infração para a exigência também de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins em razão de presunção de omissão de receitas caracterizada por depósitos/créditos em sua conta bancária cuja origem não foi comprovada. A multa de ofício foi qualificada tendo em vista que o contribuinte apresentou DIPJ zerada em 2006 e não apresentou DIPJ em 2007 e 2008. Além disso, não apresentou DACON e não entregou DCTF, conforme abaixo:

Relembro que a fiscalização entendeu pela qualificação da multa pelos fundamentos extraídos do Relatório Fiscal: (...)

A autuação levada a efeito sobre a empresa BEATRIZ MOREIRA VIEIRA, é referente a omissão de receitas caracterizada por depósitos/créditos em sua conta bancária cuja origem não foi comprovada. A autuação se fundamentou no disposto no artigo 27, inciso I e artigo 42, da Lei nº 9.430/96, que resultou no lançamento de ofício, (valor principal), assim composto (...)

Multa qualificada

A empresa apresentou DIPJ - Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica, ano calendário 2006, exercício 2007 em 28.06.2007, ND 1105847, tendo como opção da forma de tributação o Lucro Presumido, porém, com todos os campos relativos a Discriminação da Receita Bruta, Base de cálculo dos Tributos e apuração destes Tributos a Pagar (IRPJ, CSLL), zerados (0,00). Relativo ao ano calendário 2007, exercício 2008, a empresa não apresentou DIPJ.

O contribuinte não apresentou as DACON's - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais, relativos ao PIS e a COFINS, referente aos anos calendário 2006 e 2007. Também não entregou DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributos Federais, e não efetuou nenhum recolhimento de tributos federais, neste período, (fls. 189 a 193).

Verifica-se, nesta atitude reiterada da empresa, ação sistemática e intencional de omitir receitas da tributação, de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, ou seja, a prática reiterada de infração à legislação tributária. Tipificando, assim, as hipóteses de incidência disposta no artigo 71 da Lei 4.502/64.

Diante dos fatos acima, foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, referente a omissão de receitas por depósitos (créditos) bancários não comprovados. (...)

Com efeito, a conduta do contribuinte com a **apresentação de DCTF e DIPJ zeradas (ou não apresentadas) ao longo de todos os anos fiscalizados (2006 e 2007) atesta a existência de dolo na sua conduta, caracterizador da sonegação fiscal. Além disso, a fiscalização apurou movimentação financeira de mais de 4 milhões de reais nesse período, sem que o contribuinte tenha justificado este relevante montante.** Este montante foi objeto de arbitramento, para cálculo dos tributos devidos em todo período.

Lembre-se que a Súmula CARF 25 consolidou o entendimento deste Conselho nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ocorre que a Súmula CARF 25 não afasta a exigência de multa qualificada no caso dos autos, pois houve “*comprovação de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64*”, ressalva já constante da própria Súmula.

No caso destes autos, o lançamento tributário expressamente refere-se ao dolo do contribuinte, comprovando-o pela substancial omissão de rendimentos presumida pela falta de comprovação de 100% dos depósitos bancários. Assim, aplicando o racional da Súmula CARF 25, entendo pela procedência da multa qualificada.

A situação fática no acórdão recorrido e no paradigma é um pouco diferente. No **acórdão recorrido** o lançamento foi efetuado com base nos valores declarados ao Fisco estadual; enquanto no **acórdão paradigma** o lançamento foi efetuado com base em depósitos bancários de origem não comprovada. No **acórdão recorrido** as declarações (DIPJ, DACON e DCTF) foram apresentadas zeradas; enquanto no **acórdão paradigma**, foi apresentada DIPJ zerada em apenas um período, no mais, não foram apresentadas declarações – isso, entretanto, não parece importar aos julgadores do acórdão paradigma, que trataram de igual forma da “apresentação de DCTF e DIPJ zeradas (ou não apresentadas)”. Por fim, - e, nesse ponto, a meu ver, há uma diferença significativa entre o **acórdão recorrido** e o **acórdão paradigma** – aos julgadores do **acórdão recorrido** parece importar o fato de o contribuinte ter declarado valores corretos para o Fisco estadual – que, ressalte-se, permitiu a apuração das receitas omitidas -, emitido e escriturado as notas fiscais nos respectivos livros fiscais – situação que não se verifica no **acórdão paradigma**.

Entendo que, para que haja a divergência de interpretação, nem todas as circunstâncias fáticas precisam ser similares. Na verificação da similitude, é preciso se atentar para aqueles aspectos fáticos que importaram ao julgador na sua decisão. Isto é, não se exige igualdade entre recorrido e paradigma, mas, se algum aspecto fático foi relevante para a decisão contida no recorrido, é preciso que o paradigma contenha situação fática semelhante. Do contrário, não se poderá afirmar que os julgadores do paradigma, diante daquele aspecto fático contido no recorrido – que, frise-se, foi indispensável para a decisão nele contida – reformariam o julgado.

Ou seja, não se trata de ignorar por completo os aspectos fáticos e se apegar apenas à interpretação conferida pelos julgados ao texto da lei. Tampouco se trata de se apegar a aspectos fáticos irrelevantes para as decisões recorrida e paradigmática, exigindo similitude em pontos que não foram determinantes para o resultado do julgamento. Mas, sim, de verificar se algum aspecto fático foi decisivo para o entendimento contido no recorrido e, se sim, exigir que o paradigma contenha aspecto similar – o que, no presente caso, não ocorre com relação ao fato de o contribuinte ter declarado valores corretos para o Fisco estadual.

Diante disso, não vislumbro a exigida similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, a permitir a caracterização de divergência interpretativa, razão pela qual não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

II – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do RECURSO ESPECIAL.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic