



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.006082/2008-78  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.689 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 13 de agosto de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BOAVENTURA AUTOMÓVEIS LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA POR PRESUNÇÃO LEGAL DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo em vista que o acórdão recorrido não apresentou os motivos ou fundamentos que levaram o Colegiado *a quo* a reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, deveria a Fazenda Nacional, antes de interpor o recurso especial, prequestionar essa omissão por meio de embargos de declaração.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.689 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 11516.006082/2008-78

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 623/639) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão n.º **1301-004.761** (fls. 612/621), na parte em que o Colegiado *a quo*, por maioria de votos, reduziu a multa de ofício de 150% para 75%.

Essa parte da decisão, ressalte-se, não foi objeto de ementa.

Em resumo, o litígio tem por origem os Autos de Infração de fls. 159/183, que exigem, em relação aos anos-calendário de 2004 e 2005, IRPJ sob o lucro arbitrado e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), acrescidos de multa qualificada de 150%, em razão da constatação de omissão de receitas apurada em face de depósitos bancários não contabilizados e cuja origem não restou comprovada pelo contribuinte.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF de fls. 143/158):

(...)

### 3. DAS IRREGULARIDADES VERIFICADAS

#### 3.1 — Da escrituração imprestável

A fiscalizada manteve, no período fiscalizado, 5 (cinco) contas correntes em 4 (quatro) instituições financeiras diferentes. Conforme cópias do Livro Diário às fls. 052 a 128 do ANEXO I, NÃO PROCEDEU À ESCRITURAÇÃO DE UMA TRANSAÇÃO BANCÁRIA SEQUER, EM TODO O PERÍODO, EM SUA CONTABILIDADE.

A justificativa parcial à fl. 089, destacando os valores recebidos como comissão de vendas de veículos usados, só reforçam a irregularidade constatada. Os valores informados pela fiscalizada também não foram registrados nos livros contábeis.

Mesmo optante pela tributação do Lucro Presumido, a escrituração apresentada é imprestável para obtenção do mesmo, sujeitando-se a contribuinte ao ARBITRAMENTO do seu lucro, conforme previsão do art. 530, inciso II, combinado com o art. 527, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99).

#### 3.2 — Da omissão de receitas — Movimentação de receitas não contabilizadas/escrituradas.

Intimada a justificar os créditos de R\$ 1.188.299,45 (2004) e R\$ 1.472.924,19 (2005), detalhados de forma individualizada no Demonstrativo de Movimentação Financeira às fls. 065 a 081, bem como comprovar a origem destes recursos nas contas correntes, a fiscalizada não apresentou argumentos ou documentos que justificassem a não escrituração/contabilização dos citados valores.

Nem mesmo procurou justificar as diferenças entre as Receitas escrituradas nos Livros de Registro de Saídas e Razão, com os valores constantes nas DIPJs (fls. 014 a 058 e DACONs (fls. 130 a 139).

Embora relacione rendimentos de comissões e corretagem recebidos de instituições financeiras (que superam as receitas declaradas em DIPJ), a fiscalizada silencia-se sobre os demais valores diariamente creditados ou depositados (em cheques e dinheiro) em suas contas correntes.

Desta forma fica caracterizada a omissão de receitas prevista no art. 287 do RIR/99, sendo, os valores creditados ou depositados nas contas bancárias, adicionados à base de cálculo do lucro arbitrado como determina o art. 537 do mesmo regulamento.

### 4. DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como anteriormente demonstrado, a contabilidade/escrituração da contribuinte é imprestável para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social.

Sendo inevitável o ARBITRAMENTO do lucro da empresa, o mesmo recai sobre as receitas conhecidas e também as omitidas. Esta fiscalização considerou como

conhecidas aquelas constantes na DIPJ (declaradas), as registradas nos livros fiscais que excedem os valores declarados em DIPJ (escrituradas e não declaradas) e, também, como Omissão de Receitas, a movimentação financeira não escriturada e sem comprovação de origem (depósitos bancários de origem não comprovada).

Na apuração do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) devidos sobre o lucro arbitrado, a fiscalização realizou a compensação dos valores informados na DIPJ e nas DIRFs de instituições financeiras (referente à retenção sobre comissões e corretagens) conforme demonstrativo à fl. 129.

(...)

#### 5. DA MULTA QUALIFICADA

Por tratar-se de empresa com movimentação financeira exageradamente superior as Receitas Declaradas e que não procedeu à escrituração desta movimentação em sua contabilidade ou Livro Caixa, fica claro o evidente intuito de fraude, como definido no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964. Desta forma, a multa sobre os créditos tributários lançados por esta fiscalização, relacionados a todas as infrações lançadas (**inclusive as Receitas Declaradas**), será qualificada conforme impõe o art. 44, inciso II, da Lei 9430/96, à alíquota de **150% (cento e cinquenta por cento)**.

#### 6. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

(...)

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 204/223), que foi julgada parcialmente procedente pela DRJ, conforme Acórdão de fls. 226/239<sup>1</sup>.

Cientificada da decisão de piso, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 248/249), recurso este que, nos termos do referido Acórdão n.º **1301-004.761** (fls. 612/621), foi julgado parcialmente procedente, de forma a afastar a qualificação da penalidade, que foi reduzida de 150% para 75%.

Após intimada, a Fazenda Nacional apresentou o recurso especial (fls. 623/639), sustentando que a decisão recorrida, ao reduzir a multa, teria divergido dos Acórdãos 9101-003.583 e 1201-001.256.

Despacho de fls. 643/651 admitiu o recurso nos seguintes termos:

(...)

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, concluo que esta restou devidamente demonstrada pela Fazenda Nacional.

O Acórdão n.º 1301-004.761, ora recorrido, descreve em seu relatório a situação fática encontrada nos presentes autos: a contribuinte, regularmente intimada, não justificou a origem de depósitos bancários milionários realizados em suas contas bancárias ao longo dos anos de 2004 e 2005; presumiu-se, com fundamento do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, omissão de receitas referente aos valores dos depósitos de origem não comprovada; diante da “*movimentação financeira exageradamente superior às Receitas Declaradas*”, a Fiscalização entendeu caracterizado evidente intuito de fraude e aplicou a multa de ofício em sua modalidade qualificada.

Diante deste contexto, o acórdão recorrido concluiu que não se configurou hipótese apta a ensejar a qualificação da multa de ofício e decidiu pela redução do percentual aplicado, de 150% para 75%.

Os Acórdãos n.º 9101-003.583 e n.º 1201-001.256, paradigmas apontados pela Fazenda Nacional, analisam situações fáticas bastante similares à encontrada nos presentes autos,

---

<sup>1</sup> A DRJ exonerou parte da exigência de IRPJ e de CSLL, pois considerou que sobre as receitas contabilizadas o percentual correto não seria o 38,40% (IRPJ) e 32% (CSLL), mas o de 9,60% (IRPJ) e 12% (CSLL), pois a fiscalização não desconsiderou a natureza das receitas contabilizadas.

como bem se demonstrou no recurso especial. Em todos os casos, os contribuintes não comprovaram a origem de depósitos bancários constatados em suas contas e, por isso, foram autuados por omissão de receitas presumida. Também em todos os casos, a Fiscalização aplicou a multa qualificada sobre os créditos tributários lançados, notadamente pela substancial discrepância entre os valores declarados e os omitidos.

Neste contexto, o Acórdão n.º 9101-003.583 decidiu pelo acerto do enquadramento adotado pela Fiscalização, entendendo que amoldava-se ao tipo descrito no art. 71 da Lei n.º 4.502/1964 (sonegação) a conduta do sujeito passivo de manter à margem de sua escrituração recursos recebidos por depósitos bancários equivalentes a 70% da receita declarada ao Fisco. A decisão afastou expressamente a aplicação das Súmulas CARF n.º 14 e n.º 25 (que declaram não ensejar a qualificação da multa de ofício a simples omissão de receitas, presumida ou não) e manteve o percentual de 150% para a multa citada.

No mesmo sentido decidiu o Acórdão n.º 1201-001.256, segundo paradigma trazido pela recorrente, ao defender que a omissão reiterada de receitas, apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, em montante superior às receitas espontaneamente declaradas, caracteriza a ocorrência de dolo, legitimando a imposição da multa qualificada.

Conclui-se, assim, que a Fazenda Nacional logrou êxito em demonstrar a divergência jurisprudencial aventada em seu recurso especial.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria “**qualificação da multa de ofício em casos de omissão reiterada e significativa de receitas, presumida com base em depósitos bancários de origem não comprovada**”.

(...)

Chamada a se manifestar (fls. 658), a contribuinte permaneceu silente.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), *in verbis*:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

(...)

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

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

(grifamos)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que a matéria tida por divergente tenha sido prequestionada e, mais ainda, que do cotejo dos acórdãos confrontados (*recorrido* e *paradigmas*) seja de fato possível extrair soluções jurídicas distintas para casos similares.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>2</sup>, “*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 Toffoli<sup>3</sup>, “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Especificamente sobre o “prequestionamento”, o *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (Versão 3.1. Dez. 2018) esclarece que:

### 2.2.1 Prequestionamento

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

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

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

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

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

<sup>2</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>3</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

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

Pois bem.

Nessa situação particular, chama atenção a ausência de motivação para a redução da multa de ofício pelo acórdão recorrido.

De fato, da leitura integral do voto condutor da decisão (fls. 618/621), verifica-se que as razões que levaram o Colegiado *a quo*, por maioria de votos, a decidir pela desqualificação da penalidade, não foram expostas.

Isso, aliás, se repete na ementa do julgado, a qual, conforme relatado, sequer se pronunciou sobre essa matéria.

Ora, diante da omissão do acórdão recorrido em apontar os fundamentos que levaram a redução da multa ao patamar de 75%, tanto no voto quanto na ementa, deveria a parte Recorrente ter prequestionado a matéria por meio de embargos de declaração. Todavia, como assim não o fez, resta prejudicado o conhecimento do apelo à luz das citadas normas regimentais do CARF.

### **Conclusão**

Pelo exposto, não conheço do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli