



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.728700/2016-68
ACÓRDÃO	9101-007.393 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FINEGROVE DO BRASIL-COMERCIO E PARTICIPACOES LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece do Recurso Especial quando inexistente similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e os paradigmas invocados. O cotejo jurisprudencial para aferição de divergência interpretativa exige conjuntos probatórios com idênticas características, sob pena de comparação de situações díspares.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higinio Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando

Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 2047/2053) em face do Acórdão nº 1402-003.402 (fls. 2025/2045), via do qual se decidiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário unicamente para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a a 75%, e, por unanimidade de votos, manter a imputação de responsabilidade solidária de Yssuyuki Nakano.

2.O litígio versa sobre lançamentos de IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IRRF dos anos-calendário de 2011 a 2015, efetivados a partir da constatação de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários não comprovados e de valores recebidos da empresa Nave Guia – Empreendimentos e Participações Ltda., da glosa de despesas de arrendamento de aeronave sem comprovação e da incidência de Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos sem causa à empresa Alcicla Indústria e Comércio Ltda. (indicada como arrendante da aeronave).

3.Ademais, a multa de ofício aplicada foi a majorada para 150% (duas vezes 75%), por ter fiscalização identificado a intenção de burlar o fisco, caracterizando fraude, sonegação e conluio, conforme os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

4.Por fim, o sócio administrador da FINEGROVE, Sr. Yssuyuki Nakano, foi considerado responsável solidário pelos créditos tributários constituídos, com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

5.A DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de diligência e, no mérito, considerar improcedente a impugnação de fls. 1.653/1.700, complementada às fls. 1719/1726 e 1729/1736, para manter integralmente o crédito tributário e confirmar a imputação de responsabilidade solidária do Sr. Yssuyuki Nakano, decisão que motivou a interposição do Recurso Voluntário de fls. 1846/1911.

6.O aresto recorrido se encontra assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. LUCRO REAL.

A apuração pelo Lucro Real Trimestral é a regra geral de tributação, só podendo ser substituída por outra forma dentro das hipóteses previstas em lei.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

CUSTOS E DESPESAS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

Somente são dedutíveis os custos e despesas que, além de preencherem os demais requisitos legais, sejam comprovados por meio de documentação hábil e idônea.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

MULTA QUALIFICADA. IDENTIDADE DA DESCRIÇÃO DA CONDOTA QUALIFICADORA COM A PRÓPRIA INFRAÇÃO COLHIDA. OMISSÃO DE RECEITAS. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 14. AFASTAMENTO.

A interpretação de que determinados ilícitos tributário, *per si*, automática e conceitualmente, sempre identificam-se com a definição especial tributária de sonegação, *fraude* e *conluio* não encontra guarida jurídica. Deve ser especificamente demonstrado, além da ocorrência do *ilícito ordinário* que dá ensejo à cobrança do tributo e da multa de ofício a perpetração do *ardil*, próprio e autônomo, na consecução dos atos envolvidos na infração apurada.

A ausência de declaração e pagamento traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestido, objetivamente, de *ocultação* de fato jurídico tributário ou *impedimento* e *retardamento* da sua apuração pela Fiscalização.

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

DIRETORES. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI E CONTRATO SOCIAL. CRÉDITOS RESULTANTES. RESPONSABILIDADE.

Os diretores da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

7.O sujeito passivo opôs Embargos de Declaração às fls. 2057/2072, que foram rejeitados pelo despacho de fls. 2075/2080, e, a seguir, interpôs o Recurso Especial de fls. 2092/2160, em relação às matérias **“1) Da opção de tributação adotada pelo auditor: Lucro Real forma mais onerosa ao contribuinte. Ofensa ao princípio da menor onerosidade ao contribuinte”**, com a subtese **“Conhecida a receita bruta, deve ser apurada a base de cálculo mediante a aplicação do percentual devido pela atividade econômica da autuada, que é de 8%, acrescido de 20%”** (paradigmas 1201-001.168, 1402-002.045 e 1201-001.396); **“2) da suposta**

omissão de receitas recebidas da empresa Nave Guia” (não indica paradigma); **“3) Da suposta omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada**” (paradigma 9202-002.407); **“4) Da tributação do imposto de renda retido na fonte como suposto pagamento sem causa**” (paradigmas 9202-002.407 e 2202-003.454); **“5) Da ausência de dolo do administrador e sócios e da inexistência de solidariedade**” (paradigmas 1402-001.643 e 2403-002.557); **“6) Do princípio da legalidade**” (não indica paradigma) e **“7) Da manutenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário**” (não indica paradigma); inadmitido nos termos do despacho de fls. 2376/2392.

8.A PGFN interpôs Recurso Especial às fls. 2047/2053 em relação às matérias **“1) Qualificação da multa de ofício a partir da magnitude da omissão de receita**” (paradigma 101-96.668); e **“2) Qualificação da multa de ofício a partir da reiteração de conduta dolosa pelo sujeito passivo**” (paradigma 9101-001.002), parcialmente admitido apenas em relação à última, nos termos do despacho de fls. 2290/2302, decisão prestigiada pelo despacho de fls. 2309/2315, que rejeitou o agravo fazendário oportunamente interposto.

9.Foram apresentadas contrarrazões às fls. 1637/1644, combatendo o conhecimento e o mérito do apelo fazendário.

10.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

11.O Recurso Especial fazendário é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação à matéria **“qualificação da multa de ofício, a partir da reiteração de conduta dolosa pelo sujeito passivo”**, em face do Acórdão paradigma 9101-001.002.

12.A contribuinte contesta o conhecimento do recurso alegando, em breve resumo, que este é contrário à Súmula CARF nº 14, segundo a qual *“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”*.

13.Como é cediço, constituem requisitos do acesso à instância especial o prequestionamento e a divergência jurisprudencial. Enquanto o primeiro traduz-se na necessidade de a matéria ter sido enfrentada pela decisão recorrida, a divergência impõe a existência de decisão paradigma que tenha atribuído interpretação distinta à legislação tributária.

14.Ainda que à época da interposição do apelo se encontrasse em vigência o RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, cujo §5º de seu artigo 67 exigia apenas do

sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, verifica-se que a matéria foi devidamente debatida pelo colegiado *a quo*, tendo, inclusive, sido erigida à respectiva ementa, em que se lê:

MULTA QUALIFICADA. IDENTIDADE DA DESCRIÇÃO DA CONDUTA QUALIFICADORA COM A PRÓPRIA INFRAÇÃO COLHIDA. OMISSÃO DE RECEITAS. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 14. AFASTAMENTO.

A interpretação de que determinados ilícitos tributário, *per si*, automática e conceitualmente, sempre identificam-se com a definição especial tributária de sonegação, *fraude* e *conluio* não encontra guarida jurídica. Deve ser especificamente demonstrado, além da ocorrência do *ilícito ordinário* que dá ensejo à cobrança do tributo e da multa de ofício a perpetração do *ardil*, próprio e autônomo, na consecução dos atos envolvidos na infração apurada.

A ausência de declaração e pagamento traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestido, objetivamente, de *ocultação* de fato jurídico tributário ou *impedimento* e *retardamento* da sua apuração pela Fiscalização.

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

15.No mais, rememore-se que o debate provocado pelo apelo fazendário é baseado na alegação de *distinguishing* quanto à incidência da Súmula CARF nº 14 no caso dos autos, ou seja, não há o que se cogitar a respeito de contrariedade ao enunciado sumular quando o recurso tem por objeto exatamente a defesa da sua inaplicação ao caso concreto.

16.Todavia, não se pode dizer o mesmo a respeito da caracterização de divergência jurisprudencial. Nesse ponto, o despacho de admissibilidade entendeu que a dissidência estaria configurada nos seguintes termos:

3.2 Quanto à qualificação da multa por reiteração de conduta dolosa pelo sujeito passivo (Paradigma :Acórdão CARF no. 9101-001.002)

Entendo que aqui se encontra configurada hipótese de divergência interpretativa acerca da legislação tributária, podendo-se depreender tal divergência a partir da confrontação dos seguintes trechos do Acórdão recorrido e do paradigma sob análise:

Acórdão recorrido (Relatório do Acórdão de Impugnação, transcrito à e-fl. 2.028 e Voto Vencedor, às e-fls. 2.044/2.045)

Relatório

“(…)

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 06/163, através dos quais foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, à Contribuição para o PIS/Pasep e ao Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF.

O crédito tributário importou em R\$ 47.091.535,50, conforme termo de fls. 1.600/1.603.

2. De acordo com os autos de infração e com o Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 164/189, o lançamento, que se refere aos anos-calendário 2011 a 2015, decorreu de

- (i) omissão de receitas recebidas da empresa NAVE GUIA Empreendimentos, decorrentes de operações imobiliárias;
- (ii) depósitos bancários de origem não comprovada,

(iii) despesas não comprovadas,

(iv) resultados escriturados e não declarados (grifou-se) e

(v) pagamentos sem causa ou de operação não comprovada.

3. Os procedimentos fiscais foram desenvolvidos a partir da Operação Lava Jato e, após análise dos dados disponíveis nos sistemas da Receita Federal, verificou-se a presença de movimentação financeira incompatível com a receita declarada. **A empresa não declarou nem recolheu tributos entre os anos de 2011 a 2015, nem foi localizada no endereço informado à Receita Federal.** (grifou-se)

4. Qualificou-se a multa, ante a prática dolosa de omitir receitas e declarações sobre rendas. Efetuou-se Representação Fiscal para Fins Penais.

(...)

Voto Vencedor

Primeiramente, em relação às omissões de receitas apuradas, temos aqui didática circunstância que atrai a incidência da Súmula CARF nº 14, plenamente vigente e aplicável, sem qualquer celeuma:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Afastando qualquer dúvida sobre a incidência de tal entendimento sumular, o fato de o contribuinte ter registrado sua movimentação financeira em contabilidade (prestando-se tal registro e informação inclusive como base material utilizada pela Autoridade Fiscal na Autuação lavrada) deixa claro estar-se diante de simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos.

A ausência de declaração e pagamento traduz-se em mero inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestido, automática e objetivamente, em ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

Em relação à glosa de despesas e aos pagamentos efetuados sem causa, configuram-se improcedente a afirmação da N. Autoridade Fiscal de que estes são ilícitos tipificados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e, na Lei nº 8.137/90, artigos 1º e 2º. (grifou-se)

A interpretação de que determinados ilícitos tributários, per se, automática e conceitualmente, sempre identificam-se com a definição especial tributária de sonegação, fraude e conluio não encontra guarida jurídica. Deve ser especificamente demonstrado, além da ocorrência do ilícito ordinário que da ensejo à cobrança do tributo e da multa de ofício a perpetração do ardil, próprio e autônomo, na consecução dos atos envolvidos na infração apurada.

A afirmação genérica e especulativa de que houve intenção do contribuinte de burlar o fisco com a utilização de uma rede de operações não basta para a devida e hígida fundamentação da qualificação de multa de ofício, dobrando seu efeito punitivo. Muito menos pode ser validada tal manobra quando tais condutas qualificadoras acabam confundindo-se com a descrição e apuração do próprio ilícito fiscal ordinário, como ocorreu no presente feito.

Acórdão CARF nº 9101-001.002 (Paradigma, em sua ementa e voto vencedor à sua fl. 5)

Ementa: MULTA QUALIFICADA. IRPJ. Comprovado que o contribuinte omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante

períodos de apuração sucessivos, visando a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. (grifou-se)

(...)

Outro argumento da recorrente é o de que a conduta do contribuinte não se constituiu um fato isolado, que pudesse ser caracterizado como erro eventual ou involuntário, mas um série repetida de omissões das suas receitas e tributos devidos ao Fisco nos anos de 2000 e 2001. Com efeito, o que se verifica nas declarações originais apresentadas pela autuada é a sucessiva omissão das bases de cálculos e tributos devidos durante pelo menos dois anos consecutivos, o que não pode ser atribuído a mero erro ou falta de organização do responsável pela contabilidade, como chegou a alegar a fiscalizada em seu recurso voluntário.

(...)

Nos anos de 2000 e 2001, no entanto, a fiscalizada omitiu completamente as suas receitas e tributos devidos no período em suas declarações (DIPJ e DCTF), impedindo ou retardando o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores.

(...)

Pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 2000 e 2001, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei nº 4.502/1964; (grifou-se) ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo), caracterizadores do tipo penal previsto na lei.

Da comparação de ambos os julgados (já tendo sido enfrentada no item 3.1 do presente o cabimento do Recurso Especial quanto à matéria sob análise, apesar da citação, pelo recorrido, da Sumula CARF no. 14), o que se nota é que:

a) No Acórdão recorrido, se entende que: a.1) a não declaração de rendimentos escriturados, ainda que de forma reiterada (já que não há qualquer consideração acerca da reiteração no Voto Vencedor), é hipótese de simples omissão de receitas, não caracterizando ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização, de forma a manter a qualificação da multa; a.2) Ainda, quanto às infrações de glosa de despesas e de pagamentos efetuados sem causa, também não se cogita da reiteração como elemento relevante/ou suficiente para enquadramento da conduta nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, na Lei no. 8.137, de 1990, em seus artigos 1º e 2º. e, assim, consequentemente, para a manutenção da qualificação da multa (ainda que também tenham tais infrações sido, nos presentes autos, caracterizadas para mais de um período de apuração, consoante Autos de Infração, às e-fls. 12, 114 e 160);

b) Em contraste, no âmbito do Acórdão paradigmático, se adota interpretação diametralmente oposta, no sentido de que tanto no caso de omissão de receitas como de omissão de valores de tributo devido (como, por exemplo, no caso em questão, de valores decorrentes de cômputo indevido de despesas não declaradas e/ou pagamentos sem causa), quando constatadas em dois períodos de apuração sucessivos (tal como ocorreu, no caso em questão, para todas as infrações, visto que constatadas em ao menos dois períodos de apuração distintos, se dando, assim, a conduta de forma repetida, cerne da interpretação paradigmática), restaria escorregia a aplicação da qualificadora da multa de ofício, elevando-a ao percentual de 150%.

c) Ainda, não vislumbro qualquer tipo de dissimilitude fático-probatória entre a situação presente nos autos e aquela examinada pelo Colegiado paradigmático que pudesse se constituir em diferença essencial, ou seja, de forma a que pudesse alterar a **conclusão de que: transmutada a situação fático-probatória dos autos ao Colegiado paradigmático (“teste de aderência”), o resultado do julgado recorrido se reverteria, passando-se a manter a qualificação da multa no percentual de 150%, tendo em vista a reiteração de todas infrações**, visto que constatadas por ao menos 2 (dois) períodos de apuração distintos.

Assim, entendendo como devidamente caracterizada, com base no paradigma apresentado, a divergência interpretativa quanto à matéria de **qualificação da multa de ofício, a partir da reiteração de conduta dolosa pelo sujeito passivo**, opinando-se pelo seguimento parcial do Recurso Especial da Fazenda Nacional, exclusivamente quanto a esta matéria.

17.Pois bem, o voto vencedor do Acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, se encontra assim fundamentado:

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Evandro Correa Dias, em seu profundo e preciso voto como de costume - especificamente no que tange à manutenção da multa qualificada.

Analizando os autos e, especialmente, o TVF que lastreia a Autuação sofrida pela Contribuinte, temos que a fundamentação para a qualificação da sanção deu-se assim:

7-MULTA DE OFÍCIO

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 abaixo transcrito determinou que nos lançamentos de ofício para constituição de créditos tributários a multa incidente será de 75% sobre o valor do tributo. Nos casos em que se verificar a prática de sonegação, fraude ou conluio por parte do contribuinte, a multa do lançamento de ofício será duplicada. Abaixo transcrevemos igualmente o conceito de sonegação, fraude e conluio contido na Lei nº 4.502/64.

(...)

O crédito tributário constituído no presente trabalho fiscal foi lançado com a multa duplicada do §1º, inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Fartamente demonstrada a intenção do contribuinte de burlar o fisco com a utilização de uma rede de operações para propiciar o ingresso de numerários em sua conta bancária, aliada à falta de declaração e de recolhimentos/pagamentos dos tributos e contribuições devidas, relativas às receitas auferidas nos períodos fiscalizados, que caracteriza a intenção dolosa de omitir informações, e/ou omitir declarações sobre rendas, para eximir-se de pagamento de tributos e contribuições, em evidente intuito de fraude.

A omissão de receitas apuradas com base em depósitos bancários em conta corrente, sem as correspondentes comprovações da origem dos recursos dessas operações, a omissão de receitas auferidas em suas atividades imobiliárias, a glosa de despesas não comprovadas e os pagamentos efetuados sem causa, configuram, s.m.j., ilícitos tipificados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e, na Lei nº 8.137/90, artigos 1º e 2º, motivando, assim, a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007), art. 957, II, c/c art. 959, I do RIR/99. (fls. 186 e 187)

Primeiramente, em relação às omissões de receitas apuradas, temos aqui didática circunstância que atrai a incidência da Súmula CARF nº 14, plenamente vigente e aplicável, sem qualquer celeuma:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Afastando qualquer dúvida sobre a incidência de tal entendimento sumular, o fato de o contribuinte ter registrado sua movimentação financeira em contabilidade (prestando-se tal registro e informação inclusive como base material utilizada pela Autoridade Fiscal na Autuação lavrada) deixa claro estar-se diante de *simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos*.

A ausência de declaração e pagamento traduz-se em mero inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestido, automática e objetivamente, em ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

Em relação à *glosa de despesas e aos pagamentos efetuados sem causa, configuram* é improcedente a afirmação da N. Autoridade Fiscal de que estes são *ilícitos tipificados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e, na Lei nº 8.137/90, artigos 1º e 2º*.

A interpretação de que determinados ilícitos tributários, per si, automática e conceitualmente, sempre identificam-se com a definição especial tributária de *sonação, fraude e conluio* não encontra guarida jurídica. Deve ser especificamente demonstrado, além da ocorrência do *ilícito ordinário* que da ensejo à cobrança do tributo e da multa de ofício a perpetração do *ardil*, próprio e autônomo, na consecução dos atos envolvidos na infração apurada.

A afirmação genérica e especulativa de que houve intenção do contribuinte de burlar o fisco com a utilização de uma rede de operações não basta para a devida e hígida fundamentação da qualificação de multa de ofício, dobrando seu efeito punitivo. Muito menos pode ser validada tal manobra quando tais condutas qualificadoras acabam confundindo-se com a descrição e apuração do próprio ilícito fiscal ordinário, como ocorreu no presente feito.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para a percentagem de 75%.

18. Como se vê, o fundamento central utilizado pelo Redator para afastar a qualificação da multa baseia-se na aplicação da Súmula CARF nº 14, destacando que o caso configurava uma situação paradigmática para a sua aplicação, uma vez que a empresa havia registrado a movimentação financeira em contabilidade, sendo esta utilizada inclusive como base material pela própria Autoridade Fiscal para lavratura do auto de infração.

19. Referido voto também enfatizou a ausência de demonstração específica do intuito fraudulento por parte da fiscalização, uma vez que a autoridade fiscal se limitou a fazer afirmações genéricas e especulativas sobre a *"intenção do contribuinte de burlar o fisco com a utilização de uma rede de operações"*, o que não seria suficiente para a qualificação da multa.

20. Já a decisão paradigmática (Acórdão nº 9101-001.002) tem seus fundamentos ostentados no voto condutor do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, conforme os seguintes excertos:

(...)

Verifico que, consoante o Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 01 do processo) a ação fiscal tinha como objeto principal a apuração relativa ao IRPJ referentes ao período de 01/2000 a 12/2001, além de prever a realização de verificações obrigatórias relativas aos valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração

contábil e fiscal, em relação aos demais tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, nos últimos cinco anos.

Intimada do início do procedimento (Termo de Início – fls. 03), a fiscalizada, na mesma data apresentou declarações retificadoras (DIPJ e DCTF) dos anos de 2000 e 2001, pelas quais informou os valores devidos apurados na sua escrituração contábil e fiscal, com vistas a substituir as declarações originais zeradas, anteriormente apresentadas. Por meio do Termo de Solicitação de Esclarecimentos (fls. 07) a autoridade fiscal intimou a fiscalizada a esclarecer o motivo de não ter apresentado as DCTF's retificadoras antes do início da fiscalização (em 20/01/2004), já que os tributos devidos já eram de conhecimento do contribuinte, conforme a escrituração contábil e fiscal daqueles anos. Em sua resposta a fiscalizada alegou que *"no ano de 2.000 e 2.001 as DCTF's foram entregues sem valor declarado porque a empresa não tinha a receita base de cálculo do (sic) tributos e para não perder o prazo de entrega e originar multas pelo atraso, só chegamos aos valores de base durante o ano de 2.003"*.

A explicação dada pela fiscalizada seria plausível, se uma vez tendo apurado os valores devidos tivesse procedido à retificação das declarações e efetuado o recolhimento dos tributos devidos, o que poderia ter sido feito ao menos "durante o ano de 2003", segundo suas próprias informações.

No entanto, não foi o que ocorreu. A ação da fiscalizada, na tentativa de se livrar das penalidades decorrentes de suas omissões nas declarações, só veio a se materializar diante da instauração do procedimento fiscal em 2004, exatamente sobre os períodos de apuração destacados no Mandado de Procedimento Fiscal (anos de 2000 e 2001).

Conforme consta do acórdão recorrido, a fiscalizada argüiu no recurso voluntário que ainda estaria sob a condição da espontaneidade quando do envio das declarações retificadoras, buscando negar a validade da intimação já realizada a um de seus prepostos. A questão levantada pela fiscalizada no recurso voluntário foi devidamente rechaçada pelo voto do relator, in verbis:

Considero, diante disso, que a recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento capaz de por em dúvida a afirmação do autuante de que a ciência da intimação do início da ação fiscal ocorreu pela manhã, a isto não se prestando as declarações firmadas por seus empregados que nada mais fazem do que lhe retratar a vontade.

Inexistindo, desse modo, dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, descabe a aplicação do art. 112 do CTN, invocado pela recorrente para lhe abrigar a pretensão de ver afastado o lançamento de ofício em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2000 e 2001.

A conclusão do relator foi aprovada por unanimidade e restou assim traduzida na ementa do acórdão:

ESPONTANEIDADE DCTF e DIPJ RETIFICAÇÃO. Não são espontâneas as declarações retificadoras apresentadas após o início do procedimento fiscal, validamente notificado à contribuinte, através de intimação entregue e recebida na sua sede.

É, portanto, fato incontroverso (diante do acórdão recorrido) que a fiscalizada somente apresentou as declarações retificadoras depois de iniciado o procedimento fiscal. A apresentação dessas declarações retificadoras reforça ainda mais o argumento da Fazenda Nacional, ora recorrente, de que o contribuinte demonstrou que estava plenamente ciente de sua conduta lesiva aos cofres públicos ao omitir os dados de suas declarações, tanto que nº mesmo dia que recebeu a intimação do início do procedimento fiscal, *"correu para apresentar declarações retificadoras dos anos-calendário 2000 e 2001"*.

Ora, se a fiscalizada estava ciente de que devia tributos relativos aos anos de 2000 e 2001, conforme espelhava sua escrituração contábil e fiscal, porque não efetuou as retificações devidas antes do início do procedimento fiscal? A conclusão óbvia é que não

tinha de fato a intenção de retificar os dados, somente vindo a fazê-lo ante a ação da fiscalização.

Resta evidente a intenção deliberada de omitir as rendas e tributos devidos no período citado, como vistas a retardar o conhecimento da autoridade fiscal da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

O relator do acórdão recorrido vislumbrou esta situação ao analisar os esclarecimentos dados pela autuada diante do Termo de Solicitação de Esclarecimentos (fls 07) apresentado pela fiscalização, que ao seu ver corroboram o entendimento da fiscalização quanto ao intuito deliberado de omitir as rendas e os tributos devidos, nestes termos:

O esclarecimento oferecido pela recorrente nada esclarece acerca do que lhe foi solicitado.

Com efeito, ainda que se admita que somente durante o ano de 2003 a recorrente, veio a conhecer as bases de cálculo dos tributos devidos nos anos-calendário de 2000 e 2001, isto, quando muito, poderia servir de explicação para a entrega das declarações originais sem valor declarado, porém, jamais justificaria o das declarações retificadoras no mesmo dia do início da fiscalização.

*Além disso, a versão de que somente em 2003 chegou aos valores das bases de cálculo dos tributos referentes aos anos de 2000 e 2001, se mostra totalmente inconsistente, na medida em que a recorrente, **"tendo em vista os fatos que ela própria registrou em sua escrituração, tinha ciência de que havia incorrido em tributos cujos valores deveriam ter sido apurados e informados nas declarações"**, como afirmado pela autoridade autuante.(grifo meu)*

Outro argumento da recorrente é o de que a conduta do contribuinte não se constituiu um fato isolado, que pudesse ser caracterizado como erro eventual ou involuntário, mas um série repetida de omissões das suas receitas e tributos devidos ao Fisco nos anos de 2000 e 2001. Com efeito, o que se verifica nas declarações originais apresentadas pela autuada é a sucessiva omissão das bases de cálculos e tributos devidos durante pelo menos dois anos consecutivos, o que não pode ser atribuído a mero erro ou falta de organização do responsável pela contabilidade, como chegou a alegar a fiscalizada em seu recurso voluntário. A própria fiscalizada admite que teve conhecimento dos dados tributáveis no transcorrer do ano de 2003, ou seja, bem antes do início da ação fiscal.

Observe-se ainda que, embora a fiscalização, em cumprimento das verificações obrigatórias previstas no Mandado de Procedimento Fiscal, tenha apurado diferenças de tributos a recolher em relação a outros anos calendários (1999, 2002 e 2003), somente aplicou a multa qualificada aos períodos de apuração dos anos 2000 e 2001. A autoridade lançadora foi, portanto, bastante criteriosa ao aplicar as penalidades de ofício, agravando a penalidade apenas em relação aos períodos de apuração em que a omissão intencional do contribuinte fiscalizado restou patente. Verifica-se, por exemplo, que no ano-calendário de 1.999, a fiscalização apurou IRPJ declarado à menor na DCTF, (correspondente à apenas 20% dos valores efetivamente devidos em cada trimestre). No entanto, conforme demonstrativo de fls. 129 (IRPJ Anocalendário 1999 Verificações Obrigatórias), constatou que na DIPJ do ano de 1.999 a fiscalizada havia informado corretamente as suas receitas e a base de cálculo do imposto. Assim, em que pese tenha declarado à menor os tributos devidos nas DCTF's, a autoridade lançadora entendeu que, em relação ao ano-calendário: 1999, a contribuinte ofereceu, por meio da DIPJ, elementos para que a administração tributária pudesse ao menos verificar a base tributável correta e cobrar as diferenças devidas, pelo simples cotejo entre a DIPJ e as DCTF's. Assim aplicou a penalidade de ofício, sem agravamento. O mesmo ocorreu em relação aos anos de 2002 e 2003.

A omissão intencional da autuada em omitir os valores de suas receitas e tributos devidos ao Fisco ficou ainda mais evidente, quando, ato contínuo ao início da fiscalização,

apresentou declarações retificadoras com os valores devidos, demonstrando o quão ciente estava da sua omissão perante a administração tributária.

A Lei nº 9.430/1996, no inciso II do seu art. 44, prevê a aplicação da multa qualificada nas situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. O art. 71 da Lei nº 4.502/1964, têm a seguinte redação:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais

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

(grifei)

Pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 2000 e 2001, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei nº 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo), caracterizadores do tipo penal previsto na lei .

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial para restabelecer a cobrança da multa de ofício qualificada (150%) sobre o IRPJ apurado nos anos-calendário 2000 e 2001, nos moldes constantes do lançamento.

21.Em síntese, a decisão paradigmática restabeleceu a multa qualificada de 150%, que havia sido reduzida para o percentual normal de 75% pela instância anterior, pois ficou evidenciado que a empresa tinha pleno conhecimento dos tributos devidos relativos aos anos-calendário 2000 e 2001, conforme demonstrava sua própria escrituração contábil e fiscal. Apesar disso, apresentou sistematicamente declarações zeradas, impedindo ou retardando o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores.

22.Um elemento crucial na demonstração do dolo foi o fato de que, no mesmo dia em que recebeu a intimação do início do procedimento fiscal, o contribuinte "*correu para apresentar declarações retificadoras*" daqueles anos, corrigindo as informações anteriormente omitidas. Esta atitude foi interpretada pelo relator como uma clara demonstração de que a empresa estava ciente de sua conduta lesiva aos cofres públicos.

23.Ademais, o relator do paradigma foi enfático ao ressaltar que, conforme admitido pela própria fiscalizada, ela já tinha conhecimento dos valores tributáveis desde 2003, porém não procedeu à retificação das declarações nem ao recolhimento dos tributos devidos antes da ação fiscal e que, quando questionada sobre o motivo de não ter apresentado as DCTF's retificadoras antes do início da fiscalização, a empresa apresentou justificativas consideradas inconsistentes.

24.O caráter sistemático e continuado da omissão também foi destacado como evidência do dolo. A conduta não constituiu um fato isolado que pudesse ser caracterizado como erro eventual ou involuntário, mas uma série repetida de omissões durante dois anos consecutivos, o que não poderia ser atribuído a mero erro ou falta de organização do responsável pela contabilidade.

25.O relator ressaltou ainda o tratamento diferenciado dado pela fiscalização aos diversos períodos auditados. Apenas para os anos-calendário 2000 e 2001 foi aplicada a multa qualificada, pois somente nestes períodos ficou caracterizada a omissão dolosa e integral das receitas e tributos devidos. Para os demais anos (1999, 2002 e 2003), onde também foram identificadas irregularidades, mas de natureza diversa, foi aplicada apenas a multa de ofício normal de 75%.

26.Como é possível observar, a análise comparativa aponta para diferenças significativas que comprometem a caracterização do dissenso jurisprudencial.

27.Com efeito, o Acórdão recorrido envolve contexto de omissão de receitas identificadas por depósitos bancários não comprovados, despesas não documentadas, resultados escriturados, mas não declarados, além de pagamentos sem causa. O contribuinte mantinha registros contábeis de sua movimentação financeira, os quais inclusive serviram como base material para a própria autuação fiscal. A fundamentação para afastar a qualificação da multa apoiou-se fortemente na Súmula CARF nº 14, que estabelece que a simples apuração de omissão de receita não autoriza automaticamente a qualificação da multa, sendo necessária a comprovação específica do evidente intuito de fraude.

28.Por outro lado, o Acórdão paradigma trata de situação substancialmente distinta. Neste caso, o contribuinte apresentou declarações (DIPJ e DCTF) com valores zerados, mesmo tendo conhecimento dos valores devidos conforme sua própria escrituração contábil. Como aspecto determinante, foi ressaltado o comportamento do contribuinte que, apenas após ser intimado do início do procedimento fiscal, apresentou no mesmo dia as declarações retificadoras, tendo ele próprio admitido ter conhecimento dos valores tributáveis desde 2003, mas ainda assim não realizou a retificação até ser fiscalizado.

29.As diferenças entre os casos manifestam-se em três dimensões. Primeiramente, quanto à natureza dos ilícitos tributários. Enquanto a decisão *a quo* trata principalmente de omissão de receitas recebidas da empresa Nave Guia Empreendimentos e Participações Ltda. e por depósitos bancários não comprovados, no paradigma a questão central consistiu na apresentação de declarações retificadoras (DIPJ e DCTF), informando valores devidos apurados na escrituração contábil e fiscal, com vistas a substituir as declarações originais zeradas, anteriormente apresentadas, mas que *“só veio a se materializar diante da instauração do procedimento fiscal em 2004, exatamente sobre os períodos de apuração destacados no Mandado de Procedimento Fiscal (anos de 2000 e 2001)”*.

30.Em segundo lugar, a conduta dos contribuintes mostra-se consideravelmente diferente. No caso do paradigma, existem elementos concretos demonstrando a intenção deliberada de ocultar informações do Fisco, como a retificação imediata após o início da fiscalização e a admissão de conhecimento prévio dos valores. Já no Acórdão recorrido, o próprio voto vencedor destacou a ausência de elementos específicos que demonstrassem esta intenção qualificadora.

31. Por fim, a fundamentação jurídica para qualificação ou desqualificação da multa seguiu caminhos distintos. O Acórdão recorrido baseou-se na necessidade de demonstração de um ardil próprio e autônomo, além do ilícito tributário ordinário, rejeitando a qualificação automática de certos ilícitos como sonegação. O Acórdão paradigma, diferentemente, considerou que as circunstâncias fáticas já evidenciavam tanto os elementos objetivos (omissão dos rendimentos) quanto subjetivos (dolo) necessários à caracterização da sonegação fiscal prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

32. Estas diferenças substanciais, tanto no plano fático quanto na fundamentação jurídica lastreada em fatos distintamente considerados, comprometem a similitude necessária para a admissibilidade do Recurso Especial. Embora ambos os casos discutam a qualificação da multa à luz da legislação tributária, os cenários em que ocorreram as infrações e os fundamentos jurídicos desenvolvidos apresentam distinções significativas que justificam as conclusões diferentes de cada colegiado. O Acórdão paradigma identificou elementos concretos de intenção dolosa, enquanto o recorrido constatou a ausência desses mesmos elementos, aplicando assim a orientação da Súmula CARF nº 14.

33. Portanto, a dessemelhança entre os casos cotejados prejudica o requisito de similitude fático-jurídica necessário para a admissibilidade do Recurso Especial, desautorizando o trânsito do apelo.

CONCLUSÃO

34. Ante todo o exposto, por não tratar de quadro fático-jurídico com as mesmas características essenciais do Acórdão recorrido, o paradigma merece ser rejeitado, razão pela qual **não conheço do Recurso Especial.**

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca