



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.000186/2006-01
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.411 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ATC - ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL EXPORTACAO E IMPRTACAO DE TABACO LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido x paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

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)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(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, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.411 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13005.000186/2006-01

Relatório

Por bem resumir o litígio, transcrevo parte do despacho de fls. 5.108/5.119, complementando-o no final:

Trata o presente processo de recurso especial de divergência (fls. 5091) interposto pela FAZENDA NACIONAL contra o Acórdão n.º 101-97.074, de 17/12/2008 (fls. 4952), o qual foi aperfeiçoado pelos Acórdãos n.º 1101-00.424, de 28/01/2011 (fls. 4992), e n.º 1302-002.123, de 17/05/2017 (fls. 5082), em sede de embargos de declaração.

O contribuinte foi objeto de ação fiscal a qual deu ensejo a: lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com exigência de juros de mora e multa de ofício em parte qualificada, relativos a 2003 (fls. 12); lançamentos de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, em 2003; lançamento de multa regulamentar pela falta/excesso de estoque, relativa aos anos 2002, 2003 e 2004. A acusação fiscal consiste na: subavaliação do estoque final de produtos; omissão de receitas oriundas de variação cambial ativa e antecipação de custos e despesas; bem como divergência entre os valores contabilizados do estoque e o valor efetivamente comprovado.

A decisão de primeira instância (fls. 4751) manteve integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; exonerou em parte o lançamento da multa de ofício e exonerou em parte o lançamento da multa regulamentar, o que deu ensejo a recurso de ofício e a recurso voluntário.

A decisão atacada negou provimento ao recurso de ofício, e deu provimento parcial ao recurso voluntário para: exonerar a exigência relativa à diferença de estoque; exonerar a exigência de IRPJ e CSLL relativa à variação cambial; exonerar a multa isolada. O correspondente acórdão adotou a seguinte ementa:

RECURSO EX OFFICIO

MULTA DE OFICIO EXIGIDA ISOLADAMENTE - PAGAMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO SEM O ACRÉSCIMO DA MULTA DE MORA - Cancela-se a multa de ofício exigida isoladamente sobre pagamento ou recolhimento de tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora, em razão da edição da Medida Provisória n.º 303, de 2006, que a excluiu do campo de incidência.

LEI TRIBUTARIA - APLICAÇÃO RETROATIVA - Em observância ao princípio da retroatividade benigna, a multa vigente à época da autuação deve ser reduzida para o percentual menos gravoso fixado em legislação posterior.

RECURSO VOLUNTÁRIO

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA -Não há que se cogitar de nulidade quando a autoridade julgadora indefere pedido de diligência ou perícia por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes para que se possa proferir o julgamento do feito.

OMISSÃO DE RECEITAS - LEVANTAMENTO DE ESTOQUES A PARTIR DE

AUDITORIA DE PRODUÇÃO -FALTA DE APROFUNDAMENTO DA AÇÃO FISCAL - Levantamento de estoques feito a partir da movimentação dos estoques da contribuinte, por meio de auditoria de produção, cuja metodologia revelou-se inconsistente carece do necessário grau de confiabilidade na apuração da "realidade", restando aniquilada a legitimidade do crédito constituído frente aos comprovantes apresentados pela empresa.

OMISSÃO DE RECEITAS - VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA -A redução das obrigações a pagar decorrente de variação cambial ativa integra a base de cálculo e o fato gerador do IRPJ e CSLL, devendo o valor correspondente ser adicionado ao resultado do exercício. Exclui-se da exigência as parcelas devidamente comprovadas pela recorrente.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - PIS - COFINS - RECEITAS FINANCEIRAS -

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS - As receitas decorrentes de variações cambiais ativas não integram a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, devendo, portanto, ser cancelado o lançamento que exige as contribuições incidentes sobre as receitas financeiras.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL - A solução dada ao litígio principal, que manteve a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.

MULTA QUALIFICADA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

Súmula 1º CC 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.

PENALIDADE - .MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA) - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Encenado o período de

apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Em seguida, o conselheiro relator da decisão acima apontada apresentou embargos de declaração para sanear omissões lá encontradas. Os embargos foram acolhidos e o acórdão embargado foi retificado por meio do Acórdão nº 1101-00.424 (fls. 4992), no qual foi proclamada a seguinte decisão:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, para conhecer dos embargos de declaração. Ratificar o Acórdão embargado para (a) negar provimento ao Recurso de Ofício e quanto ao Recurso Voluntário, dar provimento parcial para (b) rejeitar as preliminares de nulidade; (c) excluir da tributação o item relativo às diferenças de estoques e por decorrência, (d) excluir da exigência a multa regulamentar isolada de 1PI pela falta e pelo excesso no estoque de fumo; quanto à omissão de receitas das variações cambiais, (e) excluir da tributação a incidência de IRPJ e CSLL relativamente ao valor de R\$ 7.321.379,10; cancelar a exigência a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais. Dar provimento aos embargos de declaração no sentido de sanar a omissão apontada para, no que tange às matérias remanescentes, pendentes de julgamento pelo Colegiado, dar provimento parcial para (f) reduzir a multa de ofício de 150% para 75% aplicada sobre as exigências decorrentes de omissão de receitas de variação cambial; e, (g) excluir da tributação a exigência reflexa de COFINS sobre a omissão de receita de variação cambial, e (h) Manter a exigência reflexa relativamente à Contribuição ao PIS. Apresentará declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Naquela ocasião, foi adotada a seguinte ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ADMISSIBILIDADE - RE-RATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO - Admite-se embargos de declaração opostos por Conselheiro, conforme previsto no Regimento Interno do CARF, para ratificar a decisão proferida no acórdão embargado, de maneira a consolidar as matérias já decididas anteriormente, e sanar as omissões apontadas para proferir decisão sobre matéria remanescente do julgamento anterior.

RECURSO EX OFFICIO

MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE -PAGAMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO SEM O ACRÉSCIMO DA MULTA DE MORA - Cancela-se a multa de ofício exigida isoladamente sobre pagamento ou recolhimento de tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora, em razão da edição da Medida Provisória nº 303, de 2006, que a excluiu do campo de incidência.

LEI TRIBUTÁRIA - APLICAÇÃO RETROATIVA - Em observância ao princípio da retroatividade benigna, a multa vigente à época da autuação deve ser reduzida para o percentual menos gravoso fixado em legislação posterior.

RECURSO VOLUNTÁRIO NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA -Não há que se cogitar de nulidade quando a autoridade julgadora indefere pedido de diligência ou perícia por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes para que se possa proferir o julgamento do feito.

OMISSÃO DE RECEITAS - LEVANTAMENTO DE ESTOQUES A PARTIR DE AUDITORIA DE PRODUÇÃO -FALTA DE APROFUNDAMENTO DA AÇÃO FISCAL

-Levantamento de estoques feito a partir da movimentação dos estoques da contribuinte, por meio de auditoria de produção, cuja metodologia revelou-se inconsistente carece do necessário grau de confiabilidade na apuração da "realidade", restando aniquilada a legitimidade do crédito constituído frente às comprovações apresentadas pela empresa.

OMISSÃO DE RECEITAS - VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA - A redução das obrigações a pagar decorrente de variação cambial ativa integra a base de cálculo e o fato gerador do IRPJ e CSLL, devendo ser, o valor correspondente, adicionado ao resultado do exercício. Exclui-se da exigência as parcelas devidamente comprovadas pela recorrente como tendo sido oferecidas à tributação, mesmo que sob outra rubrica.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - COFINS - PIS - RECEITAS FINANCEIRAS - VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS - As receitas decorrentes de variações cambiais ativas, por serem receitas financeiras, não integram a base de cálculo das contribuições para a COFINS (entendimento do STF de que a Lei 9.718/98 contrariou o art. 110 do CTN ao alargar o conceito de faturamento). Contudo, receitas decorrentes de variações cambiais integram a base de cálculo das Contribuições ao PIS quando sujeitas ao regime não-cumulativo, como no presente caso, vez que submetidas às disposições da Lei nº 10.637/02, amparada na EC nº 20/98.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL - A solução dada ao litígio principal, que manteve a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.

MULTA ISOLADA - IPI - DIFERENÇAS NOS ESTOQUES DE FUMO - ARTIGO 501 DO RIPI/2002 - Restando não comprovada a diferença nos estoques frente aos documentos apresentados pela recorrente, deve ser cancelada a multa isolada prevista no art. 501 do RIPI/2002.

MULTA QUALIFICADA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Súmula 1ºCC 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."

PENALIDADE - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA) - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Encerrado o período de

apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Dessa vez, foi a Procuradoria da Fazenda Nacional quem ingressou com embargos de declaração para aperfeiçoar a referida decisão. Os embargos foram admitidos e julgados por meio do Acórdão nº 1302-002.123 (fls. 5082), ocasião em que lhes foram negado o provimento.

Em seguida a PGFN interpôs recurso especial (fls. 5.091/5.104), sustentando existir divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: **(i)** nulidade formal de parte do lançamento; **(ii)** variação cambial ativa; e **(iii)** qualificação da multa de ofício.

Despacho de fls. 5.108/5.119 deu seguimento ao Apelo apenas no tocante a terceira matéria, nos seguintes termos:

3. Qualificação da multa de ofício

A terceira divergência apontada pelo recorrente trata da qualificação da multa de ofício em face da vultosa quantia que teria sido omitida pelo contribuinte.

O acórdão recorrido exonerou a qualificação da multa de ofício por entender que a autoridade lançadora não apresentou argumentos que demonstrassem a ocorrência de algum dos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aplicando a Súmula 1ºCC nº 14, conforme o seguinte excerto (fls. 5057):

(...)

Por seu turno, o recorrente afirma que este não é o caso de aplicação da referida súmula e que a magnitude da omissão afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer o verdadeiro numerário à tributação e que justifica a aplicação da multa qualificada. Afirma que o mesmo fato foi considerado suficiente para a manutenção da qualificação da multa de ofício em outros casos análogos, julgados pelo CARF. Para tanto, aponta como paradigmas os acórdãos n.º 203-09.098, no que diz respeito à omissão de valores vultosos, e o acórdão n.º 9101-001.202, no que diz respeito à conduta reiterada do contribuinte. Passa-se à análise desses acórdãos.

O Acórdão n.º 203-09.098, que trata da omissão de valores vultosos, adotou a seguinte ementa:

COFINS - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL — SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE — O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei n.º 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a inflição da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei n.º 9.430.

Transcreve-se parte do respectivo voto condutor:

A declaração e recolhimento a menor de receitas comprovadamente auferidas, ao longo de vários períodos-base, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, acima reproduzida. O procedimento adotado pelo contribuinte em declarar e pagar valores menores que aqueles resultantes da sua escrituração, de forma reiterada, interferiu para encobrir os verdadeiros aspectos da situação de fato, capaz de provocar a incidência da norma tributária para dificultar ou impedir que a autoridade fiscal detectasse o pagamento de valores menores que os devidos.

O Acórdão n.º 9101-001.202, que trata da conduta reiterada do contribuinte, adotou a seguinte 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 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 n.º 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Transcreve-se parte do respectivo voto condutor:

Por outro lado, a conduta da recorrida se enquadra na hipótese fática do art. 71 acima transcrito, pois a recorrida tinha total conhecimento das suas bases tributáveis e do imposto de renda devido. Todavia, apresentou DCTF e pagou tributos durante vários anos consecutivos calculados sobre 10% das bases tributáveis que constava da sua escrita contábil.

Ora, a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 1999 a 2003, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei n.º 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos

e tributos) e subjetivo (dolo de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei.

Portanto, constata-se que, nos acórdãos apontados como paradigmas, as autoridades julgadoras conheceram do fato de serem vultosos os valores omitidos ou de haver conduta reiterada tendente a essa omissão.

Verifico que situações similares estão presentes no acórdão recorrido. A autoridade lançadora dedicou um considerável esforço para demonstrar que a omissão de receitas apontada não poderia ser fruto de erro do contribuinte, mas de sua intenção deliberada. Todavia, a decisão recorrida não as considerou relevantes, inclusive quanto ao valor omitido, o que denota que a turma julgadora não considerou o vultoso valor como critério para a averiguação do dolo do contribuinte.

A comparação entre o acórdão recorrido e os acórdãos apontados como paradigmas leva à conclusão de que há divergência na aplicação do dispositivo legal que prevê a qualificação da multa de ofício. Assim, os dois paradigmas apresentados são aptos a caracterizar a divergência apontada, levando à necessidade de manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Conclusão

Desta feita, em razão de terem sido atendidos os pressupostos de admissibilidade apenas quanto à qualificação da multa de ofício (item 3), nos termos do artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, opino no sentido de DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda.

Em relação às matérias não admitidas, houve apresentação de Agravo (fls. 5.121/5.125), tendo sido este rejeitado (fls. 5.133/5.145).

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 5.192/5.213). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, sustenta que a decisão recorrida não merece reforma em relação à qualificação da penalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e do qual transcrevo parcialmente:

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.

(...)

§ 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.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem 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, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Na prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso costuma ocorrer justamente na hipótese de comparação de decisões que, ainda que analisando uma *mesma matéria*, apontam soluções jurídicas diversas em função de circunstâncias fáticas

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

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

dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Nesse contexto, cumpre observar que o provimento parcial do recurso voluntário na matéria omissão de receitas de variação cambial foi assim motivado no acórdão recorrido:

... deve-se registrar que a fiscalização limitou-se a examinar tão-somente a conta de resultado "Variações Cambiais Ativas", sem realizar um mínimo aprofundamento para justificar a acusação fiscal.

Por seu turno, a contribuinte insiste em afirmar que não deixou de registrar qualquer importância a título de variação cambial, apresentando os demonstrativos anexados aos autos, confirmando ter incorrido em erro no registro contábil, ao invés de registrar na conta de "Variação Cambial Ativa", a contabilização se deu na conta de "Receita de Exportação".

Ressalte-se que tal fato encontra-se devidamente evidenciado nos autos, inclusive com a prova efetiva na respectiva declaração de rendimentos — DIPJ, onde consta a receita no valor de R\$ 105.530.233,79, sendo que as receitas de exportação totalizaram um valor significativamente inferior, ou seja, R\$ 98.208.854,69, conforme devidamente comprovado nos autos (fls. 2.312).

Às fls. 2.313 a 2.327, consta o registro individualizado de cada uma das exportações realizadas pela contribuinte, sendo que as fls. 2.328, o Demonstrativo Sintético entre as Variações Cambiais lançadas na contabilidade e as Variações Cambiais efetivas na liquidação dos contratos de adiantamento de câmbio na data de embarque das mercadorias.

Ou seja, as provas dos autos demonstram de forma cabal que a empresa incorreu em um simples erro no registro das rubricas contábeis, pois, quando deveria registrar os valores em questão na conta de Variação Cambial Ativa, registrou a título de Receita de Exportação. Porém, tal irregularidade não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, tendo em vista que ambas as contas correspondem ao grupo de contas de resultado, não modificando o resultado apurado ao final do período-base.

Com a devida vênia, ousou discordar da decisão proferida pela turma julgadora de primeira instância, pois, **de tudo o que consta dos autos, conclui-se que, pelo menos uma parte das receitas correspondentes às variações cambiais foi oferecida à tributação, correspondente a R\$ 7.321.379,10, porém, sob a rubrica Receitas de Exportação.**

Com efeito, conforme afirmado pela recorrente, além os registros efetuados na referida conta, em decorrência das exportações realizadas, também foram levados a efeito alguns lançamentos correspondentes as variações cambiais ativas decorrentes dos contratos. de câmbio. Porém, foram os mesmos simplesmente deixados de lado, sem qualquer motivação no sentido de descaracterizá-los como válidos e suficientes para comprovar as transações.

(...)

Faltou o devido aprofundamento investigatório para a consistência da acusação, ou seja, a necessária invalidação dos mesmos ou de quaisquer outros elementos que não possibilitassem a sua infirmação através de simples argumentação contrária.

(...)

Olvidou-se o autuante, de investigar mais a fundo a ocorrência da omissão e comprová-la.

Por outro lado, os documentos apresentados pela recorrente, bem como os argumentos de defesa procedem. O lançamento não tem a necessária consistência para justificar a acusação de desvio de receitas da fiscalizada. Pior do que isso é o fato de a ação fiscal limitar-se ao exame da conta sob o título de Variação Cambial, deixando de examinar as

demais contas de resultado. Não obstante, houve também a qualificação da multa de 150%, com a consequente representação fiscal para fins penais.

Em razão do acima exposto, sou pelo provimento parcial do presente item, para excluir da exigência o valor de R\$ 7.321.379,10.

Em seguida, ao tratar especificamente da multa qualificada (aplicada somente nesse item da autuação), referida decisão aponta que:

(...)

MULTA QUALIFICADA DE 150%

No caso sob exame, **a multa de ofício foi elevada para 150% porque a fiscalização entendeu que ficou configurado o evidente intuito de fraude**, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996).

A autoridade lançadora entendeu que a omissão de receitas apurada configura evidente intuito de fraude a justificar a aplicação da penalidade qualificada.

Todavia, neste particular, entendo que não é cabível a aplicação da penalidade exasperada. A omissão de receitas já é infração tipificada e sujeita a contribuinte ao lançamento de ofício com aplicação de multa de 75%, que é cabível nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Logo, a contribuinte ao prestar declaração inexata e deixar de pagar tributo referente à infração de omissão de receitas, sujeitou-se à aplicação da multa de 75%. Não ficou demonstrado nos autos que ela agiu com evidente intuito de fraude para ensejar à aplicação da multa agravada, pois somente foi comprovada a conduta acima descrita, que em si não representa ação dolosa.

Aliás, a própria ação fiscal evidenciou fraqueza na imputação da irregularidade, pois conforme demonstrado nos autos e no item acima apreciado, ficou devidamente comprovado pela recorrente que houve erro por parte do Fisco na apuração do valor pretensamente omitido.

Consta do auto de infração a omissão de receitas no montante de R\$ 10.319.509,44, enquanto que a empresa comprovou que havia contabilizado e tributado a maior parcela desse valor (R\$ 7.321.379,10), portanto, 70,95% do valor tido como receita omitida no auto de infração, foi comprovado pela recorrente.

Com efeito, esse entendimento é preconizado na farta jurisprudência desta Câmara, no sentido de que para a aplicação da multa qualificada de 150%, é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que "fraude não se presume", "se prova". Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela empresa. Não é razoável se querer, simplesmente, resumir a ocorrência de fraude, ainda mais quando se tratar de acusação de omissão de receitas onde a contribuinte comprova que tributou mais de 70% do valor considerado pela fiscalização como omitido.

Dessa forma, fica evidenciado que a fiscalização aplicou incorretamente a multa de ofício qualificada, tendo em vista que na espécie de que se cuida, a infração não denota o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente, como diz a lei.

Aliás, referida matéria encontra-se pacificada no âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo, inclusive, sido objeto de súmula (Súmula nº 03 do 1CC), conforme publicação no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, conforme abaixo:

MULTA QUALIFICADA — FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

Súmula 1ª CC n.º 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.

Nessas condições, entendo que a multa de ofício deve ser reduzida para 75%.

Como se nota, o voto condutor fundamenta a necessidade de desqualificação da multa com base na Súmula CARF n.º 14, bem como em razão da falta de aprofundamento e investigação da fiscalização, afinal a própria contribuinte produziu provas de que aproximadamente 71% do valor da receita considerada omitida teria sido escriturada e oferecida à tributação.

Essa *fragilidade* da ação fiscal inclusive foi evidenciada em declaração de voto da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, que acompanhou o voto nesse particular justamente em face dessa circunstância fática. Confira-se:

Expresso meu entendimento no sentido de que as características dos erros constatados pela autoridade lançadora, relativamente ao registro da variação cambial ativa pela contribuinte, pela reiteração e coincidência nos montantes omitidos, poderiam, sim, justificar a qualificação da penalidade aplicada sobre o crédito tributário que deixou de ser recolhido.

Todavia, concordo com o I. Relator quando afirma que *a própria ação fiscal evidenciou fraqueza na imputação da irregularidade, pois conforme demonstrado nos autos e no item acima apreciado, ficou devidamente comprovado pela recorrente que houve erro por parte do Fisco na apuração do valor pretensamente omitido*. Isto porque, em se tratando de variação cambial decorrente de adiantamentos por contrato de câmbio, não poderia a Fiscalização ter se limitado a averiguar o procedimento da contribuinte até o momento do registro da variação cambial.

De fato, ante a possibilidade concreta de tais contratos de câmbio resultarem em receitas de exportação, caberia à autoridade lançadora, para fins de exigência de IRPJ e CSLL, ter analisado como foram registradas as liquidações daqueles contratos e se houve o reconhecimento, da variação cambial antes omitida, como receita de exportação.

Assim não tendo procedido, e demonstrando a contribuinte ter reconhecido parcela significativa dos valores omitidos como receitas de exportação, não há como negar que resta fragilizada a imputação de fraude, devendo ser reduzida a penalidade, sobre o crédito tributário remanescente, ao percentual de 75%.

(...)

Apenas que, ante a fragilização da imputação de fraude antes mencionada, a exigência assim remanescente somente pode ser acompanhada da multa de ofício no percentual de 75%.

Pois bem.

Do Acórdão n.º **203-09.098** (*primeiro paradigma*), extrai-se que:

Do agravamento da Multa

(...)

Constam das razões de decidir pela primeira instância o que a seguir reproduzo:

"A impugnante indaga como poderia ser agravada a multa desde 1996, se o motivo da exasperação foi a omissão de declaração de grande parcela do faturamento. Ora, conforme bem salientou os autuantes na descrição dos fatos do auto de infração, não se trata só de bases declaradas em DCTF, mas do seu cotejo com valores pagos e, sobretudo, das receitas declaradas nos Livros de Apuração do ICMS e Nota de Fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás.

Além disso, embora alegue não ter omitido receita, durante mais de quatro anos, reiteradamente, declarou, ao Fisco, faturamento menor que os valores escriturados na coluna de saídas de mercadorias do livro fiscal de registro de apuração de ICMS, impedindo, assim, o conhecimento, pela administração tributária, dos procedimentos que estava adotando, pois, quando o sistema da Receita Federal confrontava os DARF de pagamento com as bases declaradas, nada apurava de errado, já que as bases declaradas e os valores pagos estavam todos proporcionalmente e indevidamente reduzidos. (...)

Ora, declarando a menor seus rendimentos e de forma sistemática durante anos consecutivos, conforme pode se constatar no confronto das Declarações apresentadas ao Fisco pela empresa em relação aos valores constantes dos livros de Apuração do ICMS, resultante nas planilhas de fl. 43 e 81 a 84, a contribuinte tentou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Essa prática reiterada, revela-se uma conduta dolosa e premeditada. Ao invés de nada declarar o contribuinte, declarava e recolhia mês a mês os tributos sobre importâncias inferiores a suas efetivas receitas de 1996 a 2000, a toda evidência para não chamar a atenção do Fisco. Tal situação fática se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/1964, acima grifado, ainda que a contribuinte tenha registrado corretamente suas receitas nos livros de Apuração do ICMS (utilizado com mais frequência pelo fisco estadual).

(...) Estou plenamente convencido do evidente intuito de fraude da contribuinte, caracterizado pela sonegação (definida no art. 71 da Lei 4.502/64), portanto, correta a aplicação da multa de 150%." (negritei)

A declaração e recolhimento a menor de receitas comprovadamente auferidas, ao longo de vários períodos-base, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, acima reproduzida. O procedimento adotado pelo contribuinte em declarar e pagar valores menores que aqueles resultantes da sua escrituração, de forma reiterada, interferiu para encobrir os verdadeiros aspectos da situação de fato, capaz de provocar a incidência da norma tributária para dificultar ou impedir que a autoridade fiscal detectasse o pagamento de valores menores que os devidos

Como se vê, a manutenção da multa qualificada na situação ora comparada levou em conta o fato da contribuinte lá autuada, em anos-calendários sucessivos, não declarar ao fisco federal grande parte de suas receitas, mesmo tendo estas sido contabilizadas e informadas ao fisco estadual.

Trata-se, assim, de situação fática incomparável para os fins pretendidos pela Recorrente, não servindo o julgado em questão como precedente hábil a caracterizar o alegado dissídio.

Isso se repete com o *segundo paradigma* (Acórdão nº **9101-001.202**), conforme já se verifica a partir da sua própria ementa: *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 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 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.*

E do voto condutor a dessemelhança fática fica ainda mais evidente, conforme atesta a seguinte passagem:

A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de aplicação da multa qualificada (150%) sobre a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização, tendo em vista que foi constatado que o contribuinte declarou, em DCTF, durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003, aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade, especificamente no Livro Diário, fls. 128 a 193, e Livro de Saídas, fls. 72 a 127.

(...)

Por outro lado, a conduta da recorrida se enquadra na hipótese fática do art. 71 acima transcrito, pois a recorrida tinha total conhecimento das suas bases tributáveis e do imposto de renda devido. Todavia, apresentou DCTF e pagou tributos durante vários anos consecutivos calculados sobre 10% das bases tributáveis que constava da sua escrita contábil.

Ora, a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 1999 a 2003, 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 de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei.

Assim, não resta dúvida que a recorrida agiu intencionalmente (com dolo) ao omitir, em todas as declarações apresentadas, os valores das receitas e tributos devidos, retardando o conhecimento do fisco quanto aos fatos geradores efetivamente ocorridos, aliado ao fato de não efetuar o recolhimentos de qualquer valor nos períodos de apuração fiscalizados. A conduta da fiscalizada **denota o claro intuito de sonegar os tributos devidos**.

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 os valores do IRPJ, contribuição para o Pis/Pasep, Cofins e CSLL, apurados nos anos-calendário 1999 a 2003, nos moldes constantes do lançamento.

Diante, então, da ausência da necessária similitude fática entre os julgados ora cotejados, não há que se falar em divergência jurisprudencial a ser dirimida.

Pelo exposto, não conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli