



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.720927/2014-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.350 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado A S E DISTRIBUIÇÃO LTDA - ME

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. PRÁTICA REITERADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à verificação de prática reiterada por mais de 3 (três) anos-calendário, diversamente do acórdão recorrido que analisa omissão de receita em apenas um dos 3 (três) anos-calendário fiscalizados, mediante procedimento anômalo adotado pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil.

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)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.350 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13116.720927/2014-18

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-002.096, na sessão de 15 de março de 2018, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITA. RECEBIMENTO DE RECURSOS FINANCEIROS. FORNECEDORES. CONTAS DE RESULTADO.

Ainda que se repute, sob a égide do princípio da verdade material, que o destaque do desconto em nota fiscal é prescindível e que a bonificação perfaz de fato um desconto incondicional, é imprescindível que o impacto deste desconto seja vislumbrado na contabilidade, isto é, que seja reduzido tal valor do CMV (Custo da Mercadoria Vendida) ou mesmo que represente qualquer aumento no resultado, sob pena de incorrer-se em omissão de receitas.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA 2 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

Deve prevalecer o princípio in dubio pro contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN, interpretando-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2009 a partir da constatação de omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização de recursos financeiros recebidos de fornecedores. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou improcedente a impugnação da Contribuinte e declarou definitivamente constituído o crédito tributário em face dos responsáveis tributários que não impugnaram a exigência (e-fls. 6391/6404). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada de 150% para 75% (e-fls. 6516/6531).

A PGFN opôs embargos de declaração apontando a existência de requerimento de desistência nos autos. Os embargos foram admitidos e providos para *corrigir a parte dispositiva da decisão embargada, para os seguintes termos: "Pelo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar a qualificação da multa relativa a CSLL do 1º (primeiro) e 4º (quarto) trimestres de 2009, reduzindo-a de 150% para 75%, bem como para NÃO CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO em relação aos demais débitos constituídos"*. O Acórdão nº 1201-002.725 foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO NO ACÓRDÃO, SANEAMENTO PELA VIA DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Constatada a omissão quanto à análise de pedido de desistência parcial, cabível sua apreciação e saneamento pela via dos embargos de declaração.

PARCELAMENTO. PEDIDO DE DESISTÊNCIA. RENÚNCIA DA DISCUSSÃO.

O pedido de desistência parcial feito pelo contribuinte em razão da inclusão de parte dos débitos em programa de parcelamento, implica na renúncia da discussão administrativa no não conhecimento parcial do recurso voluntário.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 12/03/2019 (e-fl. 6574) e em 01/04/2019 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 6575/6605 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 6607/6613, do qual se extrai:

Das divergência apontada

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à **Qualificação da multa de ofício por prática reiterada de omissão de receitas.**

Em relação a esta matéria, apresentou um único paradigma não reformado: Ac. n.º 103-23.495 cuja ementa foi integralmente reproduzida no recurso especial e assim dispõe:

Acórdão n.º 103-23.495:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004.

Ementa: 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.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO. Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial. RECEITA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. PERCENTUAL. LUCRO ARBITRADO.

Se a atividade preponderante desenvolvida pela contribuinte é a de prestação de serviços, correta a aplicação do percentual de 32% incidente sobre as receitas omitidas por conta de depósito bancário de origem não justificada. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004.

PRAZO DECADENCIAL. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para constituição de créditos referentes ao IRPJ, submetido a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula 1º CC n.º 2)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de

que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. SIMPLES - PIS - COFINS - CSLL – INSS. 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.

A Recorrente nesta matéria, assim manejou o seu recurso especial:

O acórdão paradigma acima transcrito foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a multa de 150%, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário.

O caso dos autos, como visto, em tudo se enlupa ao paradigma suscitado, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal.

Verifica-se claramente a divergência jurisprudencial sobre a interpretação e aplicação do 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº. 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007).

Da análise da divergência

Para demonstrar a divergência, a PFN aponta como motivação para a qualificação da multa de ofício: a prática reiterada do mesmo ilícito.

De fato, no Acórdão Recorrido, pelo TVF, se constata claramente que a nota determinante para a qualificação da multa foi a prática reiterada:

IV – DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

A conduta adotada pelo sujeito passivo de não contabilizar como receitas, os valores recebidos de fornecedores, **vem sendo executada de forma reiterada, tendo sido verificada no procedimento fiscal anterior referente ao ano-calendário 2007, e ainda no ano-calendário 2010**, conforme já mencionado no presente relatório, ambos os casos com repercussão exclusivamente nas apurações do PIS/PASEP e COFINS, uma vez que na apuração do IRPJ e CSLL com base no lucro real, houve redução na mesma proporção do Custo das Mercadorias Vendidas, tornando nulo o efeito da não contabilização das receitas na apuração do resultado tributável.

Lançamentos efetuados pelo sujeito passivo para contabilizar os recursos financeiros recebidos dos fornecedores nos **anos-calendário 2007 e 2010**:

Débito – 14309 - BRADESCO C/C 6580-3 (Ativo Circulante)

Crédito – 15674 – VERBAS/DESCONTOS FORNECEDORES – (CMV)

No ano-calendário 2009 o sujeito passivo utilizou-se de lançamentos anômalos para contabilizar os recursos financeiros recebidos dos fornecedores, creditando-se a conta Caixa e debitando a conta Bancos, inclusive, com tal procedimento, constatamos saldos credores na Conta Caixa durante todo o ano-calendário 2009:

Débito – 14309 - BRADESCO C/C 6580-3

Crédito – 52 – CAIXA

Neste caso a conduta foi ainda mais gravosa, pois além da repercussão nas apurações do PIS/PASEP e COFINS, tivemos a repercussão nas apurações do IRPJ e CSLL, que ensejou a lavratura dos Autos de Infração IRPJ e CSLL às fls. 03 a 32.

Em todos os anos-calendário (2007, 2009 e 2010) a conduta adotada pelo sujeito a passivo, tinha intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ao não contabilizar como receitas, as verbas/recursos financeiros recebidos de fornecedores, desta forma será aplicada a multa qualificada de prevista prevista

no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (150%) (Destacou-se).

O Acórdão Paradigma nº **103-23495**, não reformado, em situação fática semelhante, deu entendimento diverso ao Acórdão recorrido mantendo a qualificação da multa, uma vez constatado o evidente intuito de fraude em hipótese igualmente de prática reiterada do ilícito tributário.

Segundo o entendimento desse paradigma, a conduta reiterada, por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo cabível a qualificação da multa.

Assim, **enquanto no paradigma** a prática reiterada de omissão de receitas foi considerada como fato que indubitavelmente acarretaria a caracterização do dolo e do evidente intuito de fraude, para então qualificar a multa; **De outra banda, no Acórdão** essa mesma situação de prática de conduta reiterada de omissão de receitas gerou dúvidas quanto a ocorrência de dolo, e assim a multa foi desqualificada.

Eis os termos do seu voto condutor do paradigma, no relevante:

Para justificar a qualificação da multa, a autoridade lançadora revelou que, em razão de a autuada ter escriturado em seus livros contábeis receitas em montantes bastante inferiores àqueles efetivamente auferidos, nos anos-calendário de 2000 a 2004, ficou caracterizado o objetivo inequívoco de reduzir o montante dos tributos a pagar, de modo que a multa aplicada foi a qualificada de 150%.

(...)

Em relação à "prática reiterada" de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente "intuito" de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou "o evidente intuito de fraude" devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, **a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.** (Destacou-se).

De outra banda, o recorrido não se pautou pela mesma lógica do paradigma:

(...) O principal e único fato sob o qual se apoiou a fiscalização para a aplicação da multa fora que no ano-calendário de 2009 o sujeito passivo utilizou-se de lançamentos anômalos para contabilizar os recursos financeiros recebidos dos fornecedores, creditando-se a conta Caixa e debitando a conta Bancos, inclusive, com tal procedimento, constatando-se saldos credores na Conta Caixa durante todo o ano=calendário 2009. **Aditou-se o detalhe de que a conduta adotada pelo sujeito passivo de não contabilizar como receitas, os valores recebidos de fornecedores, vinha sendo executada de forma reiterada, tendo sido verificada no procedimento fiscal anterior referente ao ano-calendário 2007, e ainda no ano-calendário 2010**

(...) De fato, o equívoco na contabilização das bonificações recebidas fora o único motivo ensejador da aplicação da multa qualificada.

Daí, no entanto, até atingir-se o dolo, o caminho que se percorre é repleto de subjetividades, ausentes quaisquer objetividades materializadas por meio de

provas ou documentos. Há total insegurança jurídica quanto a este ponto nos autos, o conjunto probatório e as alegações contraditórias das partes instalam um cenário de integral dúvida.

Não que o caminho oposto também não gere incertezas, **mas aqui deve prevalecer o entendimento amplamente defendido por este julgador concernente a aplicação do princípio in dubio pro contribuinte**, corolário do princípio da boa fé objetiva.

Trata-se da aplicação do **art. 112 do CTN** como fundamento expresso da *ratio decidendi* que versa sobre a desqualificação da multa. (Destacou-se).

Assim sendo, considero demonstrada a divergência de entendimentos quanto a essa matéria e assim OPINO por ADMITIR esta matéria. (*destaques do original*)

A PGFN argumenta que:

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar **o conhecimento da ocorrência do fato gerador** ou das condições pessoais do contribuinte. Fraude, do artigo 72, **que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco**, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, **como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.**

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: **é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007.

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, **observada a partir da conduta reiterada, sistemática na prática de infrações tributárias.** Tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua **ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.** (*destaques do original*)

Reporta-se a doutrina acerca da caracterização da conduta dolosa e conclui que a Contribuinte:

- i) praticou atividade ilícita comprovada, observada a partir da apuração de **conduta reiterada, sistemática na prática de infrações tributárias**, que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e **devidamente justificada** pela fiscalização a **multa de 150%**;
- ii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, **já que realizada de forma sistemática**, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- iii) **a conduta repetida sistematicamente** demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, **indicando a intensidade do dolo.** (*destaques do original*)

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para restabelecer a multa de 150% **por se ter configurado a ação fraudulenta.**

Cientificado o responsável pela Contribuinte (e-fl. 6621), em razão da liquidação voluntária da pessoa jurídica informada à e-fl. 6623, não houve apresentação de contrarrazões.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Embora não questionado o conhecimento do recurso especial, importa observar que o paradigma nº 103-23.495 teve em conta exigências pertinentes aos anos-calendário 2000 a 2004 e validou qualificação da penalidade assim aplicada:

Da Multa de Ofício 75% e 150%

Foi aplicada a multa de 75%:

- sobre o lançamento em face de recolhimento a menor dos tributos relativamente às receitas apuradas, na forma do art. 5º da Lei 9.716/98, em função de erro no percentual de presunção do lucro (8% ao invés de 16%).

Foi aplicada a multa de 150%:

- sobre aqueles lançamentos tributários onde se apurou omissões de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96);

- sobre o lançamento de omissão de receitas auferidas a título de comissões recebidas de diversas instituições financeiras. (*destaques do original*)

Na sequência, para afirmar o intuito de fraude em razão da conduta reiterada, está consignado que:

Da qualificação da multa de 150% (Prática reiterada).

Assoma claro nos autos que a empresa impugnante, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

[...]

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

Em relação à "prática reiterada" de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente "intuito" de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou "o evidente intuito de fraude" devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode

aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, devem ser mantidas a multa de 75% e a multa qualificada de 150%.*(destaques do original)*

Nestes termos, apesar da referência, apenas, à conduta de omitir *receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF*, a qualificação da penalidade foi mantida não só em relação às receitas informadas por terceiros, como também em relação às omissões de receita presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e isto sem que nada fosse agregado à acusação fiscal ou à defesa para vinculá-la a receitas da atividade, como indica o seguinte excerto do voto condutor do paradigma:

Ora, como se vê da descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos. Com efeito, sequer os contabilizou ou os declarou. Apesar de a interessada alegar, reiteradamente, que as origens dos recursos depositados não provêm de vendas do estabelecimento, mas sim ou de atividades estranhas à sua atividade comercial. Acontece que a recorrente não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a ligação dos recursos recebidos em conta bancária e o seu discurso apresentado. Na verdade, a interessada ao invés de tentar provar os fatos alegados, se limita a tecer considerações de direito, no sentido de enfraquecer o lançamento por ter sido lastreado apenas em indícios e presunções. A esse respeito traz respaldo jurisprudencial na Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo o qual seria ilegítimo o lançamento de tributos arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários

De outro lado, para afirmar a prática reiterada de infração como evidência do intuito de fraude, o voto condutor do paradigma faz referência expressa à *prática de omitir receitas por mais de 3 (três) anos de forma reiterada*, e isso frente a um lançamento que apontou infrações ao longo de cinco anos-calendário (2000 a 2004).

O presente caso, de seu lado, teve em conta omissão de receitas operacionais constatada a partir da falta de registro dos *recursos financeiros recebidos de fornecedores* no ano-calendário 2009, distintamente de como procedera nos anos-calendário 2007 e 2010, quando lançara tais valores como redutores do custo de mercadorias vendidas. A autoridade fiscal constatou que os valores ingressaram nas contas bancárias da Contribuinte, mas foram contabilizados a débito da conta representativa de Bancos e a crédito da conta Caixa, inclusive evidenciando saldo credor nesta conta. Diante de tais circunstâncias, a qualificação da penalidade se deu sob a seguinte motivação:

A conduta adotada pelo sujeito passivo de não contabilizar como receitas, os valores recebidos de fornecedores, vem sendo executada de forma reiterada, tendo sido verificada no procedimento fiscal anterior referente ao ano-calendário 2007, e ainda no ano-calendário 2010, conforme já mencionado no presente relatório, ambos os casos com repercussão **exclusivamente** nas apurações do PIS/PASEP e COFINS, uma vez que na apuração do IRPJ e CSLL com base no lucro real, houve redução na mesma proporção do Custo das Mercadorias Vendidas, tornando nulo o efeito da não contabilização das receitas na apuração do resultado tributável.

[...]

No ano-calendário 2009 o sujeito passivo utilizou-se de lançamentos anômalos para contabilizar os recursos financeiros recebidos dos fornecedores, creditando-se a conta Caixa e debitando a conta Bancos, inclusive, com tal procedimento, constatamos saldos credores na Conta Caixa durante todo o ano-calendário 2009:

Débito – 14309 - BRADESCO C/C 6580-3

Crédito – 52 – CAIXA

Neste caso a conduta foi ainda mais gravosa, pois além da repercussão nas apurações do PIS/PASEP e COFINS, tivemos a repercussão nas apurações do IRPJ e CSLL, que ensejou a lavratura dos Autos de Infração IRPJ e CSLL às fls. 03 a 32.

Em todos os anos-calendário (2007, 2009 e 2010) a conduta adotada pelo sujeito a passivo, tinha intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ao não contabilizar como receitas, as verbas/recursos financeiros recebidos de fornecedores, desta forma será aplicada a multa qualificada de prevista prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (150%),

O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a qualificação da penalidade porque:

Ressalte-se, no entanto, que tal punição deve perpassar a comprovação de um comportamento indubitavelmente doloso por parte do contribuinte. Ainda que de fato o conhecimento do fato gerador tenha sido ofuscado, deve a fiscalização demonstrar de forma cabal e através de provas robustas que esta era realmente a intenção do agente.

Ocorre que os autos não trazem um conjunto probatório hábil e idôneo, apto a patentear o dolo na conduta do recorrente.

O principal e único fato sob o qual se apoiou a fiscalização para a aplicação da multa fora que no ano-calendário de 2009 o sujeito passivo utilizou-se de lançamentos anômalos para contabilizar os recursos financeiros recebidos dos fornecedores, creditando-se a conta Caixa e debitando a conta Bancos, inclusive, com tal procedimento, constatando-se saldos credores na Conta Caixa durante todo o ano-calendário 2009. Aditou-se o detalhe de que a conduta adotada pelo sujeito passivo de não contabilizar como receitas, os valores recebidos de fornecedores, vinha sendo executada de forma reiterada, tendo sido verificada no procedimento fiscal anterior referente ao ano-calendário 2007, e ainda no ano-calendário 2010.

Deste fato duas conclusões são possíveis, sendo que ambas devem ser atingidas por meio de presunções: a primeira, enviesada pela má-fé do contribuinte, indicando que a anomalia do fato contábil reflete a intenção dolosa do contribuinte de ocultar a ocorrência do fato gerador (a presunção atingida pela fiscalização); e a segunda, respaldada pela boa-fé do agente, em que os erros na contabilização são fruto da imperícia, da falta de técnica ou de um simples lapso por parte da entidade.

É cediço que a má-fé não se presume, ou seja, a mera suposição de que as distorções contábeis seriam fruto de uma premeditada intenção de escapar da tributação não seria suficiente para atestar o dolo do agente.

Por outro lado, a boa-fé pode ser presumida, ou seja, pode o julgador reputar que por mais relevante que seja a distorção, esta não fora realizada partindo de uma conduta dolosa do contribuinte, mas apenas do desconhecimento dos padrões contábeis ordinariamente utilizados.

De fato, o equívoco na contabilização das bonificações recebidas fora o único motivo ensejador da aplicação da multa qualificada.

Daí, no entanto, até atingir-se o dolo, o caminho que se percorre é repleto de subjetividades, ausentes quaisquer objetividades materializadas por meio de provas ou documentos. Há total insegurança jurídica quanto a este ponto nos autos, o conjunto probatório e as alegações contraditórias das partes instalam um cenário de integral dúvida.

Não que o caminho oposto também não gere incertezas, mas aqui deve prevalecer o entendimento amplamente defendido por este julgador concernente a aplicação do princípio *in dubio pro contribuinte*, corolário do princípio da boa-fé objetiva.

Trata-se da aplicação do art. 112 do CTN como fundamento expresso da *ratio decidendi* que versa sobre a desqualificação da multa.

[...]

Nestes termos, portanto, o procedimento diferenciado utilizado pela Contribuinte ao longo do ano-calendário 2009 para registrar os recursos financeiros recebidos dos fornecedores, distinto daquele adotado nos anos-calendário 2007 e 2010, e que apesar de incorretos, no entender fiscal, não ensejaram a falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, suscitaram *dúvida quanto à ocorrência de sonegação e quanto à conduta dolosa do contribuinte*, e assim resultaram no afastamento da qualificação da penalidade.

Assim, ao passo que o paradigma reporta a omissão de *receitas por mais de 3 (três) anos* para afirmação da prática reiterada, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na alteração de procedimento da contribuinte no ano-calendário 2009, isolando a ocorrência em apenas um ano-calendário, para concluir que há dúvida quanto à intenção dolosa do sujeito passivo.

Há, portanto, substancial dessemelhança entre as circunstâncias fáticas analisadas nos acórdãos comparados.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICAREF, o recurso especial somente tem cabimento se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in *Direito Penal*, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

De fato, não é possível sequer cogitar como o Colegiado que proferiu o paradigma decidiria se estivesse frente às circunstâncias veiculadas nestes autos.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

