



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.721141/2015-07
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.877 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO QUE SE ASSENTA EM MAIS DE UMA RAZÃO. INEFICÁCIA DO RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial de divergência, quando a decisão recorrida se assenta em mais de uma razão e o Recurso Especial só confronta uma delas, ou se, tendo-as confrontado, não tenha sido admitido com relação a uma delas, por ausência de paradigma válido a contestá-la.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente 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, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 5162 e seguintes) em face do acórdão nº 1201-001.825 (fls. 5125 e seguintes), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual, por maioria de votos, foi dado parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada de 150% (reduzida para 75%) e para excluir a responsabilidade solidária do sócio administrador, Sr. Raimundo Aidar Junior.

A autuação fiscal contempla a infração de “*omissão de receitas caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização*”.

Em apertada síntese, a contribuinte, que pratica o comércio varejista de veículos novos e usados, firmou contratos de *correspondente bancário* (nos termos da Resolução Bacen nº 3.954/2011) com diversas das maiores instituições financeiras no país para a “*venda de financiamentos*” de veículos por ela comercializados. Contudo, por determinação da contribuinte, as instituições financeiras depositaram as comissões pagas pela venda desses financiamentos na conta de uma *outra empresa do grupo*, a SIGA POLLO REPRESENTACOES E CORRETORA DE SEGUROS LTDA (SIGA POLLO). Esta receita, portanto, não foi oferecida à tributação pela contribuinte fiscalizada, mas sim pela SIGA POLLO, que estava submetida a regime fiscal menos oneroso (lucro presumido), o que ensejou a autuação fiscal.

No recurso especial, a Procuradoria insurge-se contra a desqualificação da multa de ofício aplicada, aduzindo “*restar claro nos autos os requisitos para a aplicação da multa disposta no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96*”, e apresentando como paradigmas os acórdãos nº 9101-000.528 e nº 9101-002.397.

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa, no que importa à análise do presente recurso, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CORRESPONDENTE BANCÁRIO. TITULARIDADE DAS RECEITAS.

O correspondente bancário contratado pelas instituições financeiras é o titular das receitas provenientes da prestação dos serviços financeiros, sendo vedada a cessão do contrato sem a observância dos requisitos previstos em norma regulamentar específica (Resolução Bacen nº 3.954/2011).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A aplicação de multa qualificada deve ser motivada de forma explícita e clara, de modo a permitir a devida compreensão dos fatos e o pleno exercício do direito de defesa, sob pena de improcedência.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. DOLO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ERRO DE PROIBIÇÃO.

O erro de proibição, que decorre de mero contraste interpretativo, não deve ser confundido com o dolo. Uma vez ausente a figura do dolo, no seu aspecto subjetivo (intenção) ou objetivo (prática de um ato ilícito), a multa qualificada deve ser afastada.”

No primeiro paradigma (acórdão n.º 9101-000.528) destaca-se o entendimento contrário à decisão recorrida no que diz respeito à (im)possibilidade da aplicação do instituto penal conhecido por “*erro de proibição*” ao processo administrativo fiscal para fins de afastamento da qualificação da penalidade. Já o segundo paradigma (acórdão n.º 9101-002.397) visa a sustentar a alegada impossibilidade de segregação das fontes de rendimentos com o dolo de evadir tributos, tema também afeto à qualificação da multa.

O recurso especial, contudo, foi admitido pelo despacho de fls. 5180 e seguintes tão somente com relação ao primeiro paradigma (acórdão n.º 9101-000.528), cuja ementa assim está redigida, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ERRO DE PROIBIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996. O “**erro de proibição**” ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la. **Inaplicável no âmbito das sanções administrativas fiscais.**” (destaques acrescidos)

Por outro lado, não foi admitido o recurso com relação ao segundo paradigma (acórdão n.º 9101-002.397), abordando o tema “*(im)possibilidade de segregação das fontes de rendimentos entre pessoas jurídicas com o dolo de evadir tributos*”, nem mesmo após a interposição de agravo, em face da ausência de similitude fática entre os casos confrontados.

Após a prolação da decisão recorrida, o contribuinte solicitou adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, com desistência parcial e renúncia a quaisquer alegações de direito sobre as matérias em discussão, à exceção apenas da multa qualificada, para a qual apresentou contrarrazões ao recurso fazendário (fls. 5242 e seguintes).

Em suas contrarrazões, o contribuinte aduz, inicialmente, que o recurso da Procuradoria apenas demonstra que ela “*não concorda com os fatos propriamente ditos, na prática não havendo qualquer divergência entre teses jurídicas*” e que ela o faz “*pinçando alegações que pertencem a contexto diferente, e que por isso são apenas aparentemente contraditória, sem que haja qualquer identidade no contexto fático em relação aos paradigmas*”.

Assim, apesar de o despacho de admissibilidade ter dado seguimento ao recurso “*para que seja rediscutida a matéria do item “a” – o erro de proibição é incabível em sede de*

sanções administrativas e não se presta a afastar a multa qualificada”, não atentou para a “patente [...] falta de similitude fática entre o presente caso concreto e o paradigma”, visto que, conforme informa a própria Recorrente “No caso do acórdão paradigma a prática da chamada “conduta evasiva” se deu pela realização de negócios simulados, no presente caso a “conduta evasiva” se caracterizou pela ocultação da atividade exercida pela empresa”, do que resta claro que se está diante de contextos fáticos absolutamente distintos”. Ademais, alega ser “absolutamente equivocado e falso dizer que no presente caso teria havido ‘ocultação da atividade exercida pela empresa’”, por tudo o que consta dos autos.

Além disto, aponta que toda a argumentação do recurso fazendário “*gira em torno da idéia da “consciência da ilicitude”, quando tal elemento não foi o único e nem mesmo foi decisivo para o afastamento da multa de 150%, sendo urgente atentar ao fato de que o v. acórdão recorrido reduziu a multa baseando-se principalmente na falta de motivação do lançamento capaz de caracterização de qualquer conduta que tipifique a hipótese da qualificação da multa*”.

Assim, por “*não ataca[r] o fundamento autônomo do v. acórdão recorrido que cancelou a multa qualificada em razão da cabal ausência de motivação do lançamento capaz de ensejar a aplicação da penalidade qualificada*”, bem como por não haver similitude fática entre o caso dos autos e o paradigma, o recurso especial sequer deveria ser conhecido, ou senão, em vista dessas mesmas razões, aliado ao fato de não ter havido no caso qualquer “*ocultação*”, deveria ser julgado improcedente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima.

Contudo, em face das alegações formuladas em contrarrazões relativas à ausência de demonstração de efetiva divergência jurisprudencial a ser sanada, deve-se averiguar, inicialmente, se o recurso deve ser conhecido ou não.

Se considerarmos que a questão divergente a ser resolvida seja apenas e tão somente uma **questão de direito**, limitada a definir se o instituto penal conhecido por “**erro de proibição**” (Erro sobre a ilicitude do fato, previsto no art. 21 do Código Penal) se faz **aplicável (ou não)** no âmbito dos processos administrativos fiscais, para fins de “**relevação**” ou afastamento da multa qualificada, então minha conclusão seria pela suficiente demonstração desta divergência, na mesma linha do que decidiu o despacho do presidente da Câmara recorrida que deu seguimento ao recurso (fls. 5180 e seguintes).

Isto porque, a despeito de eventuais particularidades fáticas existentes em cada caso analisado, a manifestação dos colegiados a respeito desta **possibilidade é manifestamente divergente**: enquanto o acórdão recorrido sustenta que a **ausência de conhecimento quanto ao**

caráter ilícito de uma conduta afasta o dolo, o acórdão paradigmático afirma categoricamente que **“O ‘erro de proibição’ ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo”**, e que, ademais, é **“Inaplicável no âmbito das sanções administrativas fiscais”**.

Contudo, uma vez confirmada ser apenas esta a divergência a ser sanada, exatamente como decidiu o despacho de admissibilidade que deu seguimento ao recurso, confirmado pelo despacho que rejeitou o agravo interposto pela Procuradoria, e ainda que solucionada esta favoravelmente à recorrente, com a manifestação de entendimento de que a **ausência de conhecimento quanto ao caráter ilícito de uma conduta não excluiria o dolo**, não há como deixar de observar que restariam incólumes, de qualquer sorte, todas as demais razões apresentadas no acórdão recorrido para afastar a multa qualificada.

De fato, o acórdão recorrido, ao tratar da multa qualificada, já de início transcreveu os dois únicos parágrafos do Termo de Verificação Fiscal (TVF) que dariam sustentação à aplicação da multa qualificada, para logo a seguir observar que **“verifica-se, de plano, a falta de motivação adequada dos fatos ou circunstâncias que supostamente autorizariam o emprego de multa qualificada”**.

Para perfeito conhecimento do colegiado, estes são os dois parágrafos do TVF que abordam a multa qualificada, os quais foram também transcritos no acórdão recorrido:

“III-B – DA MULTA QUALIFICADA POR EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

108. Está claro que o contribuinte modificou, dolosa e reiteradamente, característica essencial do fato gerador (colocou a SIGA POLLO como sujeito passivo), com a intenção de reduzir o montante de imposto a pagar (oferecendo apenas 32% da base real à tributação, no lucro presumido). Este comportamento caracteriza a fraude, conforme o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 (grifo nosso):

Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou **modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

109. Sendo assim, a multa de ofício deve ser de 150% (cento e cinquenta por cento), de acordo com a artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (grifo nosso):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º **O percentual** de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado** nos casos previstos nos **arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)”

Portanto, diante da — assim considerada pelo acórdão recorrido — insuficiente ou inadequada motivação contida no TVF para a aplicação da multa qualificada, concluiu o colegiado pela sua *improcedência*, consoante restou assentado também na própria ementa do julgado, ao norte transcrita, em enunciado (item) anterior àquele que trata do “*erro de proibição*”.

Noutro giro, o que se percebe é que o argumento fiscal que sustentava a ocorrência de fraude, e que foi considerado insuficiente para motivar a aplicação da multa qualificada, estava ligado à conduta, definida como dolosa, de “*coloc[ar] a SIGA POLLO como sujeito passivo, com a intenção de reduzir o montante de imposto a pagar*”.

Para compreendermos o que significa “*coloc[ar] a SIGA POLLO como sujeito passivo*”, temos que empreender uma leitura mais compreensiva de todo o TVF, o que nos retorna ao ponto central que levou à própria autuação fiscal.

Conforme visto, a autuação decorre do fato de as comissões pagas pela “*venda de financiamentos*” dos veículos comercializados pela contribuinte terem sido depositadas na conta da SIGA POLLO, que por sua vez os declarou e submeteu à tributação sob um regime fiscal menos oneroso (lucro presumido, em oposição ao lucro real a que estava submetido o contribuinte).

Os seguintes excertos do TVF sintetizam o ponto (destaques do original):

“94. Desta forma, estes pagamentos não apareceram na contabilidade do sujeito passivo, que, por sua vez, não os ofereceu à tributação.

95. O pagamento das comissões foi para a conta da SIGA POLLO, empresa situada no mesmo endereço do sujeito passivo, com o mesmo dono, o mesmo contador e procurador. A SIGA POLLO fez apuração do IPRJ e da CSLL pelo lucro presumido, no período de 2011 a 2013.

96. Não resta dúvida de que o sujeito passivo, que sempre optou pelo lucro real anual, resolveu segregar parte da sua receita e tributá-la (em outra empresa) pelo lucro presumido, para pagar menos tributos. Para isso, utilizou uma outra empresa do mesmo grupo, a SIGA POLLO, que, na verdade, funcionava dentro da POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES LTDA (a fiscalizada).”

Vê-se, portanto, que “*coloc[ar] a SIGA POLLO como sujeito passivo, com a intenção de reduzir o montante de imposto a pagar*” significa este ato de “*segregar parte da sua receita e tributá-la (em outra empresa) pelo lucro presumido, para pagar menos tributos*”.

Isto nos leva, então, ao ponto seguinte, qual seja, o fato de que a Fazenda Nacional apresentou, no seu recurso especial, um paradigma exatamente para discutir esta questão, ou seja, para corroborar o entendimento — contido no TVF, mas afastado pelo acórdão recorrido — de que seria “*legítima a qualificação da multa de ofício quando demonstrada a segregação de fontes de rendimentos com o dolo de evadir tributos*” (vide recurso especial da PFN, fls. 5.169, *in fine*).

Ocorre, contudo, que o acórdão apresentado pela Procuradoria (nº 9101-002.397) foi rejeitado como paradigma pelo despacho de admissibilidade, conforme se verifica no seguinte excerto daquele despacho, *verbis*:

“Entendo que não assiste razão à Fazenda, eis que o acórdão paradigma em questão trata de matéria diversa da constante no acórdão recorrido.

A dessemelhança das matérias pode ser constatada pelo simples cotejo das ementas do acórdãos recorrido e paradigma, eis que **nesta a matéria tratada referiu-se à simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, enquanto naquele (recorrido) examinou-se a legitimidade ou não da transferência de receitas auferidas com a prestação de serviços financeiros pela Recorrente a outra empresa do grupo, considerando sua qualificação como correspondente bancário, nos termos da Resolução Bacen nº 3.954/2011.**” (destaques acrescidos)

O despacho em agravo da recorrente corroborou inteiramente a análise feita no despacho, acrescentando ainda o seguinte, *verbis*:

“Em seu recurso especial, a agravante prendeu-se, apenas, à impossibilidade de segregação de parte da receita de pessoa jurídica optante pelo lucro real para outra empresa optante pelo lucro presumido afirmada no paradigma e desconsiderou que a caracterização de dolo específico nesta conduta foi suportada pelas circunstâncias fáticas que caracterizaram a simulação desta segregação. Ao assim proceder, a agravante deixou de demonstrar a similitude entre estes aspectos determinantes da decisão do paradigma com o acórdão recorrido. Por sua vez, **a autoridade agravada bem demonstrou que a especificidade de se tratar, aqui, da caracterização da outra empresa do grupo como correspondente nos termos da Resolução Bacen nº 3.954/2011, tornava os casos comparados dessemelhantes.**

(...)

Considerando, assim, que **a segregação de fontes produtoras de receitas não representa elemento substancial e determinante da solução divergente verificada entre os acórdãos comparados,** não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 9101-002.397.” (destaques acrescidos)

Todas essas transcrições se fazem necessárias apenas para corroborar o fato de que, com relação ao ponto que daria sustentação à multa qualificada no caso dos autos, qual seja, o ato de ***“segregar parte da sua receita e tributá-la (em outra empresa) pelo lucro presumido, para pagar menos tributos”***, não houve por parte da recorrente a apresentação de nenhum paradigma válido.

Isto porque o paradigma nº 9101-002.397, conforme visto, não foi aceito. E o paradigma nº 9101-000.528, por sua vez, foi admitido mas tão somente com a finalidade de discutir o tema *“erro de proibição é incabível em sede de sanções administrativas e não se presta a afastar a multa qualificada”*, o que, a toda evidência, mostra-se ***insuficiente para afastar as conclusões a que chegou o colegiado recorrido.***

Ademais, o acórdão paradigma nº 9101-000.528 (o único admitido) não trata, em absoluto, de qualquer hipótese ou forma de *segregação de parte da receita da fiscalizada para tributá-la em outra pessoa jurídica*. Para conhecimento, o paradigma em questão versa sobre

caso em que configurada a prática de **atos societários simulados** com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto relativo à **alienação de participação societária**, situação fática muito distinta da verificada no caso dos autos.

Em última análise, portanto, conclui-se que ***nenhum dos paradigmas apresentados apresenta situação fática similar à dos presentes autos***, e que pudesse corroborar a fundamentação apresentada pela fiscalização — e afastada pelo colegiado, que a considerou *insuficiente e inadequada* — para aplicar a multa qualificada ao caso.

Neste sentido, entendo revelar-se correta a observação feita pelo contribuinte em suas contrarrazões, quando afirma que não deve ser conhecido o recurso que ***deixa de atacar fundamento autônomo e suficiente*** para a manutenção do entendimento exposto no acórdão recorrido acerca de determinado tema.

Neste sentido é também o entendimento do STJ, consoante se verifica, por exemplo, nos seguintes julgados:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ALEGADA AFRONTA AOS ARTS. 273, 475-O E 794 DO CPC. EXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO IMPUGNADO DE MODO ADEQUADO NAS RAZÕES RECURSAIS. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ÓBICES DAS SÚMULAS 283 E 284 DO STF, RESPECTIVAMENTE.

1. **É inadmissível o recurso especial quando o acórdão recorrido assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles, bem como quando deficiente a fundamentação recursal** (Súmula 283 e 284 do STF, por analogia).

2. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1.429.687/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 23.4.2014)

“Recurso especial. Inadmissibilidade.

É inadmissível o recurso especial, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

Recurso não conhecido.” (REsp 16.076/MG, 4ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, DJ de 7.12.1992)

É este também o entendimento do STF, constante inclusive em súmula daquela Corte, *verbis*:

“Súmula 283

É INADMISSÍVEL O RECURSO EXTRAORDINÁRIO, QUANDO A DECISÃO RECORRIDA ASSENTA EM MAIS DE UM FUNDAMENTO SUFICIENTE E O RECURSO NÃO ABRANGE TODOS ELES.”

Também o CARF já assim se manifestou em diversas ocasiões, a exemplo do seguinte precedente, *verbis*:

“PAF – RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO –IMPOSSIBILIDADE. Não deve ser conhecido o Recurso Especial de divergência, por total ineficácia, quando

uma decisão está motivada em mais de uma razão e o Recurso Especial só confronta uma delas.

(...) ACORDAM os membros da 1ª turma da câmara superior de recursos fiscais, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso da Fazenda Nacional.” (Acórdão nº 9101-000.757, sessão de 13/12/2010, relatora Karem Jureidini Dias)

No caso, tendo o recurso especial sido admitido tão somente para atacar a (im)possibilidade de aplicação do “*erro de proibição*” no âmbito dos processos administrativos fiscais como forma de afastar o dolo, mas não quanto ao tema da *segregação de parte da receita da fiscalizada para tributá-la em outra pessoa jurídica* (único fundamento utilizado pelo fisco, e considerado pelo acórdão recorrido como motivo insuficiente para a qualificação da penalidade), é de se concluir que o recurso se mostra, no caso, inadmissível.

Por todo o exposto, **não conheço do recurso especial.**

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob