



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13851.000476/2006-75
Recurso Especial do Contribuinte
Resolução nº **9101-000.110 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 2 de setembro de 2021
Assunto ANÁLISE DE PARADIGMA
Recorrente SYSTECH EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS E DE INFORMÁTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência e determinar o retorno dos autos à Presidência de Câmara da turma recorrida para apreciar a admissibilidade do paradigma nº 9101-001.615.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – 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, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial (arquivo não paginável – fl. 2.387) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1401-00.680** (fls. 2.208/2.249), complementado pelo Acórdão nº **1401-001.294** (fls. 2.366/2.375), proferido este último em sede de embargos de declaração acolhidos sem efeitos infringentes.

Os acórdãos restaram assim ementados:

Fl. 2 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

Acórdão nº 1401-00.680:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, caracterizam-se como omissão de receitas.

LUCRO —ARBITRADO —NÃO -APRESENTAÇÃO —DE - LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS.

O fato de o contribuinte deixar de apresentar a autoridade tributária os livros e documentos de escrituração comercial e fiscal, apesar de sucessivas e reiteradas intimações, autoriza o arbitramento do lucro. No caso dos autos, mesmo tendo optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, o contribuinte não apresentou os livros Caixa e Registro de Inventário.

MULTA DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Estando devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, justifica-se a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) (art.44, II, da Lei nº 9.430/96, redação à época dos fatos geradores).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios (Súmula CARF nº 4).

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS.

O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável aos autos de infração reflexos em face da relação de causa e efeito entre eles existente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. ATO DE CONTROLE INTERNO. LANÇAMENTO. VALIDADE.

A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é um ato meramente administrativo, de controle interno da Administração Tributária. Impropriedades na sua emissão não invalidam o procedimento fiscal e não levam a nulidade de auto de infração regularmente lavrado.

NORMAS VEICULADAS EM LEI. IMPOSSIBILIDADE DE SEREM AFASTADAS SOB FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado ao órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art.26-A do Decreto nº 70.235/72; Súmula CARF nº 2).

AMPLA DEFESA. CERCEAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa quando todas as razões de fato e de direito que interessam As autuações foram devidamente explicitadas nos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal cientificados ao contribuinte.

AÇÃO FISCAL. CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DE CONTRIBUINTES. ATRIBUIÇÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

Fl. 3 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

A seleção de determinado contribuinte para a verificação do cumprimento de suas obrigações tributárias cabe A Secretaria da Receita Federal do Brasil, que decide por deflagrar a ação fiscal no momento que considere oportuno.

IMPEDIMENTO. AUDITOR-FISCAL. ABUSO DE AUTORIDADE.

À mingua de provas, não se acolhem as alegações de defesa relacionadas a suposto impedimento de agentes fazendários que participaram da ação fiscal, bem como ao suscitado abuso de autoridade.

Acórdão nº 1401-001.294:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Embargos de Declaração conhecidos apenas para esclarecimento, sem alterar o decidido. Os Embargos de Declaração não são o veículo adequado para a discussão do inconformismo da Embargante, pois eventual inconformismo deve ser objeto de discussão nos meios processuais cabíveis.

O litígio teve origem nos Autos de Infração de fls. 408/463, que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), relativos aos anos-base de 2001 a 2004, por meio de arbitramento do lucro calculado com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

A empresa apresentou uma impugnação para cada Auto de Infração (fls. 476/501, 638/663, 798/823 e 958/983).

Encaminhados os autos para a DRJ, foram proferidas duas Resoluções (fls. 1.225/1.229 e fls. 1.362/1.363).

Em seguida foi emitido *Auto de Infração Complementar* (fls. 1.421/1.464) – que deu origem ao processo administrativo fiscal **PAF nº 18088.000076/2007-62** (PAF anexado ao presente em razão de *conexão*, cf. fls. 1.375).

Notificada, a empresa apresentou defesa (fls. 1.477/1.587).

Encaminhados os autos para julgamento, foi proferida decisão de primeira instância (fls. 2.039/2.073) que julgou os lançamentos parcialmente procedentes. Mais precisamente, foi excluída da base de cálculo relativa ao primeiro trimestre de 2002 a importância de R\$8.744,10 que havia sido computada indevidamente, bem como, com relação ao lançamento complementar, reconheceu-se a decadência das exigências relacionadas aos três primeiros trimestres de 2001.

O sujeito passivo interpôs recurso voluntário (fls. 2.084/2.190), onde basicamente reitera novamente os argumentos das impugnações, recurso este que foi objeto do Acórdão nº **1401-00.680** (fls. 2.208/2.249) acima referido.

Houve interposição de *embargos de declaração* (fls. 2.266/2.301) pela empresa, os quais foram admitidos sem efeitos infringentes, nos termos do Acórdão nº **1401-001.294** (fls. 2.366/2.375).

Ato contínuo, a contribuinte interpôs *recurso especial de divergência* à 1ª Turma da CSRF, invocando dissídio jurisprudencial em relação à 7 (sete) matérias, que foram assim resumidas:

Fl. 4 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

MATÉRIA	AC. PARADIGMA
1) Da nulidade do lançamento complementar	Ac. 1301-001.420
	Ac. 101-83.485
2) Da nulidade do lançamento primitivo	Ac. 203-10.576
	Ac. 107-06.757
3) Da nulidade da Resolução DRJ/RPO nº 768	Ac. 3402-002.468
	Ac. 106-12.270
4) Do afastamento da multa qualificada de 150%	Ac. 108-09.438
	Ac. 9101-001.615
5) Do vício na descrição dos fatos	Ac. 101-94.049
	Ac. 202-17.911
6) Do desrespeito à "Autoridade do STF" (cf. ADI nº 1.571)	-
	-
7) Da "Condição de Procedibilidade" dos atos de investigação fiscal para o posterior lançamento – Vícios e "Ausência" de MPF	Ac. 101-94.116
	Ac. 01-05.330

Nesse contexto, o despacho de admissibilidade (fls. 2.427/2.452) assim concluiu:

(...)

Haja vista tudo o que consta do presente despacho, e considerando que a recorrente não atendeu aos pressupostos materiais de admissibilidade, nos termos do artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, opino no sentido de **NEGAR SEGUIMENTO** ao presente recurso especial **em relação as matérias constantes dos itens 3, 5, 6 e 7. Já em relação aos demais itens**, opino **PELO SEGUIMENTO** do recurso especial.

Mais precisamente, esses “demais itens” correspondem às matérias referidas como 1, 2 e 5, tendo sido assim admitidos:

(...)

1) Da nulidade do lançamento complementar

Diante da situação fática acima narrada, decidi a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara que o lançamento complementar serviu para a formalização de diferenças que deixaram de ser constituídas quando dos lançamentos originários, o que não se confundiria com uma revisão destes, que teriam permanecido incólumes. Assim, restou consignada a regularidade do lançamento complementar.

Irresignada com tal posicionamento, a recorrente alega que tal posicionamento seria dissonante com o decidido nos acórdãos de nº 1301-001.420 e nº 101-83.485.

O primeiro acórdão, de nº 1301-001.420, foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2004, 2005

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR - CORREÇÃO DE ERRO DE DIREITO - IMPOSSIBILIDADE.

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo não pode ser revisto sob alegação de erro de direito cometido pela autoridade administrativa que o praticou. A teor da jurisprudência do STJ, erro de direito é o equívoco na valoração jurídica dos fatos, ou seja, desacerto sobre a incidência da norma à situação concreta. Nessa situação, o erro no ato administrativo de lançamento do tributo é imodificável (erro de direito), em respeito ao princípio da proteção à confiança, a teor do art. 146 do CTN. (Informativo STJ nº 506)

Fl. 5 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

Segundo a requerente, o paradigma trataria de hipótese semelhante ao do presente processo. Também no processo paradigma teria havido lançamento complementar, entretanto a solução adotada pelo colegiado teria sido outra. Extraímos os trechos abaixo do paradigma para fazer nossa análise:

O auto de infração foi lavrado em caráter complementar a auto de infração anterior, que tramitou nos autos do processo nº 10830.007893/200861, no qual a fiscalização apurou omissão de receitas para os meses de julho de 2003 a dezembro de 2005, com base em depósitos bancários cuja origem o contribuinte não comprovou. Em decorrência da infração apurada (omissão de receitas), a fiscalização lavrou autos de infração para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. Esses autos de infração, regularmente cientificados ao contribuinte em 12 de agosto de 2008, foram impugnados e julgados em primeira e segunda instância, e o julgamento do recurso voluntário (Ac. 120200.434, de 22/10/2010) encontra-se aguardando a apreciação de embargos de declaração, segundo consta do sítio do CARF.

Após a decisão de primeira instância relativa aos autos de infração objeto do processo nº 10830.007893/200861 (04/12/2008), a fiscalização lavrou o presente auto complementar para exigir crédito tributário da Cofins correspondente ao período de dezembro de 2004 a dezembro de 2005 (ciência em 19/12/2008).

(...)

No procedimento fiscal anterior, que alcançou o período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, autoridade fiscal apontou omissão de receita nos meses de julho/2003 a dezembro/2005 (1ª etapa do procedimento de lançamento, verificação da ocorrência do fato gerador de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), quantificou a receita omitida a cada período de apuração (2ª etapa do procedimento de lançamento, determinação da matéria tributável), fez incidir sobre a matéria tributável a alíquota prevista em lei, calculando o tributo devido (3ª etapa da atividade de lançamento) e aplicou as multas previstas na lei.

O fato de não ter sido exigido crédito tributário de COFINS para os meses de dezembro de 2004 a dezembro de 2005 não significa que a autoridade fiscal deixou de cumprir sua dever legal de efetuar o lançamento relativo aos fatos geradores que constatou ter ocorrido.

Apenas, na apuração do tributo devido, mediante aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, o resultado encontrado foi zero, porque a autoridade entendeu que a omissão de receitas apurada por presunção deveria ser entendida como proveniente do resultado da atividade do objeto principal da empresa.

Ora, nos termos do que impõe o art. 145 do CTN, estando o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, só poderia ele ser alterado em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149, entre os quais não está previsto o erro de interpretação cometido pela autoridade lançadora.

Veja-se que não se trata de apreciação de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, nem de ocorrência de fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou o lançamento. Não! O que houve foi, simplesmente, um (possível) erro na qualificação jurídica dos fatos (erro de direito). E, nesse caso, o lançamento complementar esbarra no comando do art. 146 do CTN, que estabelece que a modificação introduzida, de ofício nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(...)

Assim deve o lançamento complementar ser cancelado. (grifei)

Diante dos excertos acima reproduzidos, é forçoso reconhecer que assiste razão à recorrente em relação à alegada divergência de entendimento entre o recorrido e o paradigma.

Fl. 6 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

Ambos tratam de lançamento complementar realizado por força de erro cometido pela autoridade fiscal relativamente ao lançamento originário. Porém, entregam conclusões diferentes para casos semelhantes, devendo a CSRF se manifestar a respeito.

O segundo paradigma trazido pela recorrente é o acórdão de nº 101-83.485, proferido pela 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, cuja ementa reproduzo abaixo, naquilo que interessa:

IRPJ — PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. INAUGURAÇÃO DO LITÍGIO, IMPOSSIBILIDADE DE NOVO LANÇAMENTO SEM QUE TENHA - HAVIDO DECISÃO SOBRE A MATÉRIA LITIGADA.

NULIDADE - Descabe a lavratura de novo Auto de Infração, tendo por base a mesma matéria tributária quando, inaugurada a fase litigiosa do procedimento, deixa a autoridade competente de proferir decisão sobre lançamento anteriormente efetuado. A superveniente formalização da exigência, por ineficaz, não produz qualquer efeito, devolvendo-se os autos para que sejam observadas as disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972.

Atos que se declaram nulos quanto praticados a partir da impugnação (exclusive) de fls. 107 a 121.

Do acórdão acima, extraímos os seguintes trechos para melhor entender a situação fática que o envolve:

Como fácil é concluir, antes de qualquer enfrentamento do mérito da matéria sob exame, cabe decidir sobre a existência, num único processo, de dois lançamentos tributários que tenham por base um único fato impositivo. Vale dizer, a título de preliminar cabe indagar se o segundo Auto de Infração é eficaz, produzindo os efeitos jurídicos que lhe são inerentes, sem que, antes, tenha havido decisão em consequência do litígio já inaugurado.

Uma vez impugnada a exigência, observado o prazo prescrito na lei, as questões sobre as quais verse o litígio devem ser objeto de decisão pela autoridade competente, sendo certo que, observadas as regras emanadas do Decreto nº 70.235, de 1972, duas são as alternativas que se colocam para solução da pendência:

- a) o lançamento tributário é considerado total ou parcialmente insubsistente, seja em razão de falhas insanáveis ou em virtude da não concretização da hipótese de incidência do tributo;
- b) o lançamento é considerado procedente, por atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação de regência.

De qualquer forma, independentemente da opção tomada, o litígio, uma vez inaugurado, impescinde da manifestação da autoridade competente que, no exercício da função jurisdicional, deve dar solução à lide.

Pendente de solução a controvérsia, não poderia o Fisco voltar a formalizar outro lançamento tributário, ainda que se utilizando do artifício consistente em denominar o Auto de Infração de "instrumento de retificação e ratificação".

Para se constituir o crédito tributário, pelo lançamento, sob o fundamento de que o contribuinte estaria sujeito à tributação com base no lucro arbitrado, primeiro deveria ter sido solucionado o lançamento cujo tributo foi constituído ao fundamento de que a empresa estaria sujeita ao regime de tributação pelo lucro presumido.

Diante do exposto, voto no sentido de que seja declarada a nulidade de todos os atos praticados a partir da primeira impugnação exclusive.

Trata-se, praticamente da mesma situação do paradigma anterior. Neste caso, após a lavratura do auto de infração foi efetuado novo lançamento que, no entendimento da autoridade julgadora deveria também ser objeto de cancelamento. Portanto, também em relação a este segundo acórdão, vislumbramos haver divergência que justifique o pronunciamento da CSRF.

Fl. 7 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

2) Da nulidade do lançamento primitivo

Neste segundo tema, a recorrente argui a nulidade do lançamento dito primitivo, haja vista ter o mesmo incorrido em erro na determinação da matéria tributável e na forma de cálculo dos tributos, ou seja, erro na apuração da base de cálculo. Rememore-se que, conforme já explicado anteriormente, a autoridade fiscal efetuou o primeiro lançamento arbitrando o lucro e considerando apenas a receita omitida caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada. Não considerou a receita declarada pelo lucro presumido, nem os pagamentos de tributos realizados de acordo com essa forma de apuração. Defende que o recorrido deveria ter reconhecido a nulidade do lançamento. Traz como paradigmas para justificar a divergência os acórdãos de nº 203-10.576 e nº 107-06.757.

O primeiro acórdão, de nº 203-10.576, foi assim ementado:

COFINS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. É nulo o auto de infração onde a base de cálculo do tributo se encontra apurada em desacordo com a legislação de regência.

Recurso anulado.

Do referido acórdão, extraímos os seguintes trechos para subsidiar nossa análise:

Antes de mais nada, cabe atentar para a preliminar de nulidade da autuação levantada pela recorrente, em função de erro de direito contido na autuação inicial, pelo fato de seu autor, calcular a base de cálculo do lançamento em períodos anuais, quando o correto seria em períodos mensais.

A decisão de primeiro grau, ao constatar a irregularidade, em vez de reconhecer de imediato a nulidade da autuação, procurou saneá-la, determinando a lavratura de auto de infração complementar.

Ocorre que, com este procedimento, o saneamento do lançamento original pretendido, além de não ocorrer, pois este continuou a existir com a mesma falha, foi constituído um novo auto de infração, o qual na condição de complementar (sem o sê-lo de fato), resultou em duas autuações distintas.

A correção da falha cometida na autuação passa necessariamente pelo reconhecimento de sua nulidade, somente após este procedimento, poderia se pensar na lavratura de novo auto de infração, se ainda não tivesse transcorrido o prazo decadencial.

Em se tratando de base de cálculo, matéria fundamental na definição da constituição do crédito tributário, entendo estar com a razão a recorrente em pleitear a total nulidade da autuação.

Também neste ponto assiste razão à recorrente, no sentido de que, em havendo ocorrido erro na apuração da base de cálculo dos tributos objeto do lançamento, temos decisões distintas entre o recorrido e o paradigma. Senão, vejamos o que consignou o recorrido:

Com relação à alegação de alteração de critério jurídico, a supostamente impossibilitar o lançamento com relação aos mesmos fatos geradores considerados nos autos de infração primitivos, como dispõe o art.146 do CTN, também não é o caso, pois, repita-se, o que em última análise ocorreu foi a realização de um cálculo inicial indevido. Note-se que nos lançamentos complementares manteve-se a forma de apuração do lucro pela sistemática do arbitramento. Caso receba guarida a tese de defesa, o fisco teria uma única chance para constituir os créditos tributários. Seria tudo ou nada! Mas não se pense que a balança pende eternamente para o lado da Administração Tributária, vez que está sempre premida, **caso detecte, por exemplo, erro na apuração da base de cálculo, como na presente hipótese**, pelo transcurso do prazo decadencial.

O recorrido expressamente consignou a existência de erro na apuração da base de cálculo do lançamento primitivo, entretanto, manteve os lançamentos (tanto o primitivo quanto o complementar). Já no paradigma, o entendimento foi de que, em havendo a ocorrência de erro na apuração da base de cálculo, o lançamento deveria ser tornado nulo. Portanto, perfeitamente caracterizada a divergência.

Fl. 8 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

O segundo paradigma, de nº 107-06.757, foi assim ementado:

RECURSO EX OFFICIO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Vício FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Recurso de Ofício ao qual se nega provimento.

Alega a recorrente que, também neste paradigma, restou consignada a nulidade do lançamento que contenha erro na determinação da matéria tributável ou no cálculo do montante do tributo devido, em conformidade com o disposto no art. 142, do CTN. Extraímos os trechos abaixo do paradigma para análise:

A propósito, reputo correta a decisão de primeiro grau quanto à declaração de nulidade do lançamento, pois são inquestionáveis os defeitos presentes no mesmo, porém, com a devida vênia, lanço dúvida quanto à caracterização do vício como sendo de forma, à falta de uma definição precisa, ou, pelo menos, mais debatida, a respeito, pelo que externo minha inquietação diante da situação atual em que, na espécie, tem-se adotado idêntica solução para situações fáticas diversas, comumente caracterizadas como sendo de ordem formal.

Questiono, portanto, se em certos casos, como no presente, não estaríamos diante de um vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, bem como a competência da autoridade que praticou o ato, constituir-se-iam em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e conseqüente notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, regrados nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal — PAF.

(...)

Isso posto, entendo que, no caso sob análise, a nulidade se deu não por vício formal, mas em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido no dimensionamento do fato gerador e no período de incidência do imposto, que se dá sobre bases mensais, enquanto que o lançamento se deu sobre bases anuais, refletindo-se, conseqüentemente, no montante do tributo devido.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício interposto pelo órgão de julgamento de primeira instância administrativa, ressalvando-se que a declaração de nulidade do lançamento não deve ser admitida como tendo sido ocasionada pela ocorrência de vício formal, mas sim em virtude da existência de vício substancial, porquanto cometido em relação a elemento constitutivo do próprio crédito

Fl. 9 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

tributário, essencial e intrínseco ao lançamento de ofício, definido no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN.

Também neste caso, verificamos que o paradigma, ao se deparar com hipótese de erro substancial, determinou a nulidade do auto de infração, ao contrário do que dispôs o acórdão recorrido. Assim, também em relação a este paradigma, restou comprovada a divergência suscitada.

(...)

4) Do afastamento da multa qualificada de 150%

Preliminarmente, em relação a esta matéria, argui a recorrente a sua contrariedade em relação à manutenção da multa qualificada por parte da turma recorrida, em votação cujo resultado foi obtido por voto de qualidade. Entende a contribuinte que, no caso de aplicação de penalidade tributária, dever-se-ia aplicar o disposto no art. 112 do CTN, que dispõe que a lei tributária se interpreta de maneira mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida, afastando, assim, a aplicação do art. 54 do RICARF.

Impossível dar guarida a esse tipo de pretensão da recorrente, haja vista que o recurso especial de divergência não é a via própria para esse tipo de manifestação.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, sendo que, relativamente aos recursos interpostos a partir de 10 de junho de 2015, não se conhece do Recurso Especial que não demonstre, de forma objetiva, qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente (art. 67, caput e § 1º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

O recurso especial não se presta para servir de 3ª instância de discussão. Seu objetivo é a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF. Ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por todo o exposto, tal questionamento não será objeto de análise e manifestação por parte deste despacho.

Quanto ao mérito da presente matéria debatida, alega a recorrente que o acórdão recorrido teria divergido do entendimento exposto nos paradigmas de nº 108-09.438 e nº 9101-001.615. Além desses, citou a recorrente os acórdãos de nº 9202-01.874, nº 108-09.361 e o de nº 1402-00.522, cuja análise será descartada, haja vista o disposto no art. 67, §§ 4º e 5º, Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época do protocolo do recurso.

A questão posta diz respeito à qualificação da multa de ofício que, no caso deste processo, se deu em função da omissão de receitas apurada pela fiscalização, de elevado montante de recursos mantidos à margem da escrituração, em contas bancárias cujos depósitos não foram objeto de comprovação da respectiva origem por parte da contribuinte, de forma reiterada, durante os quatro períodos de apuração objeto do lançamento. Essa foi a conjuntura fática que levou a fiscalização a exasperar a multa de ofício lançada e cujos fundamentos foram mantidos na integralidade pelas diversas instâncias recursais até aqui.

O primeiro paradigma, de nº 108-09.438, foi assim ementado (reproduzido abaixo naquilo que nos interessa):

MULTA QUALIFICADA — 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. Multa reduzida para o percentual de 75%.

Do voto condutor do referido acórdão extraímos os seguintes trechos para efeito de análise:

Fl. 10 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

Trata-se de autuação de IRPJ e reflexos no PIS, COFINS e CSLL, referente aos anos-calendários de 2002 e 2003, levada a efeito pela fiscalização em 15.02.05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário, tendo sido aplicada multa qualificada de 150%.

(...)

Ao tempo dessas verificações, foi constatada omissão de receita caracterizada por valores creditados em conta corrente de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regulamente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nestas operações, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, fls. 618/638.

(...)

De fato, intimado a apresentar diversos documentos, entre eles Livro Caixa com movimentação financeira/bancária ou Diário e Razão; Livro Registro de Apuração do IPI; Contrato Social e alterações, Livros Auxiliares de escrituração e Extratos de contras bancárias e de aplicações financeiras, o contribuinte limitou-se a apresentar cópia do contrato social e alterações, livro de registro de utilização de documentos fiscais (em branco), notas fiscais de entrada anos de 2001 a 2003 e disquete com rótulo "nota fiscal de entrada", sem contudo, apresentar dados bancários sob a alegação de estar amparado pela proteção constitucional ao sigilo bancário.

(...)

Diante dos fatos apurados, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica fiscalizada, com base nos depósitos bancários não comprovados e caracterizados como omissão de receita, em percentual de 9,6%, alegando ser a escrituração fiscal mantida pelo contribuinte inservível para apurar a receita bruta da empresa e conferir os valores creditados em suas contas correntes, bem como destacando a oportunidade dada ao contribuinte de reescrever seus livros e, finalmente, aplicando a multa agravada de 150% pelo evidente intuito de fraude, definido na legislação.

(...)

Contudo, no tocante à multa qualificada, aplicável nos termos do estabelecido pelo art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, a fiscalização não logrou êxito em comprovar e demonstrar plena e inequivocamente a conduta fraudulenta do contribuinte, limitando-se a apontar, em seu Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 618/ 638, o suposto enquadramento legal da conduta do contribuinte.

(...)

Além disso, ainda que se considerasse possível o aperfeiçoamento do lançamento, a não inclusão como rendimentos tributáveis na Declaração de Imposto de Renda dos recursos mantidos em instituições financeiras, sem comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, caracteriza simples presunção de omissão de rendimentos, mas sendo insuficiente para caracterizar evidente intuito de fraude.

Neste sentido, esta E. 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes firmou entendimento de ser imperiosa a comprovação do elemento doloso e ou fraudulento, para aplicação da multa qualificada.

(...)

Pelo exposto, voto por DAR Parcial Provimento ao recurso, para desqualificar a penalidade, reduzindo o percentual da multa de 150% para 75%.

Bastante clara, neste caso, a divergência de entendimento entre o recorrido e o paradigma. O contexto fático é muito parecido: arbitramento do lucro pela constatação de omissão de receitas apuradas pela falta de escrituração de contas bancárias, cujos depósitos não foram objeto de comprovação por parte da contribuinte, em vários períodos sucessivos. Entretanto, neste caso, entendeu a autoridade julgadora que a simples presunção de omissão de receitas não é suficiente para caracterizar o evidente

Fl. 11 da Resolução n.º 9101-000.110 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13851.000476/2006-75

intuito de fraude, desqualificando a multa aplicada, diferentemente do recorrido que entendeu de forma contrária.

Portanto, nesse caso, deverá a CSRF dirimir a divergência suscitada. Também revela-se despiciendo a análise dos demais paradigmas, haja vista a divergência cabalmente demonstrada.

Cientificada da interposição e do seguimento parcial do Apelo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) ofereceu contrarrazões às fls. 2.509/2.521.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli,

O recurso especial é tempestivo.

No entanto, quando da análise do conhecimento da matéria “multa qualificada” (*item 4*), constatou-se que o segundo paradigma trazido, qual seja, o Acórdão nº 9101-001.615, não foi analisado, até mesmo porque a conclusão foi no sentido de que o primeiro *paradigma* (Acórdão nº 108-09.438) já teria o condão de evidenciar o necessário dissídio jurisprudencial.

Ocorre, porém, que o presente Relator considerou o *primeiro paradigma* incapaz de caracterizar a divergência, fato este que enseja o saneamento do feito para fins de apreciação do *segundo paradigma*.

Diante do exposto, oriento meu voto para converter o julgamento em diligência e determinar o retorno dos autos à Presidência de Câmara da turma recorrida para apreciar a admissibilidade do *paradigma* nº **9101-001.615**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli