



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13864.000441/2009-30
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-006.293 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrente ROYSTER SERVIÇOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente a outras infrações de menor expressividade e sem debate efetivo acerca do cabimento da qualificação na hipótese de reiteração da conduta omissiva.

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)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.293 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13864.000441/2009-30

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por ROYSTER SERVIÇOS S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1201-001.168, na sessão de 3 de março de 2015, no qual foi negado provimento aos recursos de ofício e voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL FALHA NA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. LANÇAMENTO NA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. ANO-CALENDARIO 2004.

Em relação ao ano-calendário de 2004, restando apurada a não-apresentação dos livros, documentos fiscais impossibilita ao Fisco a determinação do lucro real, impondo o afastamento da exigência formalizada sob tal sistemática.

LANÇAMENTO NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. ANO-CALENDARIO 2005.

Não tendo sido apresentada escrituração contábil e fiscal, a adoção da sistemática do lucro presumido em nada prejudica o contribuinte, uma vez que para tal hipótese, a lei é cristalina ao prever a obrigatoriedade de adoção do lucro arbitrado, que nada mais é que o lucro presumido agravado.

LANÇAMENTO NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. ANO-CALENDÁRIO 2006.

Não tendo sido apresentada escrituração contábil e fiscal, a adoção da sistemática do lucro presumido em nada prejudica o contribuinte, uma vez que para tal hipótese, a lei é cristalina ao prever a obrigatoriedade de adoção do lucro arbitrado, que nada mais é que o lucro presumido agravado.

Ainda que não fosse caracterizada pela fiscalização a imprestabilidade da escrituração apresentada, mostra-se correta a adoção, na autuação, da sistemática do lucro presumido, em observância à opção do próprio Contribuinte.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei N.º 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados em tais operações.

TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS DE MESMA TITULARIDADE

A simples alegação de ocorrência de transferências entre contas da mesma titularidade, sem demonstração e comprovação das saídas e ingressos respectivos, com identidade de datas, valores e forma da operação, por si só, não é suficiente para elidir o lançamento tributário.

TRANSFERÊNCIAS ENTRE EMPRESAS DE MESMO GRUPO.

A mera alegação de transferência de recursos entre empresas do mesmo grupo, e entre contas da empresa e de sócio, ainda que verificada a correspondência de ingressos e saídas em mesma data e de iguais valores, não é hábil, por si só, a afastar a presunção de omissão de receitas se não apresentadas provas documentais da origem dos recursos que demonstrem a natureza das operações ou que estas já foram oferecidos à tributação.

ALEGAÇÃO DE ERRO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Demonstrada pela fiscalização a composição e os critérios para apuração dos valores lançados, para afastar qualquer parcela da exigência caberia ao contribuinte identificar

expressamente o crédito questionado e apresentar a correspondente documentação comprobatória da origem da operação ou do oferecimento anterior à tributação.

MULTA DE OFÍCIO.

Evidenciada pela fiscalização a conduta reiterada e contínua de omissão de receita, resta evidenciadas as circunstâncias que denotam intuito de fraude, devendo ser mantida a multa no percentual aplicado de 150%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de lançamentos decorrentes, embasados nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento de IRPJ, aplica-se, às exigências reflexas, igual orientação decisória adotada para a exigência principal.

PIS. COFINS. AC 2004.

Não prosperam as exigências da contribuição ao PIS e da COFINS se foram exigidas pelo regime não-cumulativo para ano-calendário sujeito a sistemática do arbitramento.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2004 a 2006 a partir da constatação de omissão de receitas por falta de comprovação da origem de *transferências bancárias, de empréstimos entre pessoas jurídicas e física interligadas e de créditos de terceiros*, além de *depósitos bancários não contabilizados*. Houve acréscimo de multa qualificada em razão do envolvimento do responsável pela empresa (Lucio Bolonha Funaro) e da própria empresa na *organização criminoso* referida a partir da descrição da “Operação Satiagraha”. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou as exigências pertinentes ao ano-calendário 2004 porque não arbitrado o lucro, submetendo esta exoneração a reexame necessário (e-fls. 2991/3027). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos seguintes termos (e-fls. 3127/3144):

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGARAM provimento ao recurso de ofício e AFASTARAM as preliminares suscitadas e, por maioria de votos, NEGARAM provimento ao recurso de voluntário, vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso e João Carlos de Lima Júnior, que lhe davam PARCIAL provimento apenas para excluir a qualificação da multa de ofício.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que os restituiu sem interposição de recurso especial (e-fl. 3146).

Cientificada em 02/10/2015 (e-fls. 3156), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 06/10/2015 (e-fls. 3158/3169), que foram admitidos e apreciados no Acórdão m.º 1201-001.485, no qual assim se decidiu:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVA DISCUSSÃO DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os Embargos de Declaração servem para a correção de eventuais obscuridades, omissões ou contradições da decisão embargada.

É impossível trazer nova discussão de mérito em sede de Embargos de Declaração, sendo que no caso de inconformismo com decisões de turmas ordinárias do CARF, a via adequada é o Recurso Especial dirigido à CSRF, nas hipóteses em que cabível segundo do Regimento Interno do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não acolher os Embargos de Declaração.

Ciente da rejeição em 23/11/2016 (e-fls. 3191), a Contribuinte interpôs recurso especial em 06/12/2016 (e-fls. 3192/3210) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3241/3247, do qual se extrai:

Aludido Recurso Especial, interposto tempestivamente pelo sujeito passivo, está manejado em relação às matérias: (1) “adoção do lucro presumido sem a apresentação da escrituração contábil e fiscal”; e (2) “conduta reiterada para a qualificação da multa de ofício para 150%”, estando assim ementada e decidida a decisão recorrida (grifou-se):

[...]

Da decisão recorrida, transcrevem-se os seguintes trechos:

[...]

(2)

Certamente, a omissão de receita, identificada através de depósitos bancários não comprovados, por si só, não configura situação suficiente para a aplicação da multa qualificada.

Mas não é este o caso. O que analisamos nesses autos, é a conduta reiterada e contínua da Recorrente, praticada por diversos anos, consistente na movimentação de montante absurdamente superior ao declarado e escriturado em seus livros contábeis e fiscais, desacompanhados de documentação suficiente que comprovasse que os valores movimentados não configuram receita.

Ora, se a prática perpetrada por diversos anos pela Recorrente, somente identificada através de fiscalização e que teve como resultado, o pagamento de tributos substancialmente menores que o devido, não é evidência de dolo do contribuinte, o que seria?

Traz a Recorrente à colação acórdãos paradigmas [Acórdãos n.ºs (1) 1402-001.560, de 2014, e 1301-001.462, de 2014, e (2) 1402-001.954, de 2015, e 9101-001.537, de 2012], cujas ementas, quanto a essas matérias, são as seguintes, respectivamente:

(1)

[...]

(2)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal.

A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Assim, para se proceder à qualificação da multa de ofício, exige-se que a mesma seja devidamente comprovada e justificada nos autos do processo.

Além disso, exige-se que o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. O fato de o contribuinte ter apresentado declaração inexata, com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo para a qualificação da penalidade. A hipótese prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9430/96 deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha

ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. Para aplicar-se a multa qualificada de 150%, a fiscalização deve instruir os autos com documentos que comprovem a acusação.

Dos acórdãos paradigmas apontados, transcrevem-se os seguintes excertos, respectivamente:

(2)

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, redução do lucro tributável através de lançamento de despesas indevidas, bem como a omissão de receitas, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas ou redução indevida de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Assim sendo, a mera reiteração de condutas equivocadas não pode ensejar a aplicação da multa qualificada. Para tanto, se faz necessária a apresentação de um robusto conjunto probatório, capaz de deixar evidente a conduta fraudulenta.

Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto.

Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF nº 9101-001.548, de 2013) e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF nº 9101-00.213, de 2009).

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF/01-04.592, de 2003). Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF/01-02.638, de 1999).

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com relação à **primeira matéria**, (1) “adoção do lucro presumido sem a apresentação da escrituração contábil e fiscal”, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.**

[...]

No que se refere à **segunda matéria**, (2) “conduta reiterada para a qualificação da multa de ofício para 150%”, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, *evidenciada pela fiscalização a conduta reiterada e contínua de omissão de receita, praticada por diversos anos, consistente na movimentação de montante absurdamente superior ao declarado e escriturado em seus livros contábeis e fiscais, restam evidenciadas as circunstâncias que denotam intuito de fraude, devendo ser mantida a multa no percentual aplicado de 150%*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1402-001.954, de 2015, e 9101-001.537, de 2012) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a omissão de receitas, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas ou redução indevida de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150% e que a mera reiteração de condutas equivocadas não pode ensejar a aplicação da multa qualificada.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.**

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

O agravo apresentado contra a admissibilidade parcial foi rejeitado conforme despacho de e-fls. 3290/3295.

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que *o Acórdão Recorrido negou provimento ao recurso voluntário da Recorrente por entender que a conduta reiterada evidencia a intenção dolosa do contribuinte, e assim diverge do Acórdão n.º. 1402-001.954, que reconheceu ser inaplicável a qualificação de multa de ofício quando a autoridade lançadora utiliza como lastros a sua empreitada a simples reiteração da conduta para referida qualificação. No mesmo sentido seria o Acórdão n.º. 9101-001.537, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Ambos paradigmas reconheceram a inaplicabilidade da multa qualificada em 150% em razão da falta de comprovação de dolo, fraude e simulação, afastando, por via de consequência, a referida qualificação, reduzindo a multa para o percentual de 75%.*

Prossegue argumentando que:

A Recorrente torna a esclarecer que para que seja qualificada a multa de ofício ha a necessidade de existir a caracterização do evidente intuito de fraude. A lei dispõe que para a aplicação da multa qualificada resta necessário a comprovação da existência de fraude ou sonegação. Ou seja, esta deve ser motivada quando a fiscalização comprovar, de forma robusta, a ilicitude cometida pelo contribuinte.

25. Dessa maneira, a multa qualificada prevista no §1º do artigo 44, da Lei 9.430/96 exige a presença da conduta material para a sua caracterização, ou seja, há a necessidade da comprovação cabal da existência de fraude, dolo ou simulação.

26. A autoridade lançadora, desde a origem do procedimento, baseou-se em mera presunção, discorrendo que a Recorrente ocultou o fato gerador da obrigação tributária de forma reiterada, o que, com a devida vênia, não e verdade. Ademais, mencionou que o sócio majoritário da Recorrente estaria envolvido em operações deflagradas pela Polícia Federal, mencionando que o mesmo seria “doleiro”. Todavia, não demonstrou, ou melhor, não esboçou com leves tintas quaisquer atitudes que demonstrassem, cabalmente, atividade dolosa.

27. Em outras palavras, a Autoridade Fiscalizadora não trouxe aos autos nenhuma prova ou evidencia que comprovasse que a Recorrente agiu com dolo, fraude ou sonegação, qualificando a multa com base em uma mera convicção sem qualquer imparcialidade, indo contra a jurisprudência deste Conselho, conforme já demonstrado.

28. A qualificação da multa de ofício somente pode ser aplicada nos casos em que haja a descrição do fato típico e a incontestante comprovação da ação ou omissão dolosa pela qual fique evidenciado o intuito de sonegação e fraude, não bastando uma mera presunção, de forma genérica e subjetiva, como o foi feito.

29. O entendimento desse Conselho e firme no sentido de que a mera reiteração de conduta não pode ensejar a aplicação da multa qualificada, pois necessário a apresentação de robusto conjunto probatório, capaz de deixar a evidente conduta fraudulenta. Esse é inclusive o entendimento pacífico nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme entendimento adotado reiteradamente na 2ª Turma da CSRF nos acórdãos 9202-003.433, 9101-00.1537 e 9101-001.615.

30. Tem-se, ainda, que o CARF consagrou o entendimento de que a simples apuração de omissão de receitas não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude da Recorrente, conforme consta na Sumula CARF n.º. 14, verbis:

“Súmula CARF 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.”

31. Ademais, sobre o tema, a Jurisprudência da 2ª Seção das Turmas Ordinárias e Especiais também entendem que a ausência de comprovação do dolo enseja a desqualificação da multa de ofício. A título ilustrativo, citam-se os seguintes acordãos: 2101-002.291, 2101-002.598, 2102-002.002, 2201-002.506, 2201-002.365, 2202-002.024, 2202-002.023, 2202-001.438, 2801-003.973, 2802-003.116 e 2802-003.072.

[...]

33. Vejam, Ilustres Conselheiros, que no caso em apreço, não constam nos autos documentos que possam comprovar que a ora Recorrente tenha agido com dolo, fraude ou sonegação, mesmo porque a tese que resultou em sua qualificação arrimou apenas em uma presunção, sem respaldo de nenhum documento ou evidência que comprovasse a conduta material capaz de configurar a conduta dolosa. Ademais, a ilação de que a suposta conduta reiterada presume-se a fraude, não é fundamento suficiente para qualificação da multa de ofício, conforme já demonstrado a evidência.

34. Diante disso, tendo em vista a não comprovação do dolo, fraude e sonegação e, com base no entendimento pacífico deste Conselho, requer-se a redução da multa de ofício ao percentual normal de 75%.

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido para que seja *reduzida a multa de ofício, ao percentual normal de 75%, tendo em vista a ausência de comprovação de dolo, fraude ou sonegação.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 04/10/2017 (e-fls. 3342), e retornaram em 10/10/2017 com contrarrazões (e-fls. 3343/3357) nas quais a PGFN defende a subsistência do acórdão recorrido no ponto questionado referindo que:

Consoante restou assentado no acórdão recorrido, a multa de 150 % foi aplicada porque o sujeito passivo, ao declarar e pagar, de forma idêntica e continuada, valores expressivamente menores que aqueles resultantes de sua atividade empresarial, agiu de forma a encobrir do Fisco os verdadeiros aspectos da situação de fato, sobre a qual incidiu a norma tributária, com o intuito único de dificultar ou impedir que a autoridade fiscal detectasse a infração cometida. A reiteração desta conduta configura, sem dúvida, a existência do dolo.

Com efeito, o fato de a empresa declarar receita bruta para apuração dos tributos devidos em valor expressivamente menor do que a verdadeira receita bruta auferida configura o dolo descrito nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual §1º. do artigo 44 (antigo inciso II) da Lei n.º 9.430/1996. É impossível afirmar que esta diferença tão grande entre o declarado e o auferido se trata de inocente hipótese de "declaração inexata" ou de simples erro de fato.

Diferentemente do que foi alegado na peça recursal, não foi a simples declaração a menor que levou à aplicação da multa qualificada, mas sim a conduta de apresentar, de forma idêntica e continuada, valores expressivamente menores que aqueles resultantes de sua atividade empresarial. Tal prática reiterada evidenciou, sem dúvida, a existência do dolo.

A qualificação da multa de ofício, no caso em exame, encontra perfeito amparo no então vigente artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), cujo teor é o seguinte:

[...]

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

personais da 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.

O pressuposto para aplicação da multa de 150% estabelecido no citado dispositivo legal somente se configura com a fraude. De acordo com De Plácido e Silva, em "Vocabulário Jurídico", Editora Forense, o vocábulo "fraudar", derivado do latim fraudar e (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardil para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

O elemento subjetivo da conduta adotada pela empresa é o dolo genérico que se apresenta como a vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada, vale dizer, falsa, não verdadeira. Além do dolo genérico, no presente caso também se verificou o dolo específico caracterizado pela vontade voltada à redução do tributo ou da contribuição devidos.

Ressalte-se ainda que, qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, senão vejamos:

Verifica-se que a sonegação e a fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõem sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

A Lei n.º 4.729/1965, em seu art. 1º, I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

Mais tarde, sem utilizar a expressão "sonegação fiscal", mas definindo os mesmos fatos antes sob aquela qualificação, a Lei n. 8.137/1990, definiu os crimes contra a ordem tributária. Nos termos do art. 1º, I, constitui tal crime suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante a omissão de informação ou declaração falsa às autoridades fazendárias; segundo, ainda, o art. 2º, I, constitui crime de mesma natureza fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

Incontestavelmente, a declaração reiterada de valores expressivamente menores que aqueles resultantes de sua atividade empresarial caracteriza o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e das condições pessoais de contribuinte, além de procurar impedir a ocorrência ou modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido ou evitando ou diferindo o seu pagamento, materializando-se as hipóteses dos arts. 71 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Refere outros julgados em abono ao seu entendimento, e conclui que:

Ora, os precedentes em tela demonstram que a omissão de **valores expressivos e vultosos, em enorme descompasso com aqueles declarados**, é circunstância que caracteriza o evidente intuito de fraude, atraindo a incidência da multa qualificada.

Tudo considerado, conclui-se que o(a) contribuinte:

- i) **praticou atividade ilícita comprovada, consistente na** declaração reiterada de valores **expressivamente menores** que aqueles resultantes de sua atividade empresarial, motivo pelo qual foi devidamente aplicada pela fiscalização a multa de 150%;
- ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve evidente prejuízo ao erário;
- iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática;
- iv) a conduta realizada repetidamente 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.

Com efeito, não foi comprovada apenas a omissão de receitas, a partir da falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa. Foi comprovada também a prestação de falsa informação ao Fisco Federal sobre as receitas efetivamente percebidas.

De fato, a conduta artilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, sem que nenhuma justificativa plausível (e comprovada documentalmente) para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para aqueles outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

E, no presente caso, a reiteração da conduta está evidenciada pela declaração sistemática no curso de todos os meses dos três anos fiscalizados de valores significativamente inferiores àqueles movimentados em contas bancárias e que não tiveram sua origem comprovada, apesar das reiteradas intimações para tanto.

Ora, evidenciada pela fiscalização a conduta reiterada e contínua de omissão de receita, praticada por diversos anos, consistente na movimentação de montante absurdamente superior ao declarado e escriturado em seus livros contábeis e fiscais, restam evidenciadas as circunstâncias que denotam intuito de fraude, devendo ser mantida a multa no percentual aplicado de 150%.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos. (destaques do original)

Registre-se que consta dos autos sentença proferida no Mandado de Segurança n.º 1005692-84.2017.4.01.3400, confirmando liminar para que fosse apreciado o agravo interposto, sem considerá-lo precluso. Contudo, tal preclusão não foi mencionada na apreciação pelo CARF, e o exame do recurso se fez no mérito conforme e-fls. 3290/3295.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Como relatado, as exigências submetidas à qualificação da pauta decorrem de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, sendo que a acusação fiscal, neste ponto, foi assim resumida no relatório do acórdão recorrido:

20. Após a análise dos documentos apresentados pela fiscalizada e das pesquisas nos controles da RFB, foram os seguintes resultados constatados: • **O acionista principal da fiscalizada, Lúcio Bolonha Funaro, que atua como um dos doleiros do Grupo 2, possui associação com 9 empresas, todas voltadas para atividades financeiras, com situação cadastral Ativa regular;** • **A fiscalizada participou do esquema fraudulento de títulos públicos, conforme o procedimento fiscal efetuado pela SRRF07/Difis — Rio de Janeiro (fls. 1.901/1.903), na EURO Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A — CNPJ 05.006.016/0001-25, localizada em Rio de Janeiro, que intermediava negócios advindos da empresa UP2 Assessoria e Serviços Ltda. — CNPJ 04.926.252/0001-05 (empresa declarada INAPTA desde 7/2004 — omissa não localizada).** • A EURO DTVM — auferia lucros em transações suspeitas com títulos públicos de renda fixa — comprando títulos públicos por valores de mercado e revendendo a valores acima do mercado para instituições públicas e fundo de pensão, no período de janeiro/04 a julho/05, obteve vultoso lucro de R\$ 160 milhões, que conforme o contrato firmado entre as partes (EURO e UP2), por acordo mútuo foram rateados entre os beneficiários indicados sem transitar pela UP2, sendo que nesta distribuição coube a fiscalizada o valor de R\$ 1.964.776,00, cujos depósitos foram identificados através de documentos bancários (fls. 1.891/1.893), de acordo com a Representação Fiscal elaborada pelos AFRFB responsáveis pela referida ação fiscal e • A fiscalizada operava na captação de recursos junto aos investidores para aplicação no mercado de capitais (Bolsa de valores, títulos públicos, etc.), cujos valores eram devolvidos posteriormente aos investidores. Dos créditos/depósitos bancários movimentados pela fiscalizada, nos anos-calendário de 2004 a 2006, no montante de R\$ 380 milhões, foram identificados e comprovados — R\$ 116 milhões (30,50%), identificados e não comprovados — R\$ 100 milhões (26,35%) e não identificados e nem comprovados — R\$ 164 milhões (43,15%).

21. Diante das informações obtidas de que o responsável pela empresa e a própria empresa estão envolvidas na organização criminosa e pelo fato da mesma **não conseguir comprovar efetivamente a origem dos R\$ 264 milhões (cerca de 70%) do total recebidos, através de documentos hábeis e idôneos**, em tese, pode se concluir que provavelmente se tratam de recursos originários de práticas ilícitas descritas acima.

Ante o exposto, ficou evidente o intuito de fraude da fiscalizada, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, e Por isso, a multa de ofício passou a ser de 150%, conforme art. 44, § 10, inciso I da Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007. *(destaques do original)*

O maioria Colegiado *a quo*, por sua vez, acompanhou o voto do relator, ex-Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadou:

Aplicação da multa qualificada de 150%

A Recorrente combate a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, I da Lei 9.430/96, vez que entende que, no caso em tela, inexistência de que agiu com dolo, requisito este inafastável para a aplicação da multa qualificada.

Tenho uma visão diferente a este respeito.

Certamente, a omissão de receita, identificada através de depósitos bancários não comprovados, por si só, não configura situação suficiente para a aplicação da multa qualificada.

Mas não é este o caso. O que analisamos nesses autos, é a conduta reiterada e contínua da Recorrente, praticada por diversos anos, consistente na movimentação de montante absurdamente superior ao declarado e escriturado em seus livros contábeis e fiscais, desacompanhados de documentação suficiente que comprovasse que os valores movimentados não configuram receita.

Ora, se a prática perpetrada por diversos anos pela Recorrente, somente identificada através de fiscalização e que teve como resultado, o pagamento de tributos substancialmente menores que o devido, não é evidência de dolo do contribuinte, o que seria?

Neste ponto da discussão, cabe trazer importante julgado deste Conselho que ratifica meu entendimento acima esposado (processo n. 10680.013909/2006-73 da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes – Redator Conselheiro Leonardo de Andrade Couto):

Ementa: MULTA QUALIFICADA — PRESUNÇÃO — presunção não é aspecto que, por si só, impeça à autoridade constituir a multa qualificada, em especial, quando não for o único elemento formador da convicção de ter o infrator agido ou se omitido intencionalmente. Vários fatos apontam para a circunstância de o sujeito passivo ter ocultado dolosamente a ocorrência da hipótese de incidência em valores superiores aos declarados. Se, por um lado, a presunção serviu para o propósito de quantificar tal omissão, por outro, não foi o único expediente probatório empregado pela autoridade para caracterizar a omissão em termos qualitativos, principalmente, no que se refere ao seu aspecto volitivo.

Nestes termos, para o Colegiado *a quo*, ainda que a infração corresponda a presunção de omissão de receitas, a qualificação da penalidade tinha cabimento porque a conduta da Contribuinte foi *reiterada e contínua, e consistente na movimentação de montante absurdamente superior ao declarado e escriturado em seus livros contábeis e fiscais*, sem prova de que tais valores *não configuram receita*. Assim, para além da reiteração, a significância dos valores omitidos também foi determinante para a manutenção do gravame.

Por sua vez, os dois paradigmas admitidos para caracterização do dissídio jurisprudencial já foram rejeitados por este Colegiado no Acórdão n.º 9101-005.408, que também referia uma das pessoas jurídicas citadas no acórdão recorrido – STOCKLOS -, e onde o sujeito passivo também pretendia debater nesta instância especial a qualificação da penalidade em razão da reiteração da conduta.

Naquele caso, o paradigma n.º 9101-001.537 foi rejeitado pelo relator do recurso especial, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, nos seguintes termos:

Não obstante, entendo que o *segundo paradigma* (Acórdão n.º **9101-001.537**) não é apto a caracterizar o dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática com o caso presente.

Mais precisamente, naquele caso a multa qualificada foi afastada em razão da adoção da premissa de possibilidade de erro do contribuinte ao omitir as receitas que foram lá tributadas de ofício. Veja-se, a propósito, a seguinte passagem desse julgado:

(...)

No caso em tela, a Fazenda não conseguiu demonstrar o dolo objetivamente na prática do contribuinte, sendo mister aplicar a norma do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “ *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*”

Nesse ponto, há que se considerar a possibilidade de ter ocorrido mero erro por parte do contribuinte, uma vez que os valores tributáveis de omissão de receitas constantes do auto de infração, que foram mantidos, para os exercícios de 2001, 2002 e 2003 são, respectivamente, de R\$ 1.712,49, R\$ 5.250,46 e 60.966,55 (fl. 06 do auto de infração). .

Nestes termos, se por um lado seria cabível a multa qualificada pela utilização de prova da reiterada omissão de receitas, entendo que no presente caso, considerando o conjunto fático, é descabida a sua imposição uma vez que o Fisco não logrou êxito em demonstrar o dolo da conduta do contribuinte e os fatos apontam para a possibilidade de ocorrência de mero erro de escrituração contábil.

Aqui, diferentemente, o Colegiado *a quo* descartou a possibilidade de mero erro, entendendo que a reiteração da omissão de receitas financeiras revelaria conduta dolosa. Nas palavras do voto condutor da decisão recorrida:

Nos autos, verifica-se que o contribuinte de forma reiterada, no período de agosto/2002 a dezembro/2003, omitiu da escrituração do Livro Caixa e da Declaração de Rendimentos os valores de rendimentos financeiros de operações realizadas na Bovespa e BM&F, e deixou de recolher os valores dos tributos devidos sobre tais rendimentos.

Tal prática reiterada não pode ser atribuída a erro, mas evidencia omissão intencional (dolosa), e, assim, deve ser aplicada a multa qualificada nos termos da autuação.

Diante, então, dessa dessemelhança fática, descarto o Acórdão nº 9101-001.537 como paradigma.

Na comparação do referido paradigma com o presente caso caberia, ainda, agregar o diferencial da substancial omissão de receitas ter sido determinante para a qualificação da penalidade.

Já o paradigma nº 1402-001.954 foi afastado no voto vencedor do ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que assim expôs:

Ousando divergir do bem fundamentado e robusto voto do I. Relator, registra-se aqui a discordância pontual do seu entendimento no que tange apenas ao conhecimento, especificamente em relação à *presteza* do v. Acórdão nº 1402-001.954, paradigma apresentado, para o manejo recursal.

Pois bem, analisando tal v. Aresto paradigmático não é possível se extrair com a precisão e a certeza necessárias se o cancelamento da penalidade qualificada, referente à infração apurada, deu-se pelo enfrentamento e afastamento da reiteração como seu motivo ou pela absolvição da conduta do contribuinte, não enxergando os Julgadores no ilícito tributário, como um todo, o *evidente intuito de fraude*.

Confira-se trechos de tal v. Acórdão nº 1402-001.954 que evidenciam tal impossibilidade:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Assim, para se proceder a qualificação da multa de ofício exige-se que a mesma seja devidamente comprovada e justificada nos autos do processo. Além disso,

exige-se que o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964.

(...)

Desta conduta conclui-se, que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de glosas de despesas e omissão de ganhos de capital. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que a contribuinte deliberadamente reduziu o lucro tributável, formando, nesta linha de pensamento, a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que estaria comprovada nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir o nascimento da obrigação tributária.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, redução do lucro tributável através de lançamento de despesas indevidas, bem como a omissão de receitas, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas ou redução indevida de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei n.º. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, resta claro a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos (simulação e prática reiterada) para declarar menos receitas auferidas ou reduzir o lucro tributável de forma indevida. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informações ao fisco, de forma reiterada, em sua declaração de imposto de renda divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de receitas e/ou redução indevida do lucro tributável, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, pois a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através das informações fornecidas pela própria contribuinte e, que por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores não caracterizariam as despesas indevidas apontada pela autoridade fiscal lançadora. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que as despesas lançadas teriam amparo legal, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e considerar os valores apurados como sendo redução indevida do lucro tributável glosando as despesas lançadas como fonte redutora do lucro tributável aumentando a base de cálculo tributável nos anoscalendário questionados.

(...)

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de simples omissão de receitas ou despesa não dedutível, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável sursurria dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de simples omissão de

receitas, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

Como se observa de tais trechos, em tal v. Acórdão, não houve a análise específica da reiteração como causa, bastante, para a qualificação da multa de ofício.

O *ratio decidendi* para o afastamento da duplicação da pena ordinária foi muito mais *amplo*, simplesmente entendendo não haver fraude na conduta de omitir receitas, defendendo que o apenamento qualificado destina-se a situações em que a conduta do contribuinte transparece *delitos* muito mais graves.

Na medida que não houve tal enftretamento direto, isolado e específico da reiteração como motivo singular para a qualificação da multa (e a conclusão pelo sua improcedência, prestando-se para arrimar a pretensão da Contribuinte nesse feito), o v. Acórdão n.º 1402-001.954 não se apresenta como paradigma válido para ensejar o conhecimento dessa matéria por esta C. 1ª Turma da CSRF.

Releva ter em conta, também, que referido paradigma analisou qualificação da penalidade aplicada em glosa de custos/despesas não comprovados ou não necessários, além da omissão de ganho de capital em operações societárias que teriam se prestado, em simulação, a ocultar os reais adquirentes das participações societárias alienadas.

Assim, para além do que referido no mencionado precedente, há significativa dessemelhança entre os contextos fáticos dos acórdãos comparados, não sendo possível o mínimo alinhamento entre as condutas comparadas para que se estabeleça dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade delas dependentes.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, 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 n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 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 nevrálgico 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.

Por tais razões, deve ser **NEGADO CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora