



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.722241/2013-09
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.521 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado Z SECURITIZADORA S/A

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a apresentação de DIPJ zerada associada ao registro de custos indedutíveis significativos e ausência ou insignificância de recolhimentos, e não de DIPJ zerada com recolhimentos promovidos mediante opção indevida pelo lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.521 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13971.722241/2013-09

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-002.006, na sessão de 26 de julho de 2017, no qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso para reconhecer como correta a apuração da base de cálculo do imposto pelo Lucro Real. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para que sejam excluídos da base de cálculo de apuração dos tributos lançados os valores relativos às recompras de títulos realizadas, conforme o voto do Relator. Por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reconhecer os créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre as despesas com correios e cartórios. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, que dava provimento integral ao recurso neste ponto e o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que dava provimento parcial ao recurso, não reconhecendo, tão somente, as contribuições incidentes sobre as despesas de cartório. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício aplicada. Vencido o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

Embargos de declaração opostos pela PGFN foram acolhidos no Acórdão n.º 1401-002.989, *dando-lhe provimento para corrigir o erro material constante do acórdão recorrido e suprir a omissão levantada, sem efeitos infringentes*, de modo a negar provimento ao recurso de ofício e corrigir incorreção na ementa na parte em que indicou "*Correta a requalificação da atividade para a de factoring e o lançamento de autuação sob a forma de lucro arbitrado e seus reflexos.*", passando a constar que:

ATIVIDADE DE SECURITIZAÇÃO, DESQUALIFICAÇÃO PARA ATIVIDADE DE FACTORING. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Comprovado que a securitização de créditos não era o objetivo principal da empresa dada a disparidade entre os valores de debêntures vendidos em mercado e os valores envolvidos nas operações da empresa, caracteriza-se a simulação com vistas a reduzir a incidência tributária.

Correta a requalificação da atividade para a de factoring e o lançamento de autuação sob a **forma de lucro real** e seus reflexos.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2009 a partir da constatação de indevida opção pelo lucro presumido por pessoa jurídica que, por exercer atividade de *factoring*, sujeitar-se-ia à sistemática do lucro real. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parcialmente a exigência admitindo deduções da receita bruta e excluindo parcelas correspondentes a reembolso de custos, bem como declarou definitivamente constituído o crédito tributário em face do responsável Edson Osimar Zambonetti, submetendo a exoneração a reexame necessário (e-fls. 1992/2023). O Colegiado *a quo*, por sua vez: i) manteve as exonerações promovidas em 1ª instância; ii) excluiu da base tributável valores relativos a recompras de títulos; iii) admitiu créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com correios e cartórios; e iv) excluiu a qualificação da penalidade (e-fls. 2130/2154 e 2257/2262).

Depois da decisão dos embargos de declaração, os autos do processo foram remetidos à PGFN em 12/11/2018 (e-fl. 2263) e em 26/12/2018 retornaram ao CARF veiculando

o recurso especial de e-fls. 2264/2275 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2296/2298, do qual se extrai:

Multa qualificada – declaração ‘zerada’

Decisão recorrida:

MULTA QUALIFICADA. PAGAMENTO DE TRIBUTO EM ÉPOCA PRÓPRIA, MESMO COM APRESENTAÇÃO DE DIPJ “ZERADA”. SIMULAÇÃO SOMENTE PELA CONSTATAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO DE QUE A ATIVIDADE INFORMADA PELA RECORRENTE DIFERIA DA REALIDADE FÁTICA, SEM COMPROVAR O DOLO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Se não restar configurado o dolo, que é o elemento subjetivo do tipo penal, não cabe a aplicação da multa qualificada. A DIPJ entregue com informações “zeradas”, por si só, não pressupõe a existência de conduta intencional de omitir informações ao fisco, mormente quando os balancetes contábeis apresentados durante o procedimento fiscal foram utilizados pela fiscalização para efetuar o lançamento fiscal e quando a empresa recolheu tributos conforme entendia sua atividade estar enquadrada.

Acórdão paradigma n.º 1301-002.490, de 2017:

DIPJ ZERADA. CONDUTA DOLOSA. APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA.

A entrega da DIPJ completamente zerada caracteriza a conduta dolosa da contribuinte, pois impede o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e justifica a aplicação da multa qualificada.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a *DIPJ entregue com informações “zeradas”, por si só, não pressupõe a existência de conduta intencional de omitir informações ao fisco*, o **acórdão paradigma** apontado (Acórdão n.º 1301-002.490, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a *entrega da DIPJ completamente zerada caracteriza a conduta dolosa da contribuinte, pois impede o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e justifica a aplicação da multa qualificada*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto. (*destaques do original*)

A PGFN argumenta que o acórdão recorrido contraria o art. 44, §1º da Lei n.º 9.430/96, na nova redação dada pela Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, porque, em seu entendimento:

Para bem demonstrar o equívoco em que laborou o acórdão exarado, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco¹, que assim se pronuncia ao dissertar sobre o inciso II, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (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):

“Na segunda hipótese, o Fisco, **em razão dos fatos ocorridos**, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) **que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte**. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, **isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**”

O art. 44 da Lei n.º 9430/95 determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. Dispõem tais artigos:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

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

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

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

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei n.º 4.502/64 a que remete a Lei n.º 9.430/96 em seu artigo 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.

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, **observada a partir da conduta de apresentar DIPJ's zeradas. Tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.**

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

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado² afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

² PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo **dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo)**.

Assevera o autor:

“É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, **que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal**).

[...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as consequências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. **A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal**. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). **O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”**.

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

No seu magistério, Fernando Capez³ assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

i) praticou atividade ilícita comprovada, observada a partir da apuração da conduta de apresentar **DIPJ zerada**, que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e **devidamente justificada** pela fiscalização **a multa de 150%**;

ii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, **já que realizada de forma sistemática**, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

iii) **a conduta** 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**.

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

Cientificada em 03/07/2018 do despacho de admissibilidade de embargos da PGFN e da Resolução n.º 1401-000.571 (e-fls. 2165/2167), que determinou tal ciência (e-fls.

³ CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal: parte geral, vol. 1, 7ª ed., Saraiva, 2004, pp. 108 e 129.

2171), e em 10/07/2018 do Acórdão n.º 1401-002.006 e dos embargos da PGFN (e-fls. 2172), a Contribuinte interpôs recurso especial em 17/07/2018 (e-fls. 2175/2192).

Depois da admissibilidade do recurso especial da PGFN, foi promovida diligência para coleta de informações com vistas à liquidação do acórdão de recurso voluntário e de recurso de ofício (e-fls. 2308/2328), seguindo-se a ciência à Contribuinte em 03/06/2020, bem como ao responsável tributário, do Acórdão n.º 1401-002.989, do recurso especial da PGFN e do despacho de admissibilidade este recurso (e-fls. 2361). A Contribuinte apresentou contrarrazões em 17/06/2020 (e-fls. 2363/2373) nas quais afirma inexistir o dissídio jurisprudencial apontado pela PGFN, vez que os acórdãos comparados *não tratam unicamente da entrega da DIPJ zerada*, existindo *peculiaridades em cada um das decisões, o que afasta a suposta divergência invocada no recurso especial interposto pela União*. Ressalta ter comprovado *em seu recurso voluntário que em que pese a entrega zerada da DIPJ, o tributo devido foi devidamente recolhido, e as informações que deveriam constar na DIPJ foram devidamente apresentadas através dos balancetes contábeis, o que em nada se assemelha com o acórdão paradigma*.

Acrescenta que *não houve o devido cotejo analítico entre os acórdãos comparados e, no mérito, afirma a inexigibilidade da multa qualificada, porque reconhecido no voto vencedor do acórdão recorrido que a Contribuinte promoveu o recolhimento dos tributos que entendia devidos, bem como a apresentação dos balancetes contábeis do período fiscalizado, o que permitiu à fiscalização ter acesso às informações que deveriam estar na DIPJ*. Aduz, ainda, que:

O conjunto probatório dos autos, demonstrou que, em que pese a entrega zerada da DIPJ, **o tributo devido foi devidamente recolhido**, fato que foi omitido pelo fiscal. Ou seja, no decorrer do procedimento fiscal, o fiscal foi devidamente cientificado, que em que pesem as declarações terem sido entregues zeradas, o foram por mero equívoco contábil, todos os tributos foram devidamente recolhidos na época própria nos valores efetivamente contabilizados.

O que de fato ocorreu, foi a entrega zerada das declarações pela contadora da empresa, que não dispunha de todos os dados necessários para transmissão das referidas declarações na data da transmissão, então, a mesma transmitiu as mesmas zeradas para não perder o prazo e ter aplicação de multa, E DENTRO DO PRAZO QUINQUENAL IRIA RETIFICÁ-LAS. **Todavia, como dito, o tributo foi devidamente recolhido, fato que foi completamente desconsiderado pela fiscalização.** Além disso, tal fato jamais caracterizaria um ato doloso.

Mais especificamente, a fiscalização lançou mão das informações entregues pelo contribuinte para apurar a base tributável e efetuar o lançamento fiscal para qualificar a multa de ofício sob o argumento da sonegação, o que se demonstra completamente incoerente e irrazoável, a imposição da multa agravada.

Argumenta ser necessária a evidenciação do elemento dolo para caracterização da sonegação, da fraude ou do conluio, defende que ele não se confunde com a simulação, cita excerto doutrinário também da obra de Marco Aurélio Greco, bem como julgados deste Conselho, invoca a Súmula CARF n.º 25, e conclui consignando que:

Por fim, vale destacar que o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos:

(i) **elemento objetivo**: que corresponde propriamente ao ilícito tributário (não pagamento, pagamento a menor ou postergação de pagamento de tributo);

(ii) **elemento subjetivo**: identificado pelo conhecimento prévio de utilização de atos ou negócios ilícitos para reduzir ou não pagar tributos, isto é, dolo específico.

É certo que todo o lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo), porém é somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), elemento que dá azo à qualificação da multa.

Contudo, restou devidamente comprovado a ausência de sonegação e/ou simulação por parte da recorrida, diante dos recolhimentos efetuados e pela entrega das informações solicitadas pelo agente fiscal, razão pela qual merece ser mantida a decisão que determinou o afastamento da multa qualificada de 150%, imputando apenas a multa de ofício no patamar de 75%.

Nesse contexto, por amor à concisão e a fim de se evitar repetições desnecessárias, reporta-se e reitera-se aqui a tudo quanto já se foi exposto e requerido nos presentes autos.

Requer, assim, que o recurso especial não seja conhecido ou, que se conhecido, lhe seja negado provimento.

Foi negado seguimento ao recurso especial da Contribuinte conforme e-fls. 2377/2380 e, cientificada, ela apresentou agravo que foi rejeitado nos termos do despacho de e-fls. 2411/2420, do qual ela foi cientificada em 17/08/2020 (e-fl. 2431).

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A PGFN afirma existir dissídio jurisprudencial em face do paradigma n.º 1301-002.490, do qual destaca os seguintes trechos de sua ementa e voto condutor:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. CONDUTA DOLOSA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, CTN.

A constatação da conduta dolosa da contribuinte desloca o termo inicial do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de acordo com o art. 173, I, do CTN, devendo ser afastadas as alegações de decadência.

DIPJ ZERADA. CONDUTA DOLOSA. APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA.

A entrega da DIPJ completamente zerada caracteriza a conduta dolosa da contribuinte pois impede o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e justifica a aplicação da multa qualificada.

CUSTOS NÃO COMPROVADOS. INEXISTÊNCIA DAS RECEITAS E CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES

As alegações de que as receitas e os custos registrados na contabilidade foram indevidamente registrados, tratando-se de repasses de valores recebidos, desacompanhadas de documentos comprobatórios não são hábeis à afastar a tributação dos custos não comprovados.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 4

Incidem juros moratórios à taxa Selic sobre os créditos tributários constituídos, de acordo com o disposto no art. 13 da Lei n.º 9.065/95 e a Súmula CARF n.º 4, de observância obrigatória pelos membros do CARF.

SUSPENSÃO JUROS. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste na legislação tributária hipótese de suspensão de juros moratórios no curso do contencioso administrativo devendo ser mantida a incidência de juros Selic sobre o crédito tributário constituído.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.”

[...]

“DA MULTA QUALIFICADA

(...)

Na Declaração de Informações Econômico-Fiscais as pessoas jurídicas prestam diversas informações relativas aos custos dos bens e serviços vendidos e às despesas operacionais, bem assim, as receitas auferidas e a demonstração de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma a possibilitar ao Fisco o conhecimento dos fatos geradores relativos ao IRPJ e CSLL. **Assim, ao entregar referida declaração com valores totalmente zerados há de se concluir pela conduta dolosa da recorrente em ocultar da autoridade fazendária o conhecimento dos fatos geradores,** conforme disposto no art. 71, da Lei nº 4.502/64:

(...)

Alega a recorrente em sua peça recursal que apesar de ter-se socorrido de inúmeras decisões administrativas em sua impugnação, o relator *a quo* afirmou que as mesmas não tinham conexão com a autuação ora em julgamento. O acórdão recorrido entendeu que as decisões seriam inaplicáveis por não abordar situação em que a DIPJ foi entregue totalmente zerada. De fato, como bem apontado pelo acórdão *a quo*, não consta da ementa de nenhuma das decisões transcritas na impugnação que as DIPJs haviam sido entregues zeradas, ademais, a conduta dolosa deve ser analisada em cada caso específico, buscando-se sempre a jurisprudência que mais se amolda ao caso concreto. **Assim, nos casos de multa qualificada com DIPJ zerada é farta a jurisprudência que defende a procedência da qualificação:**

(...)

Alega também a recorrente que não existe nos autos, quer seja no Termo de Verificação Fiscal ou no acórdão recorrido, qualquer indicação de que a infração que motivou a aplicação da multa qualificada esteja sustentada em práticas reiteradas adotadas pelo recorrente. Afirma a recorrente existir entendimento jurisprudencial no sentido de que somente a prática reiterada de apresentar DIPJs zeradas é que caracterizaria a intenção dolosa do contribuinte em ocultar suas operações econômico-financeiras. Diversamente do alegado pela recorrente, a prática reiterada não é requisito para qualificação da multa mas apenas uma das inúmeras formas do julgador de identificar a conduta dolosa do contribuintes. No caso concreto em que a ação fiscal alcançou somente o ano-calendário de 2010, bem assim, face à constatação da falta de recolhimento de valores significativos de IRPJ e CSLL em todos os trimestres do período fiscalizado, **correto o acórdão recorrido que manteve a aplicação da multa qualificada ao identificar na entrega da declaração completamente zerada a conduta dolosa da recorrente e que impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.” (destaques da PGFN)**

Quanto ao acórdão recorrido, reporta-se ao seguinte trecho de seu voto condutor:

A fiscalização aplicou a multa qualificada com base nos seguintes fundamentos (e-fl. 1775 e 1776):

A multa proporcional de ofício cabível sobre os valores dos tributos é a de 150%, qualificada com base no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em razão do intuito de sonegação, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/64. **Ficou comprovado durante a fiscalização que o contribuinte simulou tratar-se de securitizadora quando de fato operava como factoring com o único intuito**

de reduzir tributos, além de entregar as declarações a que estava obrigado com valores zerados para retardar o conhecimento do fato gerador. Fica caracterizada, assim, a vontade conscientemente dirigida com o fim de obter o resultado.

(...)

Nessa linha, observo, *ab initio*, que a entrega da **DIPJ com valores "zerados" não pressupõe, por si só, a ilicitude caracterizadora da sonegação.**

A DIPJ se trata de um documento informativo, um instrumento que facilita a análise de dados por parte da receita federal. Apesar da sua entrega com informações que não correspondem à realidade fática gerar desconfiância de que há uma vontade real de omitir fato gerador de tributo, não se pode rotular, de imediato, esta conduta como intencional; não se deve atribuir um carimbo de uma conduta dolosa por parte de quem praticou. É preciso ir além da mera falta de informações em tal declaração. Para tanto, deve-se averiguar se era possível içar elementos por outros meios alcançáveis pela autoridade tributária. Como exemplo, se o contribuinte, além da falta de correspondência entre o que ocorreria no mundo fenomênico e o que foi repassado na DIPJ, deixar de entregar seus livros comerciais e fiscais e qualquer outro documento ou declaração de sua obrigação, o indício torna-se mais patente, transmutando por vezes a conclusão, que era de mera suspeição, para uma conduta intencional de omissão.

(...)

Além disso, apesar de concordar com a desqualificação da atividade desenvolvida pela recorrente, por parte da fiscalização, só entendo que aplicar a multa qualificada necessitaria de algo a mais, que seria a comprovação da simulação fraudulenta, que decorre do dolo, da má-fé; o que não percebi estar configurada no caso em comento." (*destaques da PGFN*)

Conclui, a partir desta demonstração, que *diversamente do acórdão recorrido, o acórdão paradigma manteve a qualificação da multa por entender caracterizada a conduta fraudulenta do contribuinte em apresentar DIPJ zerada.*

De plano, portanto, constata-se que a PGFN promoveu o necessário cotejo analítico para demonstração da divergência jurisprudencial.

Contudo, tem razão a Contribuinte quando aponta que os contextos fáticos analisados nos acórdãos comparados são dessemelhantes.

Na íntegra do voto vencedor do acórdão recorrido observa-se que a análise da qualificação da penalidade teve em conta a acusação fundamentada no art. 71 da Lei nº 4.502/64 e, examinando os contornos desta figura, o Conselheiro Redator afasta sua caracterização apenas com base na apresentação de DIPJ com valores “zerados”, demandando a avaliação quanto à possibilidade de se *icar elementos por outros meios alcançáveis pela autoridade tributária*, e cogitando que na falta de apresentação de livros comerciais ao Fisco haveria uma evidência maior de se tratar de *uma conduta intencional de omissão*. E, como neste caso a Contribuinte apresentou os balancetes contábeis e permitiu à Fiscalização calcular os tributos devidos, inclusive tendo recolhido os valores que entendia devidos na sistemática do lucro presumido, pagamentos estes que foram deduzidos na apuração fiscal, restou afastada a sonegação imputada à Contribuinte.

Já no paradigma, extrai-se de seu relatório a seguinte acusação fiscal:

2. DA INFRAÇÃO

IRPJ/CSLL – CUSTOS NÃO COMPROVADOS.

Inicialmente cabe destacar que a DIPJ apresentada pelo contribuinte foi preenchida com valores igual a ZERO em todas as fichas.

Conforme os livros contábeis e fiscais apresentados, na apuração do resultado do exercício o contribuinte apropriou custos de serviços que, conforme acima relatado, não foram comprovados documentalmente.

O contribuinte apresentou o Livro de Apuração do Lucro Real LALUR, onde foi escriturada a apuração trimestral do lucro real, tendo por base o lucro líquido apurado conforme Demonstrações do Resultado do Exercício lançadas no Livro Diário do ano fiscalizado.

Portanto, uma vez que, reiteradamente intimado, o contribuinte não logrou comprovar os custos de serviços prestados, apropriados na apuração do resultado contábil do exercício e, conseqüentemente, na apuração do lucro real trimestral, procederemos à glosa daqueles custos, conforme demonstrativo em ANEXO ao presente termo.

(...)

5. DA MULTA QUALIFICADA

Ainda, constatada a conduta dolosa do contribuinte, que consistiu em impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, será aplicada a multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96.

Está relatado, também, que no Termo de Verificação Fiscal foram consignado que *as fiscalizações nas empresas acima foram motivadas pelo ofício nº 4219/2012, IPL 0462/20054SR/DPF/AM, que elencou uma série de empresas, entre as quais as empresas acima, com suspeita de executarem operações fraudulentas de sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e evasão de divisas*. E a expressividade dos custos glosados integrou-se à conduta de apresentar DIPJ zerada para manutenção da multa qualificada, conforme excerto do voto condutor do paradigma, presente entre os trechos reproduzidos pela PGFN:

A recorrente insurge-se contra o acórdão recorrido alegando que o julgador *a quo* imaginou, presumiu e criou uma situação não descrita pelo autuante em seu Termo de Verificação Fiscal ao afirmar que **o fato da DIPJ ter sido entregue zerada caracterizaria a manifesta intenção dolosa de esconder o aproveitamento de supostos custos em valores tão expressivos que cairiam em qualquer parâmetro de malha**. Diversamente do alegado pela recorrente, o acórdão recorrido não criou situação não descrita pela autuante no Termo de Verificação Fiscal, posto que consta expressamente do referido termo que as DIPJ foram entregues zeradas:

"Inicialmente cabe destacar que a DIPJ apresentada pelo contribuinte foi preenchida com valores igual a ZERO em todas as fichas. Conforme os livros contábeis e fiscais apresentados, na apuração do resultado do exercício o contribuinte apropriou custos de serviços que, conforme acima relatado, não foram comprovados documentalmente.

[...]

5. DA MULTA QUALIFICADA

Ainda, constatada a conduta dolosa do contribuinte, que consistiu em impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, será aplicada a multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96."

Consta do recurso voluntário que com base em uma mesma informação fiscal, item 5 dos Termos de Verificação Fiscal, o julgador *a quo* criou três cenários diferentes a fim de analisar a imputação da multa qualificada nos processos de IRPJ e CSLL, COFINS e PIS e IRRF. Afirma a recorrente que para o presente processo, relativo aos autos de infração de IRPJ e CSLL, o julgador concluiu pela conduta dolosa, entretanto, para as autuações de COFINS e PIS, objeto do processo administrativo nº 19515.720582/2015-67, cancelou a qualificação da multa sob o argumento de que os DACON traziam informações que possibilitavam ao Fisco conhecer a ocorrência do fato gerador e

verificar a conformidade do débito apurado. Já para o processo administrativo nº 19515.720578/2015-07, relativo ao IRRF, afirmou a recorrente que na visão do julgador, o autuante não produziu a necessária comprovação de uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, motivo pelo qual a multa qualificada foi afastada.

O texto referente à qualificação da multa é o mesmo para todos os processos e remete às condutas dolosas praticadas pela recorrente., todavia, para cada um dos tributos, foram apontadas diferentes condutas dolosas nos respectivos Termos de Verificação Fiscal. Com relação ao IRPJ e CSLL a conduta dolosa restou caracterizada pela entrega da DIPJ com valores zerados, fato este que impediu a autoridade fazendária de conhecer a ocorrência dos fatos geradores relativos ao IRPJ e CSLL. O fato dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais DACONs, relativos aos meses de abril/2010 e junho/2010 a dezembro/2010, trazerem informações hábeis a permitir a ocorrência dos fatos geradores relativos à COFINS e PIS, ensejou o afastamento da multa qualificada das autuações relativas a estes tributos pelo julgador *a quo*, porém tal fato, não tem qualquer influência no julgamento do presente processo pois tratam-se de tributos de diversos para os quais foram atribuídas diferentes condutas dolosas pela fiscalização.

E, para além desta conexão específica entre a apresentação de DIPJ zerada e a ocultação de custos expressivos indevidamente apropriados, o voto condutor do paradigma também transcreve fundamentos da autoridade julgadora de 1ª instância para manutenção da qualificação da penalidade e que reportam a associação da conduta à falta de recolhimento para caracterização do dolo. Veja-se:

Sem dúvida, o procedimento de entregar declaração zerada e não recolher tributos de valores significativos, quando esses são devidos, ou recolhê-los em valores insignificantes, trazem prejuízos à fiscalização tributária. Houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações prestadas pela contribuinte **à época da ocorrência dos fatos geradores**, tal inércia implicaria a perda do crédito tributário exurgido em decorrência do procedimento de ofício. Saliento que a autuada poderia ter retificado suas declarações e pago os tributos devidos até o início da ação fiscal, em 19/02/2015 (fls. 02/03). Entretanto, mesmo após um interregno mais que suficiente para esse fim, assim não procedeu.

É certo que há diferenças entre as linhas argumentativas adotadas no paradigma e no recorrido para decisão acerca da qualificação da penalidade. Em especial, o acórdão recorrido tem em conta a conduta do sujeito passivo no curso do procedimento fiscal para avaliar se a apresentação da DIPJ zerada prejudicou o acesso do Fisco às informações para determinação dos tributos devidos. Já o paradigma dá relevo à possibilidade de o sujeito passivo não ser submetido a fiscalização em razão da inatividade indicada com a DIPJ zerada. Contudo, estas diretrizes diferenciadas não são suficientes para caracterizar dissídio jurisprudencial porque no presente caso a existência de pagamentos, apesar da DIPJ zerada, foi suscitada como elemento que opera em prejuízo à caracterização do dolo, ao passo que no paradigma, além de não analisada a repercussão de eventuais recolhimentos, há menção genérica ao não recolhimento de valores significativos e à ocorrência de recolhimentos insignificantes como circunstâncias que contribuem para a inércia do Fisco em relação à apuração indicada pelo sujeito passivo.

Adicione-se, por fim, que a dissidência, no acórdão recorrido, para manutenção da qualificação da penalidade tem em conta, ainda, a circunstância específica de a Contribuinte ter aparentado operar como securitizadora, ocultando sua condição de *factoring*. Neste sentido é o voto vencido:

Neste ponto, entende este relator que verificando-se, conforme extensamente demonstrado neste voto, que a atuação da empresa no sentido de tentar se fazer caracterizar como securitizadora objetivou, exclusivamente, à obtenção de tributação menor relativa ao imposto de renda, entendo estar caracterizada a hipótese dos arts. 72 a

74, da Lei n.º 4.502/64, posto restar caracterizada a simulação de atos para reduzir a incidência tributária.

Verifica-se, além dos atos de constituição da empresa com o objeto de securitizadora, sem que tenha agido neste sentido durante o exercício, a apresentação de DIPJ zerada como outro ato a caracterizar a simulação.

Desta maneira, como a qualificação da multa está diretamente ligada a este tipo de ação, conforme destacado pela acusação fiscal, entendo que deve ser mantida a qualificação da multa, conforme lançado pela fiscalização.

Assim, também por esta ótica a divergência jurisprudencial resta prejudicada porque a apresentação de DIPJ zerada não foi o único elemento desconstituído pelo Colegiado *a quo* para afastamento da qualificação da penalidade.

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.

Assim, diante de acórdãos que analisaram qualificação da penalidade a partir de contextos fáticos diferenciados, abordando diferentes argumentos acerca dessa exigência, a divergência a respeito de um destes pontos, apenas, não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial. Em tais circunstâncias, não é possível cogitar como o Colegiado que proferiu o paradigma decidiria a qualificação da penalidade pautada na acusação presente nestes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

