



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13982.000303/2010-48  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.218 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de novembro de 2020  
**Recorrente** C K CONTROLADORIA DE TRIBUTOS LTDA. - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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 qualificação da penalidade motivada apenas pelo arbitramento dos lucros e declarações zeradas, e não examina repercussão destes fatos em conjunto com a relevância das receitas da atividade omitidas, bem como com os vícios no cadastro que dificultaram a localização do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator), que conheceu do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.218 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 13982.000303/2010-48

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 835/869) interposto pelo contribuinte em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1302-001.678 (fls. 783/798), na parte em que o Colegiado manteve a qualificação da multa no patamar de 150%.

Essa parte do *decisum* foi assim ementada:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. A ocultação de volumosa movimentação de recursos, somado a falta de apresentação de DIPJ's e DCTF's e de apresentações com informes zerados, caracteriza a conduta dolosa e evidencia o intuito de não pagar tributos.

Em resumo, o litígio tem por origem os *Autos de Infração* de fls. 3/85, que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS) por arbitramento, referentes aos anos calendários de 2005, 2006 e 2007, em razão da identificação de omissão de receitas apurada em face de depósitos bancários creditados nas contas da empresa, mas cuja origem não restou comprovada.

De acordo com o *Termo de Verificação Fiscal* (fls. 448/459):

(...)

Para os anos calendário de 2005 e 2007 a empresa optou pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido. Em relação aos anos calendários de 2006 e 2008, a empresa não apresentou as declarações correspondentes (Fls. 326).

Com relação ao período abrangido por esta fiscalização, o contribuinte não entregou as DCTFs e as DACONs (conforme relatórios às Fls. 340 a 345), em que pese ter sido intimado para tanto. (Fls. 86).

A não apresentação pelo contribuinte de sua escrituração contábil, em que pese ter sido intimado três vezes, (Fls. 84/85/86), justifica o arbitramento do seu resultado conforme preceitua o disposto no 530 do Decreto n.º 3.000/99, *in verbis*:

(...)

Sendo assim, frente à inércia da atuada em disponibilizar a estas autoridades fiscais seus livros contábeis e documentos relativos a sua movimentação financeira inclusive a bancária, adotamos os seguintes procedimentos a fim de compulsar (artigo 845 inciso II do Decreto n.º 3.000/99) o montante tributável de suas receitas:

a) Solicitação de Emissão de RMF com fundamento no inciso XI do artigo 3º do Decreto n.º 3.724 de 2001, (Fls. 319), *in verbis*.

(...)

Para os anos calendários de 2005 e 2007 a receita declarada pelo contribuinte foi igual a zero. (Fls. 327 a 334). Para os anos calendários de 2006 e 2008, o contribuinte não apresentou as declarações respectivas.

Considerando a movimentação bancária objeto do Termo de Intimação Fiscal n.º 03 (Fls. 88 a 92 - Anexo I - entradas e Anexo II - saídas) fica assegurado o atendimento do dispositivo legal supra, visto que a movimentação bancária atinge cerca de R\$ 6.800.000,00 (seis milhões e oitocentos mil reais).

A movimentação bancária da atuada deu-se junto ao Banco Itaú S/A, tendo sido emitida a RMF pela autoridade competente (Fls. 321). A instituição financeira destinatária da RMF carregou os documentos solicitados, os quais estão adunados às Fls. 242 a 301.

A análise da movimentação bancária do contribuinte e suas conseqüências está amiadada no item 5 deste relato.

a) Omissão de Receitas da Atividade. Identificamos nos sistemas da SRFB a presença DIRFs nas quais a atuada consta como beneficiária de rendimentos relativos a Remuneração Serviços Prestados Por Pessoa Jurídica. A análise destas DIRFS e seus desdobramentos consta do item 7 deste relato,

b) Omissão de Rendimentos de Aplicações Financeiras. Constatamos nos sistemas da SRFB a existência de DIRFs nas quais a atuada consta como beneficiária de rendimentos de aplicações financeiras. A análise destas DIRFs e suas conseqüências está amiadada no item 6 deste relato.

(...)

Os valores considerados como depósitos bancários de origem não comprovada estão relacionados na Planilha de Fls. 315/316. Convém salientar que a presente infração diz respeito somente a aqueles depósitos bancários para os quais esta fiscalização, por meio do histórico do extrato bancário, não conseguiu vincular a omissão do item 7 deste relato.

## **6. OMISSÃO DE RECEITAS RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS.**

De acordo com as DIRFs de Fls. 303 a 314 o contribuinte em tela foi beneficiário de rendimentos de aplicações financeiras. Os rendimentos obtidos pela atuada, bem como o IRRF sobre estes rendimentos, estão discriminados na Planilha de Fls. 302.

Os valores relativos a rendimentos de aplicações financeiras foram informados como a infração: 003 RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS no auto de infração de Fls. 01 a 83.

## **7. OMISSÃO DE RECEITAS - SERVIÇOS PROFISSIONAIS**

Constamos em DIRFs constantes dos sistemas informatizados da SRFB que a empresa ora atuada foi beneficiária de rendimentos recebidos pela prestação de serviços a outras pessoas jurídicas.

(...)

No auto de infração de Fls. 01 a 83 foram informados os valores acima referidos (DIRF's/Notas Fiscais) como a infração 001 RECEITA OPERACIONAL OMITIDA. Os valores relativos à omissão de receitas estão discriminados na Planilha de Fls. 317/318.

## **8. DA APURAÇÃO DO RESULTADO - IRPJ**

Conhecida então a receita bruta da empresa ora atuada, (itens 5, 6 e 7 do presente relato), aplicamos o disposto no artigo 532 do Decreto n. 3.000/99, que assim assevera:

(...)

## **10. DA MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.**

A juízo destas autoridades fiscais, a atuada adotou conduta que teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela mesma durante o ano calendário de 2005 a 2008.

As ações/omissões da atuada que levaram a fiscalização a fixar a multa de ofício em 150% são os seguintes fatos:

- Omissão na entrega das DCTFs dos períodos de 01/2005 a 12/2008.
- Omissão na entrega das DACONs dos períodos de 01/2005 a 12/2008.
- Apresentação das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ, sem movimento, anos calendário de 2005 e 2007, em que pese ser beneficiário de expressiva movimentação bancária. (cerca de R\$ 6.800.000,00 - seis milhões e oitocentos mil reais)

- A não apresentação pelo contribuinte dos seus livros e documentos contábil-fiscais, o que impediu a verificação de sua real movimentação econômico-financeira, inclusive bancária.

- O recebimento de cerca de R \$ 4.400.000,00 (quatro milhões e quatrocentos mil reais) por serviços prestados a outras pessoas jurídicas e não oferecidos à tributação.

(...)

Relevante nota que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela quantidade de lançamentos demonstra que não houve um mero erro de fato.

Por tudo o exposto, conclui-se que o autuado incorreu no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude.

(...)

Ao incorrer na prática de sonegação e fraude, o contribuinte se sujeita à multa prevista no § 1º do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, que assim assevera:

(...)

## **12. DA RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA.**

(...)

A responsabilização do sócio Carlos Alberto Kerbes enquanto sujeito passivo solidário da presente autuação se justifica visto que é ele quem de fato administra a sociedade em questão, apesar de o contrato social adunado a Fls. 100 dar notícia de que a gerência da sociedade será exercida pela senhora Zelinda Kerbes. Tal situação não guarda relação com a verdade.

Constam as Fls. 240, cópia de procuração onde fica clara que o senhor Carlos é quem de fato administra a empresa CK. É este quem movimenta as contas bancárias da empresa.

(...)

Dai chegarmos à conclusão que o senhor Carlos Alberto Kerbes CPF n.º 579.357.009-82 deverá ser responsabilizado solidariamente pelos créditos tributários formalizados na presente autuação, à luz do artigo 121, I e 135, III do CTN.

Após apresentação de *impugnação* conjunta pelo contribuinte principal e o solidário (fls. 468/539), a DRJ proferiu decisão de primeira instância que julgou os lançamentos integralmente procedentes (fls. 578/612).

A contribuinte, então, interpôs *recurso voluntário* (fls. 640/704), também em conjunto com o responsável solidário, recurso este julgado improcedente pelo referido Acórdão n.º 1302-001.678.

Cientificada da decisão de segunda instância, a contribuinte apresentou recurso especial (fls. 835/869) a esta Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais. Embora questione diversas matérias, suscitou existir divergência jurisprudencial propriamente dita em relação à manutenção da multa qualificada, tendo em vista o que restou assentado no Acórdão *paradigma* 1103-001.063 (fls. 913/928), na parte que foi assim ementada:

MULTA QUALIFICADA. A mera ausência de apresentação de documentos pela contribuinte, postura essa que motivou o próprio arbitramento, não é suficiente para demonstrar a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio. A apresentação de DIPJ com campos “zerados” também não é suficiente para justificar a

aplicação da gravosa multa de ofício qualificada, pois não comprova a intenção de reduzir ou evitar o recolhimento dos tributos.

Por meio do despacho de fls. 960/962, foi dado seguimento ao recurso especiais nesses termos:

Examinando o acórdão apresentado como paradigma, na íntegra, verifica-se que trata de situação similar à analisada no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

O acórdão paradigma traz entendimento de que a mera ausência de apresentação de documentos e apresentação de DIPJ com campos zerados não é suficiente para justificar a aplicação da multa qualificada.

O acórdão recorrido, por sua vez, manteve a aplicação da multa qualificada tendo como um de seus principais motivos a falta de apresentação de declarações (DCTF e DACON) e a apresentação de DIPJ's sem movimento (zeradas).

Assim, entendo que restou caracterizada a divergência jurisprudencial alegada.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu *contrarrazões* (fls. 970/972), pugnando pela improcedência das razões recursais e consequente manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

## Conhecimento

O recurso é tempestivo e atendeu aos demais requisitos legais, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99<sup>1</sup>, conheço do recurso especial nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 960/962.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A maioria do Colegiado concluiu que o recurso especial da Contribuinte não merece conhecimento.

A irresignação da Contribuinte foi dirigida contra o acórdão recorrido na parte em que *não acatou o seguinte argumento veiculado pela Recorrente: a não apresentação das declarações fiscais, ou sua apresentação com os valores zerados, não é suficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude do contribuinte e, conseqüentemente, aplicar a multa de ofício qualificada.*

Ocorre que o acórdão recorrido manteve a qualificação da penalidade sob os seguintes fundamentos:

A qualificação da multa de ofício (150%) não se deu porque a contribuinte não atendeu às intimações para a apresentação de seus registros contábeis, como quer fazer crer, a motivação da aplicação da penalidade em questão, mas pelo fato da autuada ter adotado conduta que teve por desiderato impedir o conhecimento da administração tributária do total das exações devidas durante todos os quatro anos fiscalizados.

As ações e omissões da autuada que levaram a fiscalização a fixar a multa de ofício em 150% são além das apontadas acima, a omissão na entrega das DCTF's e DACON's nos anos calendários de 2006 e 2008, apresentação de DIPJ's, sem movimento, anos calendário de 2005 e 2007, o recebimento de cerca de R\$ 4.400.000,00 por serviços prestados a outras pessoas jurídicas e não oferecidos à tributação, o endereço no cadastro da RFB que não era verdade, constar, de maneira ardilosa, no Contrato Social pessoa sem conhecimento técnico para administrar a sociedade e não declarar ao Fisco Federal suas receitas, como já amplamente mostrado.

Por todo o exposto, conclui-se que a autuada incorreu no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, os quais definem a conduta de sonegação e fraude.

Assim, para além da falta de apresentação de declarações, ou de sua apresentação sem informações, o Colegiado *a quo* afirmou a existência de sonegação e fraude em razão da significância dos valores auferidos com prestação de serviços, bem como pela ocultação de informações cadastrais para localização do sujeito passivo.

Já o paradigma n.º 1103-001.063 teve em conta arbitramento dos lucros a partir de receitas informadas na escrituração parcialmente apresentada ao Fisco, com dedução dos valores recolhidos, e a qualificação da penalidade foi motivada pela *prática reiterada e sistematizada de não oferecer à tributação receitas da sua atividade econômica ao longo de diversos períodos de apuração, especialmente pela entrega de declarações zeradas*. Diante deste contexto, a maioria o Colegiado endossou o voto condutor do paradigma, nos seguintes termos:

Após a leitura dos dispositivos e ensinamentos da doutrina acima transcritos, é fácil constatar que a prática de sonegação fiscal, fraude ou conluio exige a prova de ação ou omissão dolosa praticada pelo contribuinte. Ou seja, a aplicação da multa qualificada exige a demonstração do “evidente intuito de fraude” do contribuinte que possa configurar um dos crimes contra a ordem tributária acima mencionados.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendimento consolidado no sentido de que a multa qualificada apenas pode ser aplicada quando a autoridade fiscal comprova a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio, razão

pela qual foi editada a Súmula 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.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já afirmou reiteradas vezes que “O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização” (Acórdão n.º 9202-01.983- 2ª Turma, Sessão de 16/02/2012).

Especificamente quanto aos casos que envolvem o arbitramento de lucros, este Conselho, com base em jurisprudência remansosa sobre o assunto, editou a Súmula n.º 96, com o seguinte texto: “A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.”

Verifica-se, assim, que a autoridade fiscal deve ser cautelosa ao exigir a multa de ofício agravada, aplicando tal penalidade apenas quando ficar comprovado o intuito de fraude, o que, ao meu ver, não foi provado pela Fiscalização.

Entendo que a mera ausência de apresentação de documentos pela recorrente, postura essa que motivou o próprio arbitramento, não é suficiente para demonstrar a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio com a intenção de reduzir ou suprimir o recolhimento de tributos.

O mesmo se diga em relação à apresentação de DIPJ com campos “zerados”, postura que, ao meu ver, não é suficiente para justificar a aplicação da gravosa multa de ofício qualificada.

Além disso, entendo que, para a exigência da multa de ofício agravada, não basta ter havido o recolhimento do tributo a menor em razão da adoção de regime jurídico inadequado (apuração do lucro real quando não havia escrituração contábil regular), pois essa situação, por si só, não comprova a prática, pelo contribuinte, de ações dolosas tendentes a reduzir o pagamento de tributos ou ocultar a ocorrência de fato gerador.

Por tais razões, voto pelo provimento do recurso voluntário quanto à reforma da decisão de primeiro grau a fim de que seja afastada a qualificação da multa de ofício, sendo seu percentual reduzido para 75%.

Referido paradigma, portanto, exclui como hipóteses de qualificação da penalidade a falta de apresentação de informações que motive o arbitramento dos lucros, assim como a apresentação de declarações “zeradas”. Não examinou a repercussão, na qualificação da penalidade, de significativo montante de receitas da atividade reiteradamente subtraídas das bases tributáveis, além da representativa movimentação financeira cuja realidade não foi alcançada por falta de escrituração, e de vícios nas informações cadastrais que dificultaram a localização do sujeito passivo.

Não é possível, portanto, cogitar como o Colegiado que proferiu o paradigma decidiria acerca da qualificação da penalidade se estivesse frente a estas circunstâncias diferenciadas. Assim, presentes tais dessemelhanças, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

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, porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial em razão da dessemelhança entre as circunstâncias fáticas analisadas nos acórdãos comparados, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.