



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.000290/2010-31
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.519 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 15 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SAN FRANCISCO DE SÃO GONÇALO COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PANIFICADOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não havendo nenhuma manifestação, no acórdão recorrido, acerca de determinada matéria, inviável se mostra a demonstração de pretensa divergência jurisprudencial com relação a esta matéria.

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

Ano-calendário: 2005

MASSA FALIDA. MULTA DE OFÍCIO.

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis a todas as demais pessoas jurídicas, inclusive no que diz respeito às penalidades. A multa de ofício exigida em lançamento fiscal decorre de disposição legal, não havendo norma tributária alguma que a dispense, no caso de empresas em estado falimentar, na fase de constituição do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente em relação à matéria “aplicação do art. 23, III, do Decreto-lei nº 7.661/45”. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por unanimidade de votos, e na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento para restabelecer a multa de ofício para 112,5%. Votou pelas conclusões o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 358 e seguintes) em face do acórdão n.º 1201-000.774 (fls. 323 e seguintes), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir a aplicação de multa de ofício, nos seguintes termos, *verbis*:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR parcial provimento ao recurso para afastar a exigência da multa punitiva, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros Carlos Mozart Barreto Vianna, Marco Antônio Pires e Marcelo Cuba Netto acompanharam o relator pelas conclusões.”

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2005

CERCEAMENTO NO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de cerceamento no direito de defesa, haja vista que o síndico da massa falida foi cientificado do auto de infração e do relatório fiscal, bem como de todas as intimações necessárias para elaboração do lançamento. Para eventuais extratos bancários necessários à preparação da impugnação, o síndico poderia ter solicitado cópias na repartição em que se encontrava os autos do processo, durante o prazo para apresentação de seus argumentos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Por meio do art. 42 da Lei 9.430/1996 passou-se a se caracterizar omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem destes recursos. Trata-se de presunção legal que, intimado a prestar os esclarecimentos, o ônus da prova passa a ser do sujeito passivo.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS E DOCUMENTOS COMERCIAIS.

Intimado o contribuinte não apresenta os livros e documentos comerciais, o procedimento correto é o arbitramento do lucro. Como base de cálculo pode-se tomar os depósitos bancários sem comprovação das origens, em decorrência de sua caracterização como omissão de receita, por expressa disposição legal.

MULTA DE OFÍCIO NÃO APLICAÇÃO.

O artigo 23, inciso III do Decreto Lei n.º 7.661/45, enunciou a Súmula n.º 192 do STF, segundo a qual não se inclui na falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa. Avançando na interpretação da matéria, em sessão de 14/08/1975 o STF enunciou a Súmula n.º 565, dispondo que: *“a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.”*

Ademais, aplica-se a Súmula n.º 14 do CARF nas operações em que 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. Nos autos, a fiscalização deixou de aprofundar com a investigação, pautando-se apenas em presunção para se concluir pela existência do dolo, e isso não é autorizado por esse E. Tribunal.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS, COFINS E CSLL.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, o decidido no lançamento matriz aplica-se aos lançamentos reflexos.”

Cabe esclarecer que, de acordo com o auto de infração e respectivo relatório fiscal (fls. 7 a 39), a multa aplicada foi de 225% sobre os fatos geradores lançados.

No recurso especial, a Procuradoria insurge-se contra a decisão de *“afastar a exigência da multa punitiva”*, arguindo a existência de divergência jurisprudencial com relação a três pontos (matérias), a saber:

(i) Não aplicação do art. 23, III, do Decreto-lei n.º 7.661/45

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 9101-001.924, e n.º 203-12.261.

(ii) Multa qualificada

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 101-96.668, e n.º 9101-001.002.

(iii) Multa agravada

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 105-14.070, e n.º 102-47193.

No que diz respeito ao primeiro ponto, aduz a recorrente que se apresenta *“temerário o cancelamento de parte do auto de infração, corretamente efetuado pela autoridade fiscal, sob a justificativa do artigo 23, inciso III da antiga Lei de Falência, pois este não veda a realização do lançamento”*. Alerta para o potencial prejuízo que tal decisão pode trazer ao fisco, uma vez que *“nada impede que se reverta o estado falimentar e seja possível a cobrança do crédito”*, de sorte que se faz necessário o lançamento dessas penalidades, inclusive para evitar a decadência.

No que diz respeito ao segundo ponto, aduz a recorrente que deve ser afastado o entendimento manifestado no acórdão recorrido pela aplicação da Súmula CARF n.º 14, pois houve, no caso, a prática reiterada de infração, na medida em que a contribuinte *“durante anos consecutivos, deixou de escriturar os valores movimentados em suas contas-correntes [e de declarar parte significativa de suas receitas”*, o que caracteriza a omissão dolosa.

No que diz respeito ao terceiro ponto, aduz a recorrente que “*o agravamento da multa prevista na Lei n.º 9.430/96 não é ato discricionário do agente administrativo, pelo contrário, é imperativo*”, de sorte que, no caso concreto, não tendo o contribuinte atendido, no prazo marcado, à intimação do Fisco, “*cabe o agravamento da penalidade, não competindo ao agente administrativo fazer juízo de legalidade ou proporcionalidade*”.

O recurso foi admitido pelo despacho de fls. 372 e seguintes.

Cientificado o contribuinte do acórdão recorrido e do recurso especial da Procuradoria, em 24/10/2018 (Aviso de Recebimento de fls. 390), não houve apresentação de recurso especial nem de contrarrazões, retornando o processo ao CARF para o julgamento do recurso especial fazendário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima.

Contudo, deve ser conhecido apenas parcialmente.

Conforme relatado, a multa aplicada, no caso dos autos, foi de 225% sobre os fatos geradores lançados, ou seja, a multa foi *qualificada* (por *sonegação fiscal* – art. 71, da Lei n.º 4.502, de 1964) e *agravada* (por falta de atendimento, no prazo marcado, “às diversas intimações e reintimações recebidas”) – fls. 12, *in fine*.

Ocorre que a decisão recorrida, conforme se verifica de sua ementa ao norte transcrita, e se confirma pela leitura de seu inteiro teor, afastou a *exigência da multa punitiva* aplicada sob dois fundamentos: (i) o fato de que “*não se inclui na falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa*”, com amparo no artigo 23, inciso III, do Decreto-Lei n.º 7.661/45, c/c as Súmula n.º 192 e n.º 565 do STF; e (ii) o fato de que teria havido, no caso, “*simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos*”, sem comprovação do dolo, de sorte que aplicável seria a Súmula n.º 14 do CARF.

Assim sendo, *não houve pronunciamento algum, por parte do acórdão recorrido, quanto à possibilidade (ou não) do agravamento da penalidade, em razão da falta de atendimento às intimações fiscais*.

No despacho de admissibilidade do recurso especial, a questão foi assim analisada pelo presidente da Câmara recorrida:

“Nas duas decisões paradigmas, manteve-se a multa agravada em razão do não atendimento a intimações para prestar esclarecimentos.

Na decisão recorrida, adotou-se o entendimento de que, a teor do disposto no art. 23, III, do Decreto-Lei n.º 7.661/45 e da Súmula 192 do STF, não podem ser reclamadas na falência as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas, afastando-se a aplicação das multas fiscais.

Considerando que o questionamento do afastamento das multas no caso de falência teve comprovada a divergência no recurso especial, a discussão sobre a manutenção da multa agravada também é passível de subida a exame pela CSRF, uma vez que foi comprovada a divergência.

DOU SEGUIMENTO à matéria.”

Discordo de tal posicionamento. Uma vez ausente **qualquer manifestação no acórdão recorrido** acerca da matéria “*agravamento da penalidade*”, afigura-se inviável, a meu juízo, a caracterização de divergência com relação a esta matéria, independentemente do que tenham decidido os acórdãos paradigmáticos à respeito do tema.

Não deve ser conhecido o recurso fazendário, portanto, com relação à terceira matéria questionada no recurso (*multa agravada*).

Por outro lado, no que diz respeito à *segunda matéria* questionada no recurso, qual seja, a *multa qualificada*, em que pese a decisão conferida pelo aresto recorrido com relação à *primeira matéria* (*aplicação do art. 23, III, do Decreto-lei n.º 7.661/45*) seja suficiente para afastar a penalidade aplicada em toda a sua extensão (independentemente de sua qualificação ou não), o fato é que, no caso, houve efetiva decisão por parte do colegiado *a quo* a respeito da multa qualificada.

Ainda que o acórdão registre que três conselheiros tenham acompanhado o relator “*pelas conclusões*”, não há nenhum esclarecimento quanto à *qual parte do acórdão* os conselheiros ali mencionados teriam alguma restrição ou divergência de fundamentação, de sorte que deve prevalecer o entendimento de que o colegiado, “*por unanimidade de votos, [deu] parcial provimento ao recurso para afastar a exigência da multa punitiva, nos termos do voto do relator*”. E o voto do relator claramente afastou a qualificação da penalidade, sob o fundamento de que a fiscalização não teria aprofundado as investigações, e que, no caso, teria havido apenas a “*simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos*”, sem a comprovação do dolo.

De seu turno, no tocante à matéria multa qualificada, as circunstâncias manejadas nos paradigmas merecem destaque:

No tocante ao paradigma 101-96.668, a empresa foi acusada de ter omitido receitas em 2001, representadas por receitas declaradas pelas companhias seguradoras em suas DIRF e que não foram registradas em sua contabilidade nem justificadas. Além disso, constatou a fiscalização que, em relação às receitas escrituradas, o valor devido do IRPJ, após a compensação dos prejuízos fiscais conforme LALUR não foram declarados em DCTF nem recolhidos.

E ao vislumbrar o paradigma 9101-001.002 verifica-se que:

A questão versou sobre a possibilidade de aplicação da multa qualificada sobre omissão de rendimentos em face da apresentação de declaração de rendimentos e dos tributos devidos em DCTF com valores zerados.

Ou seja, situações fáticas bastante díspares quando se coteja ao recorrido, que trata de omissão de receitas pautada em depósitos bancários, cuja forma de tributação foi o arbitramento do lucro.

Neste sentido, como se observa, inexistente similitude fática capaz de devolver a matéria multa qualificada ao exame da CSRF, razão pela qual também não conheço da segunda divergência.

Por fim, não menos importante, entendo ter sido caracterizada a divergência jurisprudencial com relação ao primeiro ponto, em conformidade com a análise corretamente feita pelo despacho de admissibilidade, neste aspecto.

Para demonstrar a divergência, aliás, revela-se suficiente transcrever o seguinte excerto da ementa de um dos paradigmas apresentados pela recorrente (acórdão n.º 203-12.261):

“MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício deve ser aplicada nos lançamentos de ofício, inclusive na hipótese de auto de infração lavrado contra a massa falida para formalizar a exigência de crédito tributário decorrente de fatos geradores ocorridos no curso do processo falimentar.”

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial, apenas com relação à primeira matéria, qual seja, “**não aplicação do art. 23, III, do Decreto-lei n.º 7.661/45**”.

Mérito

A matéria a ser analisada no presente recurso trata da aplicação do artigo 23, inciso III do Decreto-Lei n. 7661/1945.

A decisão recorrida deu provimento ao recurso voluntário, neste aspecto, alegando que o dispositivo em epígrafe afastaria a possibilidade de cobrança, da Massa Falida, dos valores correspondentes às penas pecuniárias por infração às leis administrativas.

A decisão, contudo, merece reforma.

Cabe, inicialmente, transcrever o dispositivo legal invocado do Decreto-Lei n.º 7.661/1945 (antiga Lei de Falências):

“Art. 23. Ao juízo da falência devem concorrer todos os credores do devedor comum, comerciais ou civis, alegando e provando os seus direitos.

Parágrafo único. Não podem ser reclamados na falência:

[...]

III – as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas.”

Por sua vez, as súmulas do STF invocadas em reforço à argumentação expendida no acórdão recorrido possuem a seguinte redação:

“Súmula 192 - Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa.”

“Súmula 565. A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.”

Por concordar com os fundamentos muito bem expostos pelo i. conselheiro Antonio Bezerra Neto no acórdão n.º 203-11.076, ao analisar esta questão, peço vênias para reproduzi-los a seguir, *verbis* (destaques acrescidos):

“A análise mais acurada dos preceptivos legais até aqui colacionados revela que, a rigor, não são eles de maior relevância para a hipótese do autos, pois seus comandos regulam uma fase posterior à da constituição do crédito tributário, qual seja, a sua cobrança. A constituição do crédito tributário, cuja legitimidade se esta a examinar na presente demanda, incluiu a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora com amparo nos artigos 44, I, e 61, § 3, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 c/c artigos 5º e 29º da Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, não havendo nenhuma disposição legal que exima tais gravames do contribuinte com falência decretada. Em consequência, não poderia a autoridade fiscal autuante furtar-se a aplicá-los, ante o caráter obrigatório e vinculado de que se reveste o lançamento (art. 142, parágrafo único, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional — CTN).”

Clara está, portanto, a imposição legal para a inclusão da multa de ofício e dos juros de mora na constituição do crédito tributário, independentemente da decretação da falência do contribuinte. Como já visto, o diploma legal de que se socorreu a impugnante não infirma este entendimento, vez que não se reporta à fase da constituição do crédito, e sim da sua cobrança, ocasião em que - aí sim - será discutida a exigência perante o juízo competente. **Nem poderia ser diferente, pois, a priori, nada impede que se reverta o estado falimentar, antes do trânsito em julgado da falência, hipótese em que a Fazenda Pública não poderia exigir os acréscimos legais se já os houvesse excluído quando do lançamento.** Por outras palavras, à autoridade fiscal cabe, por dever de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, constituir, pelo lançamento, o crédito tributário em sua totalidade, não lhe sendo atribuída qualquer faculdade discricionária que lhe permitisse se abster de aplicar as penalidades aos dispositivos infringidos. Ao juiz, nos casos de falência, compete, por sua vez, habilitar os créditos reclamados contra a massa falida e, aí sim, nessa oportunidade, obstruir aquelas parcelas cujo seguimento fosse legalmente vedado.”

De fato, tanto o dispositivo legal invocado pela decisão recorrida para dar provimento ao recurso voluntário, neste aspecto, quanto as duas súmulas do STF a respeito, tratam apenas da ***habilitação de crédito em falência*** (inclusive o crédito tributário).

Quanto à ***constituição do crédito tributário***, por outro lado, não há dúvida alguma quanto à plena sujeição passiva das entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, nos termos da lei. Confira-se, por exemplo, o art. 60 da Lei 9.430/96, *verbis*:

“Art. 60. As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.”

Não há exceção, em qualquer dispositivo de lei, quanto à aplicação de penalidades (multa de ofício), nessas situações.

Ao contrário. Conforme assinalado, nada impede que, eventualmente, o estado falimentar venha a ser revertido antes do trânsito em julgado da falência.

Assim, a ausência de lançamento da multa de ofício acarretaria, eventualmente, a impossibilidade de a Fazenda Pública vir a exigí-la, em razão do decurso do prazo decadencial.

Da mesma forma, também a sua eventual exclusão sob este fundamento, quando do julgamento administrativo, traria o mesmo deletério efeito.

Portanto, a eventual exclusão do crédito tributário relativo à multa de ofício é questão a ser avaliada tão somente pelo *juízo próprio*, e apenas em momento posterior, qual seja, o momento da *habilitação dos créditos em falência*.

Assim, em que pese o acórdão recorrido ter excluído a multa de ofício na sua totalidade, no tocante à matéria devolvida para exame na CSRF, entendo pelo seu restabelecimento no percentual de 112,5%, ou seja, a multa de ofício de 75% com acréscimo de 50%, posto que a não foi conhecida a matéria multa qualificada, mantendo-se o percentual da penalidade nas bases legais, sem o elemento da qualificação.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, com relação a este ponto, para restabelecer a multa de ofício no percentual de 112,5%.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões quanto ao conhecimento parcial do recurso especial, com acréscimo das seguintes circunstâncias aos fundamentos para tanto.

O voto condutor do acórdão recorrido fundamenta a exclusão da penalidade aplicada nos autos, no percentual de 225%, no fato de a pessoa jurídica autuada *antes mesmo de ter sido concluída a lavratura do Auto de Infração*, já se encontrar *sob o manto da falência, decretada pelo Poder Judiciário* e também porque ausentes justificativas para qualificação da

penalidade. Nada foi dito acerca dos motivos para agravamento da penalidade, até porque o sujeito passivo não questionou este aspecto em recurso voluntário. Embargos opostos pela PGFN com o intuito de ver reconhecida eventual responsabilização do síndico pelo crédito tributário, excluída em sede de julgamento de 1ª instância, foram rejeitados.

O recurso fazendário pretendeu apenas o restabelecimento da penalidade aplicada, e assim erigiu dissídio jurisprudencial acerca: i) da possibilidade de seu lançamento contra massa falida, ii) do cabimento da qualificação e iii) do agravamento da penalidade. Contudo, como bem observado pela I. Relatora, o agravamento da penalidade não foi enfrentado no acórdão recorrido e, assim a divergência jurisprudencial carece do necessário prequestionamento. Isso não significa, porém, que seu restabelecimento não é possível porque, como o Colegiado *a quo* não se manifestou sobre este aspecto por ausência de questionamento em recurso voluntário, caso se decida pelo cabimento da penalidade contra massa falida, isso ensejará o restabelecimento da multa no percentual de 112,5%, vez que não desconstituída a acusação de agravamento. Já o restabelecimento da penalidade no percentual original de 225% dependerá da decisão acerca do segundo fundamento expresso no acórdão recorrido, quanto aos requisitos para qualificação da penalidade.

De fato, como se vê na impugnação às e-fls. 207 e seguintes, a Contribuinte questionou apenas a impossibilidade de aplicação da penalidade em face de massa falida. Em recurso voluntário, antes deste questionamento acerca da impossibilidade de aplicação da penalidade, o sujeito passivo consigna que (e-fls. 315 e seguintes):

Também não é verdade que o fisco não estivesse impossibilitado de aferir o lucro tributável pelo imposto de renda e pela contribuição social, pois poderia buscar informações prestadas pela contribuinte junto o fisco estadual, portanto, assim não procedeu ,aliás, apenas restringiu a solicitar cópias dos extratos aos bancos.

Aqui mais uma vez surge a dúvida, pois não há uma sequer demonstração que Impugnante tenha auferido receita. O fisco está despido de qualquer informação oriundo de autoridade fiscal estadual ou municipal, que possa subsumir à figura de sonegação que possa justificar a qualificação da penalidade.

A jurisprudência do Conselho Contribuinte, já definiu no Recurso n.º 080254, Processo adm. 13739.000041/88-65, PIS Faturamento, assim decidiu:

"Ementa: FINSOCIAL - A jurisprudência judiciária (STF e TFR) considerando ilegítimo o imposto de renda arbitrado com base em extratos bancários, deve se estender aos processos de determinação de receita bruta para efeito de cálculo da contribuição. — Recurso provido."

Não há sequer uma intimação, solicitando que a Contribuinte apresentasse livros, documentos fiscais capaz de permitir individualizar as suas operações, mesmo datados ao final de cada mês, uma vez que possibilitam a determinação de base.

Nestes termos, nada se disse acerca da falta de atendimento a intimações que enseja o agravamento da penalidade. Ao reverso, a Contribuinte reclama de intimações que não foram feitas e que, em seu entendimento, teriam prejudicado a verificação das operações por ela realizadas.

Quanto à aplicação de penalidade contra massa falida, a I. Relatora bem demonstra a caracterização do dissídio em face do paradigma n.º 203-12.261, que afirmou a possibilidade de formalização dessa exigência.

E, no que diz respeito à qualificação da penalidade, a PGFN defende seu restabelecimento por se tratar de prática reiterada, apontando também que *a magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro, revelando conduta intencional da contribuinte de deixar de oferecer o verdadeiro numerário à tributação*. Indica como paradigmas os acórdãos nº 101-96.668 e 9101-001.002.

O voto condutor do acórdão recorrido diz que *a autoridade fiscal não se aprofundou como deveria na investigação, de forma que se permite concluir pela aplicação da Súmula CARF nº 14, refutando a possibilidade de presunção de prática de dolo*.

O lançamento decorre de *omissão de receitas da venda de produtos de fabricação própria sem a devida contabilização, conforme apurado através dos extratos bancários da movimentação financeira da contribuinte, a qual também não foi comprovada a sua escrituração, uma vez que, apesar de intimada e reintimada, a empresa ou seu representante legal não logrou apresentar qualquer elemento que a justificasse, tudo devidamente comprovado através do relatório fiscal, anexo e parte integrante deste auto*. A acusação fiscal acerca da qualificação da penalidade está assim vertida no Relatório Fiscal:

8. Tendo em vista que após as intimações e reintimação, todas recebidas no endereço informado pelo síndico da massa falida, não houve qualquer manifestação do contribuinte ou seu representante legal, optando por não apresentar seus livros e documentos fiscais e bancários, bem como qualquer justificativa ou documentos que comprovassem os valores creditados em sua conta bancária junto à Caixa Econômica Federal e, ainda, diante da injustificada movimentação bancária sem apresentação sequer das Declarações de IRPJ e DCTF, a que estava obrigado, concluímos que a sociedade empresária cometeu crime de sonegação fiscal, caracterizada pela movimentação bancária da ordem de R\$ 11.822.625,62 (onze milhões, oitocentos e vinte e dois mil, seiscentos e vinte e cinco reais e sessenta e dois centavos), apenas no ano-calendário de 2005, sem pagamento de Imposto sobre a Renda e Contribuições, ficando evidenciada a sonegação fiscal definida no art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964;

9. Ressalte-se, ainda, que a conduta do contribuinte, ao não escriturar, durante anos consecutivos, os valores movimentados em suas contas-correntes, aliada ao fato de não apresentar as declarações a que estava obrigado, denota o elemento subjetivo da prática dolosa, ensejando a aplicação da multa de lançamento de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no inciso II do art. 957, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, a qual está sendo majorada, conforme o art. 959, do mesmo diploma legal, tendo em vista que o contribuinte deixou de apresentar os livros e documentos exigidos pela fiscalização, não se manifestando em relação As diversas intimações e reintimação recebidas;

Trata-se, portanto, de reiteração e representatividade dos valores omitidos presumidos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Já o paradigma nº 101-96.668 não tratou de situação fática similar àquela em debate, como demonstra o seguinte trecho de seu relatório:

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Trofeu Administradora e Corretora de Seguros LTDA., em face da decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife, que julgou procedentes os autos de infração lavrados, para exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), ao Programa de Integração Social (PIS), à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com imposição da multa de 150%.

[...]

A empresa foi acusada de ter omitido receitas em 2001, representadas por receitas declaradas pelas companhias seguradoras em suas DIRF e que não foram registradas em sua contabilidade nem justificadas. Além disso, constatou a fiscalização que, em relação às receitas escrituradas, o valor devido do IRPJ, após a compensação dos prejuízos fiscais conforme LALUR não foram declarados em DCTF nem recolhidos.

Nestes termos, não se tratava de presunção de omissão de receitas, e este aspecto pode ter influenciado aquele Colegiado a concluir que o intuito doloso e a fraude restaram configurados em razão da relevância dos montantes suprimidos da tributação. Registrou o voto:

[...]

Como se vê, não se confirma a alegação da Recorrente de que as divergências são insignificantes e que apenas uma pequena parcela das receitas não foi escriturada. Em apenas três meses a omissão representou cerca de 5% das receitas, sendo que a média de receitas omitidas no ano foi de um terço (33%), tendo, em alguns meses, superado 50%.

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, toma notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada e, conseqüentemente, desloca o termo inicial da contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

Este paradigma, portanto, não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial.

Quanto ao Acórdão n.º 9101-001.002, dele consta:

[...] o que se verifica nas declarações originais apresentadas pela atuada é a sucessiva omissão das bases de cálculos e tributos devidos durante pelo menos dois anos consecutivos, o que não pode ser atribuído a mero erro ou falta de organização do responsável pela contabilidade, como chegou a alegar a fiscalizada em seu recurso voluntário. A própria fiscalizada admite que teve conhecimento dos dados tributáveis no transcorrer do ano de 2003, ou seja, bem antes do início da ação fiscal. [...] A omissão intencional da atuada em omitir os valores de suas receitas e tributos devidos ao Fisco ficou ainda mais evidente, quando, ato contínuo ao início da fiscalização, apresentou declarações retificadoras com os valores devidos, demonstrando o quão ciente estava da sua omissão perante a administração tributária.

Confirma-se, portanto, que neste paradigma a qualificação da penalidade foi mantida em razão do intuito de fraude evidenciado pelos valores das receitas omitidas reconhecidas pelo sujeito passivo, e não presumidas.

Há, assim, substancial dessemelhança entre as circunstâncias fáticas analisadas nos acórdãos comparados.

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.

De fato, não é possível sequer cogitar como os Colegiados que proferiram os paradigmas decidiriam se estivesse frente às circunstâncias veiculadas nestes autos acerca da qualificação da penalidade. .

Por tais razões, o presente voto é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE o recurso especial da PGFN, apenas em relação à possibilidade de imputação de multa de ofício a massa falida, cujo alcance permite o restabelecimento da penalidade em sua modalidade agravada, na medida em que não houve questionamento acerca deste aspecto em recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA