



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720153/2014-81
ACÓRDÃO	9101-007.392 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	REVERT - COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. DISTINÇÃO FÁTICA RELEVANTE ENTRE OS CASOS. NÃO CONHECIMENTO.

Uma vez ausente a similitude fático-jurídica entre as decisões cotejadas, o recurso especial não deve ser conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higinio Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semíramis de Oliveira Duro e Carlos Higinio Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 3.026/3.038) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) contra o acórdão nº **1301-007.031** (fls. 2.979/3.024), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2010

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. IMPRESTABILIDADE. ARBITRAMENTO.

O imposto será determinado com base nos critérios do Lucro Arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e determinar o Lucro Real.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. DOLO. AUSÊNCIA.

Em lançamento de ofício, não é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido quando não restar demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E PESSOAL. CORRETA ATRIBUIÇÃO.

Correta a inclusão, como responsável tributário, da pessoa física que, agindo na condição de mandatário, preposto, diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado pratique condutas que caracterizem infração à lei ou excesso de poderes.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária e de Responsabilidade Pessoal quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, tudo a permitir a apresentação de

contraditório articulado e detalhado, não havendo que se arguir cerceamento de defesa.

FALTA DE ANDAMENTO PROCESSUAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs o recurso especial, tendo sido este admitido nos seguintes termos (fls. 3.042/3.049):

[...]

No recurso especial a PGFN alega divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outras decisões do CARF no que respeita à **qualificação da multa de ofício**. Indica como paradigmas o Acórdão nº 101-96.668 e o Acórdão nº 9101-003.663.

[...]

O primeiro paradigma indicado para esta matéria – Acórdão nº 101-96.668 – pode ser obtido no sítio do CARF e não sofreu reforma. Referida decisão tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 101-96.668

Assunto: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA- Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em caso de dolo, fraude, dolo ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência se rege pelo artigo 173, inciso I, do CTN

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula I°CCn°4).

Este paradigma apreciou lançamento para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O sujeito passivo foi acusado de omitir rendimentos em 2001, representados 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. A multa foi qualificada em 150%

O Colegiado do 1ª Conselho de Contribuintes entendeu que o fato de a interessada não ter contabilizado, durante o ano-calendário de 2001, valores atribuídos à empresa pelas companhias seguradoras, atingindo um montante, no ano, de R\$ 48.488,88, retrata a caracterização do dolo porque, com a omissão das receitas que deveriam constar de sua escrita contábil e fiscal o interessado logrou êxito em se eximir do pagamento do imposto de renda e contribuições sociais, em valores considerados significativos por meio de conduta reiterada. Assinalou que a prática de não contabilizar receitas, subtraindo-as do crivo da tributação, impediu o fisco de tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador dos tributos, revelando o interessado, assim, sua intenção fraudulenta em se eximir do recolhimento tributário cabível. É o que se depreende dos seguintes trechos do voto:

[...]

Verifica-se que este paradigma é apto a caracterizar a divergência porque se pronunciou acerca da aplicação da multa qualificada frente a prática de omissão de receitas em valores considerados significativos, além de ausência de contabilização de rendimentos, situação que se assemelha àquela tratada no presente processo. Contudo, a tese adotada no paradigma toma direção oposta àquela deduzida na decisão atacada, pelo que resta caracterizada a divergência jurisprudencial.

O segundo paradigma encontra-se assim ementado:

Acórdão nº 9101-003.663.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Ano-calendário: 2009

MULTA QUALIFICADA. DIPJ ZERADA. OMISSÃO DE RECEITAS. CONDUCTA DOLOSA.

A apresentação de DIPJ zerada configura prática de sonegação sujeita à multa qualificada, quando o Fisco comprova que o sujeito passivo voluntariamente furtou-se ao dever de apurar os montantes tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL.

Explica o voto proferido nesta decisão que, segundo o TVF, o sujeito passivo *“entregou a DIPJ/2010 com opção pela sistemática de tributação do lucro presumido sem determinar o IRPJ e a CSLL trimestralmente devidos, preenchendo as fichas de apuração desses tributos com zeros. Também as DCTF semestrais do ano-calendário de 2009 foram apresentadas completamente ‘zeradas’”*. Isto deu ensejo ao lançamento de IRPJ e reflexos pela sistemática do arbitramento, acrescendo-se a multa qualificada pelo intuito doloso de sonegação. A Turma *a quo* exonerou a penalidade qualificada, pelo que a PGFN apresentou recurso especial. E a CSRF restabeleceu a penalidade qualificada sob o seguinte principal fundamento:

[...]

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos “zerada”, na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também “zeradas”. A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo “zerada”.

Estes paradigmas, no cotejo com o acórdão recorrido, demonstram de forma suficiente a divergência jurisprudencial invocada pela Recorrente.

Todas as decisões se deram sobre situações fáticas similares, ou seja, houve lançamento de IRPJ com tributos reflexos, em casos que os sujeitos passivos apresentaram DCTF em que nada declararam a título de débitos de tributos devidos, e nas DIPJ, nada declararam ou declararam valores inferiores àqueles apurados em procedimento fiscal de verificação de movimentação financeira. Observe-se que todos os casos se deram sobre um único ano-calendário, de modo que a reiteração de conduta não foi questão relevante. Mas em todos os casos as discrepâncias entre os valores apurados pela Fiscalização e aqueles declarados e/ou registrados na contabilidade foram significativos. Nos três casos a Auditoria Fiscal imputou a multa qualificada com fundamento no intuito doloso da sonegação.

Contudo, o acórdão recorrido conferiu interpretação divergente dos paradigmas, considerando que estes fatos não seriam suficientes a justificar a imposição da multa qualificada, ao passo que, para os paradigmas, essas mesmas circunstâncias se mostraram suficientes para justificar a qualificadora.

Em razão da caracterização da divergência, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

Diante do exposto, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, interposto pela Fazenda Nacional.

Chamados a se manifestarem, os sujeitos passivos permaneceram silentes.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, relator

CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, notadamente a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, previsto no art. 67 do Anexo II do “antigo” Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), bem como no art. 118 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, *in verbis*:

RICARF/2015:

Art. 67 - Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º - Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º - A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

RICARF/2023:

Art. 118 - Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º - O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º - A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa *especialidade* que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos comparados, além da **dissonância das soluções jurídicas** conferidas pelos acórdão cotejados.

Isso significa dizer que é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, situações ou premissas fáticas efetivamente comparáveis), de fato Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso ocorre, muitas vezes, quando a comparação das decisões sinalizam que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

De acordo com o voto condutor da decisão ora recorrida (unânime):

[...]

12. De fato, como visto, o arbitramento levou em conta receitas da atividade declaradas em livros pelo Contribuinte e apresentados ao Fisco federal em montante similar ao declarado em DIPJ, de modo a não se impedir o conhecimento da matéria tributável; se, como consigna a DRJ, há discrepância entre lucro arbitrado e lucro líquido – apurado em DIPJ –, tal se dá por conta de “custos dos bens e serviços vendidos”, que não foram abordados pela Fiscalização.

13. Demais disso, nem sempre, como é o caso, a apresentação de declarações zeradas (que se verificou em apenas um ano-calendário, como reportado pela Fiscalização, não sendo apontada reiteração da prática ao longo do tempo) ou de escrituração contábil defeituosa ensejam aplicação de multa qualificada. Do contrário, como aduz a Recorrente, não haveria discrimen entre situação eivada ou não de conduta fraudulenta.

Como se vê, o Colegiado *a quo* entendeu que a multa qualificada deve ser afastada em razão do fato da contribuinte ter declarado as receitas de suas atividades - que foi a base do arbitramento dos lucros - tanto nos seus livros quanto em DIPJ, registrando expressamente que a diferença entre o lucro arbitrado e o lucro real se deu por conta dos *custos não abordados pela Fiscalização*.

O primeiro *paradigma* (Acórdão nº 101-96.668), por sua vez, relata que *a empresa foi acusada de ter omitido receitas em 2001, ... 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.*

No mérito, esse julgado registra que:

[...]

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.

[...]

Verifica-se, assim, que a multa qualificada no julgado comparado restou mantida em face de autuação de omissão *significativa* de receita que não havia nem sido escriturada e nem informada em DIPJ, circunstância esta que se distancia da presente, o que impede a caracterização do alegado dissídio jurisprudencial.

Isso se repete no *segundo paradigma* (Acórdão nº **9101-003.663**), conforme já atesta a sua própria ementa: *A apresentação de DIPJ zerada configura prática de sonegação sujeita à multa qualificada, quando o Fisco comprova que o sujeito passivo voluntariamente furtou-se ao dever de apurar os montantes tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL.*

Considerando, porém, a inexistência de DIPJ zerada neste caso concreto, o *segundo paradigma* também não é hábil a caracterizar o alegado dissídio jurisprudencial.

Pelo exposto, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

A PGFN pretende o restabelecimento da qualificação da penalidade apontando que, no caso, a Contribuinte *deixou de oferecer expressivo montante de receitas à tributação*. Aponta a

divergência jurisprudencial em face dos paradigmas nº 101-96.668 – que *diante da mesma omissão expressiva das receitas auferidas entendeu que a situação deve ser enquadrada como fraudulenta, mantendo a multa em seu patamar de 150%* - e 9101-003.663.

O lançamento veicula arbitramento dos lucros e incidência cumulativa de Contribuição ao PIS e de Cofins ao longo do ano-calendário de 2010, com acréscimo de multa qualificada em todas as exigências porque:

Já informamos anteriormente que os valores declarados na DIPJ pela Revert são completamente diferentes daqueles lançados em sua escrituração (ECD). As DCTFs e as DACONs foram apresentadas sem saldos de tributos a pagar (“zeradas”). Desde 01/01/2010 a empresa não recolhe nenhum centavo de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS. Pesquisas nos sistemas da RFB comprovam o recolhimento de alguns tributos, a maioria imposto de renda retido na fonte – fls. 1.949 a 1.989.

No curso dos trabalhos de auditoria, foram apresentadas três ECDs ao SPED, uma diferente da outra, com valores completamente desproporcionais, com erros, vícios e deficiências.

[...]

Nesse sentido, conclui-se, conseqüentemente, que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964.

[...]

Ao apresentar as declarações exigidas pela RFB (DIPJ/DCTF/DACON) com valores completamente diferentes daqueles informados em suas três ECDs (entregues ao SPED em tempos diferentes), não pagar nenhum centavo de IRPJ e Contribuições Sociais no período, omitir movimentação financeira em seus livros e cometer erros, vícios e deficiências nessas ECDs, o contribuinte tentou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Esta prática, aliada à incorreta confecção do LALUR e ausência de documentos exigidos pela fiscalização, como por exemplo, dos contratos/mútuos devidamente registrados no Registro Público, imprescindíveis para comprovar os supostos “empréstimos” informados em sua ECD, caracterizam a conduta dolosa do contribuinte em ocultar informações.

Ao deixar de escriturar conta bancária por onde fluía movimentação financeira não contabilizada (Itaú Unibanco) a Revert violou disposições legais, ficando caracterizado o ilícito de prática de infração à legislação tributária.

De acordo com De Plácido e Silva, em “Vocabulário Jurídico”, Editora Forense, o vocábulo “fraudar”, derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar.

Possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardid para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

Nesse sentido, não há dúvidas de que ocorreu a fraude, que os atos praticados pela Revert e seus sócios ocorreram em direção contrária às normas legais, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária. Neste caso, é cabível a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, disciplinada pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96, dada a evidente intenção da empresa de omitir fatos da autoridade fazendária, com o intuito de impedir o conhecimento, por parte desta, da existência de recursos tributáveis, ocasionando, assim, a ocultação do fato gerador e a conseqüente ausência de recolhimento dos tributos.

Por tudo isso, ficou evidente o intuito doloso de sonegação fiscal, de impedir que a Fazenda Pública tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores dos tributos. A conduta da Revert e de seus sócios foi no sentido de, dolosamente, lesar os cofres públicos e impedir que o Fisco tomasse conhecimento de seus negócios.

Diante do exposto, o percentual da multa de ofício foi duplicado, conforme disposições contidas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Esclareça-se que em face dos vícios constatados na escrituração contábil e fiscal, a autoridade lançadora arbitrou o lucro a partir da receita bruta conhecida, *informada nos livros de Registro de Entradas/Saídas e Registro de Apuração de IPI*.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, à unanimidade de votos, afastou a qualificação da penalidade sob os fundamentos assim expressos pelo relator, Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, depois da reprodução das razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância:

12. De fato, como visto, o arbitramento levou em conta receitas da atividade declaradas em livros pelo Contribuinte e apresentados ao Fisco federal em montante similar ao declarado em DIPJ, de modo a não se impedir o conhecimento da matéria tributável; se, como consigna a DRJ, há discrepância entre lucro arbitrado e lucro líquido – apurado em DIPJ –, tal se dá por conta de “custos dos bens e serviços vendidos”, que não foram abordados pela Fiscalização.

13. Demais disso, nem sempre, como é o caso, a apresentação de declarações zeradas (que se verificou em apenas um ano-calendário, como reportado pela Fiscalização, não sendo apontada reiteração da prática ao longo do tempo) ou de escrituração contábil defeituosa ensejam aplicação de multa qualificada. Do contrário, como aduz a Recorrente, não haveria discrimen entre situação eivada ou não de conduta fraudulenta.

O paradigma nº 101-96.668 já foi analisado por este Colegiado em variadas circunstâncias, sendo a última no Acórdão nº 9101-006.730, no qual esta Conselheira

acompanhou³ o relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, para não conhecer do recurso especial fazendário que tinha em conta qualificação de penalidade em face de receitas não declaradas, mas escrituradas. Naquela ocasião, esta Conselheira declarou voto nos seguintes termos:

Trata-se de exigências de tributos sobre o lucro e o faturamento, apurados no ano-calendário 2010 em razão de receitas não declaradas, apuradas a partir de notas fiscais eletrônicas emitidas, com imputação de multa qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou não impugnadas as exigências principais e apreciou apenas as objeções à qualificação da penalidade, declarando improcedente a impugnação. O Colegiado *a quo*, no acórdão nº 1301-005.782, deu provimento ao recurso voluntário, reduzindo a multa de ofício ao percentual de 75%.

O recurso especial da PGFN teve seguimento com base, apenas, no paradigma nº 101-96.668, concluindo que *há identidade jurídica e similitude fática entre os dois julgados confrontados. Isso porque em ambos os casos os respectivos colegiados foram instados a se pronunciar sobre a qualificação da multa de ofício em situações envolvendo expressivos valores não declarados.*

O voto condutor do acórdão recorrido transcreve a acusação fiscal e dela destaca a relevância dos valores omitidos (*o total da receita utilizada no cálculo do débito do IRPJ, declarado em DCTF, e pago antes do início da ação fiscal, representa apenas 2,135% da receita bruta escriturada*). A autoridade fiscal observa não ser razoável, diante de omissão tão expressiva, *considerar mero erro do contribuinte na identificação da receita da atividade*, e conclui que *as diferentes receitas utilizadas pelo contribuinte no cálculo dos tributos, confrontadas com a escrituração e as notas fiscais emitidas, demonstram, claramente, que a intenção era não levar ao conhecimento da Receita Federal o seu real faturamento, com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos.*

No mérito, invocou-se o entendimento expresso pela ex-Conselheira Lívia De Carli Germano no precedente nº 9101-002.189 e conclui-se pela ocorrência de declaração inexata e sujeição à multa de ofício de 75%, asseverando também que:

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

Por essa razão, discordo do entendimento consolidado pela fiscalização, de que o não pagamento de tributos apurados e escriturados pelo contribuinte, mas não informados corretamente nas declarações entregues ao Fisco, constitui prova de dolo, fraude ou sonegação. Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (Suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício) e, com exceção desta Conselheira, todos os demais acompanharam integralmente o relator.

elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, a intenção da parte de esconder o fato gerador do tributo, o que é diferente do seu não pagamento.

No caso concreto, veja-se que inexistente registro de utilização de qualquer medida simulada ou fraudulenta por parte do contribuinte. Pelo contrário, pelo que se vê dos autos, consubstanciado no próprio relato da fiscalização (TVF), os valores considerados omitidos foram lançados nos livros contábeis e fiscais da própria empresa, sendo estes livros entregues espontaneamente à Fiscalização. E, note-se, foi a partir da contabilidade entregue pela interessada que a fiscalização constatou a irregularidade que imputou à empresa.

O paradigma nº 101-96.668 é, com frequência, rejeitado por este Colegiado para caracterização de dissídios jurisprudenciais acerca do cabimento da multa qualificada em face da relevância dos valores omitidos, mas isto na hipótese de o acórdão recorrido tratar de presunção de omissão de receitas. Neste sentido podem ser citados os precedentes nº 9101-005.412, 9101-006.053, 9101-006.622 e 9101-006.323. Já na hipótese em que a apuração tem em conta receitas reconhecidas pelo sujeito passivo, à primeira vista poder-se-ia afirmar que o paradigma teve em conta situação fática similar, e até menos gravosa que a em debate:

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.

Tratava-se ali, também, de omissão parcial de receitas e o outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes concluiu que o intuito doloso e a fraude restaram configurados em razão da relevância dos montantes suprimidos da tributação e também da escrituração, e isto em menor expressão que a verificada nestes autos. 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.

[...]

Contudo, como bem observado pelo I. Relator, o voto condutor do paradigma invoca *o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa de seus rendimentos* como evidência de dolo, ao passo que o presente caso refere omissão na declaração dos débitos, estando as receitas escrituradas conforme demonstrativo apresentado pela autoridade lançadora:

DEMONSTRATIVO DA RECEITA OMITIDA NO CÁLCULO DO IRPJ/2010						
Mês	Trim.	Receita Bruta Escriturada		IRPJ Declarado		Receita Omitida (1-3)
		Mensal ¹	Trimestral ¹	Débito em DCTP ²	Receita no cálculo do débito ³	
Janeiro	1º	432.212,70	1.131.737,30	1.293,84	107.820,00	1.023.917,30
Fevereiro		575.559,80				
Março		123.964,80				
Abril	2º	270.435,70	825.534,40	1.344,20	112.016,67	713.517,73
Mai		291.845,50				
Junho		263.253,20				
Julho	3º	22.306,50	325.310,00	1.027,25	85.604,17	239.705,83
Agosto		109.052,50				
Setembro		193.951,00				
Outubro	4º	195.848,00	14.946.647,00	747,67	62.305,83	14.884.341,17
Novembro		2.394.788,00				
Dezembro		12.356.011,00				
Total		17.229.228,70	17.229.228,70	4.412,96	367.746,67	16.861.482,03

Fonte: *Livros Diário e Razão e SPED NF-e.

No mesmo sentido foi o voto desta Conselheira para rejeitar tal paradigma no precedente nº 9101-006.229⁴:

Assim, enquanto a autoridade fiscal entendeu que a reiteração da conduta de omitir 2/3 das receitas ao longo de todos os períodos de apuração do ano-calendário fiscalizado caracterizaria o dolo necessário para aplicação da multa no percentual de 150%, o Colegiado *a quo* compreendeu que embora a omissão de 2/3 das receitas fosse significativa, a sua reiteração por apenas um ano não seria relevante para imposição daquele gravame, especialmente tendo em conta que *todos os dados que embasam os lançamentos foram encontrados* na escrituração da Contribuinte e *nas suas declarações dirigidas ao Fisco*.

[...]

Já no paradigma nº 101-96.668, a acusação fiscal foi assim relatada:

[...]

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), e divergiu no conhecimento o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Neste paradigma, portanto, a autoridade lançadora identificou receitas não contabilizadas ao longo de um ano-calendário e, considerando o valor significativo omitido (33% em média, no ano fiscalizado, mas alcançando até 50% em alguns períodos), outro Colegiado do CARF decidiu que a multa qualificada deveria subsistir. No presente processo, as operações foram contabilizadas, e este aspecto foi determinante para a redução da penalidade. Assim, embora os acórdãos comparados se reportem a período infracional de mesma dimensão e a omissão no presente caso seja mais expressiva que a analisada no paradigma, há dessemelhança entre eles no ponto que foi determinante para o Colegiado *a quo* afastar a qualificação da penalidade: a escrituração das receitas omitidas, e isso já no âmbito do SPED.

O paradigma em referência foi validado em exame de admissibilidade por assentar *entendimento diverso, em situação assemelhada, ou seja, diante de omissões reiteradas⁵ de receita de valores significativos em relação aos valores declarados, por si só já caracterizaria o dolo necessário à qualificação da multa, "sem maiores considerações" (paradigma 2)*. Não se teve em conta, portanto, que o paradigma analisou o *comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos*, como evidência do intuito de ocultar do Fisco tais ocorrências, ao passo que o recorrido, justamente por estarem escriturados os valores omitidos, concluiu que não houve fraude ou ocultação da omissão do Fisco.

[...]

Oportuno historiar, ainda, que o paradigma nº 101-96.668 foi admitido à unanimidade para caracterização de divergência no precedente nº 9101-006.593⁶, no qual a omissão também tinha em conta receitas de comissão e não houve apresentação da escrituração, e também no precedente 9101-006.320⁷, no qual as receitas omitidas não estavam escrituradas, consoante pontuou esta Conselheira no voto condutor do julgado:

E, quanto à qualificação da penalidade por omissão significativa de receitas, vê-se que o paradigma de nº 101-96.668 tratou de situação fática similar, também menos gravosa que aquela em debate:

[...]

Nestes autos, diante da omissão total das receitas nos três anos fiscalizados, o Colegiado *a quo* decidiu que:

Igualmente, o valor da omissão não é fato para, por si só, determinar a qualificação da multa. Para tal há que se investigar o grau de consciência do contribuinte em relação a sua conduta. Se uma empresa entender, por exemplo, que determinado tributo tem alíquota zero e a autoridade fiscal

⁵ Paradigma 1: 2 anos e Paradigma 2: 1 ano

⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), votando pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca.

concluir de forma diversa, independentemente do valor da exigência do crédito tributário, não se pode dizer que houve conduta premeditada com a finalidade de ocultar, reduzir, suprimir ou retardar o pagamento do imposto.

Acrescentou-se, ainda, que no caso dos autos a empresa autuada sequer possuía livros fiscais, o que alinha o recorrido, também neste aspecto, à falta de escrituração que, no paradigma, foi referido como elemento justificador da qualificação da penalidade.

Confirma-se, assim, o dissídio jurisprudencial em face de contextos fáticos semelhantes.

Estas as razões, portanto, para concordar com o I. Relator acerca das dessemelhanças entre os acórdãos comparados, e NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

Aqui, não é possível afirmar que se está frente a omissão de receita significativa não escriturada ao longo do ano-calendário fiscalizado. Houve arbitramento dos lucros por imprestabilidade da escrituração, e a receita bruta conhecida foi extraída dos livros fiscais. A dúvida quanto à escrituração das receitas está indicada no voto condutor do acórdão recorrido ao anotar que se há *discrepância entre lucro arbitrado e lucro líquido – apurado em DIPJ –, tal se dá por conta de “custos dos bens e serviços vendidos”, que não foram abordados pela Fiscalização.*

Com respeito ao paradigma nº 9101-003.663, o exame de admissibilidade assim pontuou acerca de seu conteúdo:

Explica o voto proferido nesta decisão que, segundo o TVF, o sujeito passivo *“entregou a DIPJ/2010 com opção pela sistemática de tributação do lucro presumido sem determinar o IRPJ e a CSLL trimestralmente devidos, preenchendo as fichas de apuração desses tributos com zeros. Também as DCTF semestrais do ano-calendário de 2009 foram apresentadas completamente ‘zeradas’”*. Isto deu ensejo ao lançamento de IRPJ e reflexos pela sistemática do arbitramento, crescendo-se a multa qualificada pelo intuito doloso de sonegação. A Turma *quo* exonerou a penalidade qualificada, pelo que a PGFN apresentou recurso especial. E a CSRF restabeleceu a penalidade qualificada sob o seguinte principal fundamento:

[...]

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos “zerada”, na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também “zeradas”. A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade,

deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo “zerada”.

No presente caso, a Contribuinte não apresentou DIPJ “zerada”, mas sim com valores diferentes da escrituração. Apenas DCTFS e DACONS foram *apresentadas sem saldos de tributos a pagar (“zeradas”)*, para além de não ter havido nenhum recolhimento de tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento. Ainda assim, há informações de apuração prestadas em DACON (e-fls. 1237/1573), e o LALUR apresentado à Fiscalização indica a apuração de prejuízos fiscais (e-fls. 1864/1883).

Infere-se, daí, que a sujeição da Contribuinte originalmente ao lucro real e à apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS acaba por desassemelhar o presente caso do tratado no segundo paradigma, que teve em conta DIPJ na sistemática do lucro presumido “zerada” e DCTF semestral sem qualquer tributo declarado. Por sua vez, o voto condutor do acórdão recorrido destaca a necessária *discrepância entre lucro arbitrado e lucro líquido – apurado em DIPJ* –, que pode ser motivada pela desconsideração dos *“custos dos bens e serviços vendidos”*.

Conclui-se, do exposto, que os distintos contextos fáticos verificados nos acórdãos comparados impedem que as diferentes soluções adotadas decorram de divergência jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a

legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

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

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa