



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



**Processo nº** 16327.001716/2007-66  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-005.368 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 9 de março de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** KAPITAL FACTORING SOCIEDADE DE FOMENTO COMERCIAL LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Ausente o prequestionamento da matéria recorrida, o conhecimento do recurso especial resta prejudicado à luz das normas regimentais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.368 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 16327.001716/2007-66

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 2.678/2.684) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão nº 1301-001.699 (fls. 2.637/2.655), complementado pelo Acórdão nº 1301-002.085 (fls. 2.672/2.676), este último proferido em sede de embargos de declaração, na parte em que o Colegiado afastou a qualificação da multa, reduzindo-a de 150% para 75%.

Essa parte da decisão foi assim ementada:

MULTA DE OFÍCIO. DESQUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. SÚMULAS CARF No 14, 25 e 96. APLICAÇÃO

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 presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

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.

Em resumo, o litígio tem por origem os *Autos de Infração* de fls. 1.867/1.897, que exigem IRPJ por arbitramento e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referentes ao ano calendário de 2004, em razão da identificação de omissão de receitas apurada em face de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada.

De acordo com o *Termo de Verificação Fiscal* (“TVF” de fls. 1.907/1.919):

(...)

Nos termos da Alteração Contratual e Quarta Consolidação de Contrato Social, de 31 de março de 2006, a KAPITAL FACTORING SOCIEDADE DE FOMENTO COMERCIAL LTDA tem por objetivo social : a) prestar serviços de cadastro, análise e avaliação de riscos, assessoria em geral; b) adquirir direitos creditórios decorrentes de venda mercantil a prazo, e c) efetuar cobrança por conta própria e de terceiros.

Conforme DIPJ, apresentada no ano-calendário de 2004, o contribuinte declarou como “RECEITA DE REVENDA DE MERCADORIAS”, o montante de R\$ 2.468.260,23; e como “RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”, o montante de R\$ 648.703,73.

Conforme “DOSSIÊ INTEGRADO”, o contribuinte apresentou as movimentações financeiras abaixo discriminadas:

- BANCO ABN AMRO REAL S.A — R\$ 22.704.605,03
- BANK BOSTON BANCO MÚLTIPLO S.A — R\$ 4.383.024,78
- BANCO ITAÚ S.A — R\$ 39.437.554,38
- BANCO BRADESCO S.A — R\$ 28.867.746,45

Da análise do RAZÃO constata-se a contabilização das seguintes contas bancárias nas instituições financeiras a seguir descritas:

- BANCO REAL ABN AMRO BANK S.A, cuja movimentação financeira, a crédito foi de R\$ 23.073.289,33, e a débito foi de R\$ 22.906.422,31.

• BANKBOSTON, cuja movimentação financeira, a crédito foi de R\$ 4.530.610,57, e a débito foi de R\$ 4.368.764,47.

As RECEITAS DE FACTORING (R\$ 2.468.260,23) e as RECEITAS DE SERVIÇOS (R\$ 648.703,73) escrituradas no Razão coincidem com as declaradas na DIPJ, as quais estão suportadas por tabelas mensais, que indicam as operações de factoring por cliente, indicando os valores de face e os valores pagos por título.

**Entretanto, as contas bancárias mantidas em nome da empresa no BANCO ITAÚ e no BRADESCO estão mantidas a margem da sua escrituração regular.**

Quando solicitado a apresentar a documentação hábil e idônea, que suportava a movimentação financeira apresentada nas contas acima descritas, o contribuinte apresentou em tabelas, fornecidas em papel e em meio magnético ( CD ROM), a totalidade das operações de factoring contabilizadas e não contabilizadas efetuadas no ano-calendário de 2004.

A fim de efetuar a validação das tabelas fornecidas pelo contribuinte, foi efetuada amostragem das operações de factoring realizadas, selecionando-se aleatoriamente, conforme descrito no Termo de Intimação nº 04, alguns clientes para apresentação da documentação comprobatória (cópia das DUPLICATAS DE VENDA MERCANTIL, CONTRATO DE CESSÃO DE CRÉDITO A TÍTULO ONEROSO, COMPROVANTES DE LIQUIDAÇÃO FINANCEIRA, etc), o que permitiu a esta fiscalização pelo confrontamento com os extratos bancários, concluir que as operações efetuadas tratam-se realmente de operações de factoring, conforme constante do objeto social da empresa.

**b) DO ARBITRAMENTO DO LUCRO:**

Como demonstrado acima, as operações decorrentes das movimentações financeiras ocorridas nas contas correntes no Banco ITAÚ S/A e no Banco Bradesco S/A, constantes de planilhas elaboradas pelo próprio contribuinte a partir dos extratos bancários, não foram devidamente contabilizadas, de forma que a escrituração contábil e a escrituração fiscal não contemplam todas as operações realizadas pela empresa, tornando-as imprestáveis para fins de determinação do lucro real.

Diante da impossibilidade do contribuinte de providenciar a regularização da escrita, não resta outra alternativa a esta fiscalização senão o arbitramento de lucros, por desclassificação da escrita contábil.

As receitas auferidas ao longo do ano-calendário abrangido pela fiscalização constam de demonstrativos de operações de factoring elaborados pelo próprio contribuinte em atendimento às intimações. Com base nos elementos de aferição disponíveis, concluímos que tais demonstrativos espelham adequadamente as operações realizadas pelo contribuinte, pelo que serão reconhecidos como receita bruta, conforme TABELA constante do ANEXO I:

**b) DO DIREITO:**

(...)

O arbitramento do lucro, no presente caso, ocorrerá a partir de receita bruta conhecida, enquadrando-se nas hipóteses, previstas nos artigos 529 e 530, inciso II, alíneas "a" e "b", do RIR/99:

(...)

**c) MULTA QUALIFICADA**

A conduta do contribuinte ao omitir receitas de *factoring* e *ad valorem*, mantendo a margem de sua escrituração contábil, contas mantidas junto ao BANCO ITAÚ e BRADESCO, fato este constatado pelo confronto entre os extratos bancários e sua escrituração contábil (Livros Diário e Razão), evidencia artifício doloso, que caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do inciso II, do art. 957 do RIR/99, o que torna, portanto, exigível a multa de 150%, nos termos do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Esta conduta foi cabalmente comprovada na validação das tabelas, fornecidas pelo contribuinte, no momento em que se verificou a existência de contratos de cessão de crédito, que envolviam duplicatas mercantis de clientes costumeiros, e sua posterior liquidação financeira, com a saída de recursos de contas bancárias do contribuinte.

Quando o contribuinte declara e recolhe valores menores que o devido, agindo de modo a impedir, ou mesmo retardar o conhecimento desta fiscalização do fato gerador da obrigação tributária principal, incorre na conduta descrita como crime contra a ordem tributária, cuja definição está prevista nos artigos 1º da Lei nº 8.137/90.

#### **d) CONCLUSÃO**

Será lavrado o competente auto de infração, com multa de ofício qualificada de 150%, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e seus reflexos no que se refere à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

(...)

A contribuinte apresentou *impugnação* (fls. 1.931/1.945), a qual foi julgada integralmente improcedente pela DRJ, conforme Acórdão de fls. 2.528/2.547.

Cientificada da decisão de piso, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 2.553/2.571).

Encaminhados os autos ao CARF, o julgamento do recurso foi convertido em diligência (cf. Resolução 1302-000.081 – fls. 2.521/2.525), diligência esta que resultou no relatório de fls. 2.601/2.603, do qual a contribuinte se manifestou às fls. 2.625/2.633.

Em seguida foi proferido o referido Acórdão nº 1301-001.699 (fls. 2.637/2.655), que deu parcial provimento ao recurso, reconhecendo *a ausência de fundamento para a aplicação da multa qualificada, determinando, então, a sua redução de 150% para 75%, mantendo a autuação em todas as suas demais disposições*.

Cientificada da decisão, a PGFN opôs embargos de declaração (fls. 2.657), embargos estes que, após admitidos (cf. fls. 2.667/2.669), foram conhecidos para saneamento da contradição apontada, de acordo com o Acórdão 1301-002.085 (fls. 2.672/2.676), assim ementado:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. CONTRADIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS E A DECISÃO. SANEAMENTO. RETIFICAÇÃO DA PARTE DISPOSITIVA DO ACÓRDÃO EMBARGADO.

Ao se constatar que o acórdão embargado incorreu em contradição entre a decisão e seus fundamentos, os embargos declaratórios constituem o recurso processual adequado para que tal contradição seja sanada. No caso, o saneamento se faz mediante a retificação da parte dispositiva do acórdão embargado.

Ato contínuo, a Fazenda Nacional apresentou o recurso especial (fls. 2.678/2.684), originariamente não admitido (cf. fls. 2.687/2.692) mas que, após apresentação de Agravo (fls. 2.694/2.696), teve seu seguimento determinado nos seguintes termos (fls. 2.698/2.703):

O escopo do agravo, nestes termos, é avaliar a adequação do despacho questionado ao recurso especial originalmente formulado pelo interessado, sendo inadmissível inovação destinada a suprir deficiência na demonstração inicial da divergência.

A Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à matéria "multa de ofício qualificada devido a omissão significativa e prática reiterada", pois:

*Analisando o teor da divergência apontada pela Recorrente, verifica-se que não há a necessária identidade fática entre as situações apreciadas no acórdão recorrido e nos paradigmas indicados, pois, no recorrido, a qualificação da multa se baseou tão somente no fato de o contribuinte manter à margem da escrituração contábil as movimentações financeiras, declarando e recolhendo valores menores que o devido, enquanto nos paradigmas o elemento qualificador foi a omissão significativa, e portanto inescusável, das receitas, bem como a reiteração da conduta.*

A agravante afirma que há similitude fática porque os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal indicariam que a qualificação da penalidade também decorreu da omissão significativa de receitas e da reiteração da conduta:

*A disparidade entre as movimentações financeiras, os demonstrativos das operações de factoring contabilizadas e não-contabilizadas, os registros contábeis no Razão e declarações à Receita Federal (DIPJ), demonstra que houve omissão de receitas pelo contribuinte no ano-calendário de 2004, aplicando-se dessa forma o disposto na Lei nº 9.249/1995, art 24, e arts. 672, 537 e 288 do RIR199 (Decreto nº 3.000/99):*

*(...)*

*A conduta do contribuinte ao omitir receitas de factoring e ad valorem, mantendo a margem de sua escrituração contábil, contas mantidas junto ao BANCO ITAÚ e BRADESCO, fato este constatado pelo confronto entre os extratos bancários e sua escrituração contábil (Livros Diário e Razão), evidencia artifício doloso, que caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do inciso II, do art. 957 do RIR199, o que torna, portanto, exigível a multa de 150%, nos termos do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Esta conduta foi cabalmente comprovada na validação das tabelas, fornecidas pelo contribuinte, no momento em que se verificou a existência de contratos de cessão de crédito, que envolviam duplicatas mercantis de clientes costumeiros, e sua posterior liquidação financeira, com a saída de recursos de contas bancárias do contribuinte.*

*Quando o contribuinte declara e recolhe valores menores que o devido, agindo de modo a impedir, ou mesmo retardar o conhecimento desta fiscalização do fato gerador da obrigação tributária principal, incorre na conduta descrita como crime contra a ordem tributária, cuja definição está prevista nos artigos 1º da Lei nº 8.137/90. (destaques da agravante)*

Vê-se, nestes termos, que a pretensão da agravante é a manutenção da multa qualificada em razão das circunstâncias em que se verificou a omissão de receitas, ainda que a acusação fiscal não tenha sido explícita acerca do volume e da reiteração dos valores apurados. Necessário, portanto, avaliar como estes aspectos foram tratados nos paradigmas.

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

*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, examinando os valores omitidos, o Colegiado entendeu 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.*

Neste primeiro paradigma, portanto, a autoridade lançadora identificou receitas não contabilizadas e, considerando o valor significativo omitido (33% em média, no ano fiscalizado), decidiu-se que a multa qualificada deveria subsistir. No presente processo, a autoridade fiscal também identificou operações não contabilizadas. Embora apenas a parcela de R\$ 3.116.345,53 tenha sido escriturada e informada em DIPJ, consoante indicado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1910), a própria contribuinte reconheceu, mediante a apresentação de tabelas durante a auditoria, que as contas bancárias mantidas à margem da contabilidade, se consideradas, revelariam receita anual de operações de factoring no total de R\$ 18.170.316,78, como indicado à e-fl. 1920:

## ANEXO I:

KAPITAL FACTORING SOCIEDADE DE FOMENTO COMERCIAL LTDA  
CNPJ: 60.202.843/0001-00

| MÊS/ANO      | VALOR DE FÁCIL        | VALOR PAGO           | RECEITA BRUTA CONHECIDA |
|--------------|-----------------------|----------------------|-------------------------|
| jan/04       | 7.211.861,48          | 5.783.326,04         | 1.428.535,44            |
| fev/04       | 7.284.638,77          | 6.032.230,11         | 1.252.408,66            |
| mar/04       | 9.675.343,88          | 7.943.261,67         | 1.732.082,01            |
| abr/04       | 8.372.149,33          | 6.909.348,09         | 1.462.801,24            |
| mai/04       | 9.187.070,56          | 7.637.978,91         | 1.549.091,65            |
| jun/04       | 9.158.050,67          | 7.615.941,29         | 1.542.109,38            |
| jul/04       | 9.061.015,69          | 7.456.491,80         | 1.604.523,89            |
| ago/04       | 8.123.350,93          | 6.607.866,33         | 1.515.484,60            |
| set/04       | 8.582.650,34          | 7.163.656,63         | 1.418.993,71            |
| out/04       | 8.217.465,56          | 6.898.820,28         | 1.318.645,28            |
| nov/04       | 8.771.829,28          | 7.024.709,22         | 1.747.120,06            |
| dez/04       | 8.490.573,44          | 6.892.052,58         | 1.598.520,86            |
| <b>TOTAL</b> | <b>102.135.999,73</b> | <b>83.965.082,95</b> | <b>18.170.316,78</b>    |

Apesar disso, o Colegiado recorrido enfatizou a identificação das operações a partir de movimentação bancária não escriturada e decidiu que:

*Em que pese considerarmos inadmissível a desconstituição do lançamento após a lavratura do auto de infração, importante destacar que, no caso, está-se no campo exclusivo e específico da aplicação da “presunção de receita”, conforme, inclusive, especificamente apontado pelas disposições do Art. 42 da Lei 9.430/96, sendo certo que, em relação à aplicação da qualificadora da multa nestas hipóteses, este Conselho já pacificou o seu entendimento, vazado, atualmente, nas disposições da Súmula CARF nº 14, que, a esse respeito, inclusive, assim especificamente pontifica:*

[...]

*No caso dos autos, a aplicação do arbitramento decorre, especificamente, da ausência de contabilização, pela contribuinte, dos valores movimentados nas contas bancárias apontadas, o que, ao nosso ver, não caracteriza a materialização de nenhuma das hipóteses contidas nos Art. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64, o que impõe, portanto, o necessário reconhecimento da invalidade da aplicação da multa qualificada, determinando então a sua redução ao patamar regular de 75% (setenta e cinco por cento).*

Constata-se, assim, que o Colegiado recorrido não teve em conta a representatividade das receitas omitidas da contabilidade em comparação com os valores declarados,

diversamente do observado no acórdão paradigma, a partir de receitas não contabilizadas. Sob esta ótica, portanto, resta caracterizada a divergência.

No paradigma nº 107-09.267, o relato da acusação fiscal e o voto condutor do julgado também evidenciam que a falta de escrituração de receitas, associada ao destaque, no julgamento, acerca da representatividade dos valores omitidos, ensejaram a manutenção da multa qualificada:

#### RELATÓRIO

*Trata-se de lançamento do IRPJ (lucro presumido), CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário de 2001 em razão da infração de omissão de receita, em face da divergência entre os valores declarados e os constantes de sua escrituração fiscal e informados ao fisco estadual.*

*Também foram lançadas a contribuição para o PIS e a COFINS dos períodos de apuração de 2002 a 2004, decorrente de verificações obrigatórias, cujo créditos tributários foram transferidos para outros processos.*

[...]

#### VOTO

[...]

*Em relação aos valores apurados para o ano-calendário de 2001, o autuante na tabela 3 do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, demonstrou a receita omitida por trimestre, deduziu a receita declarada por meio da DIPJ pelo Lucro Presumido e obteve a receita omitida a tributar. Constata-se que do valor de R\$ 4.831.730,24, foi declarado à Receita Federal, apenas o valor de R\$ 1.037.871,85, sendo omitida a receita de R\$ 3.793.858,39, cujo valor foi tributado com base no Lucro Presumido, aplicando-se o percentual de 8% para obter o valor do lucro e de 12% para obter o valor tributável da CSLL.*

[...]

*Quanto à sua alegação de que o dolo depende de apuração em processo anterior ao lançamento, não há base legal que ampare tal pretensão. Ressalte-se que a contribuinte exerceu seu direito ao contraditório pleno e amplo ao apresentar a impugnação e o recurso voluntário.*

*O sujeito passivo omitiu 74,63% da receita no período de março de 2001 a dezembro de 2001. Os valores de receita declarados à SRF são significativamente inferiores aos valores constantes de sua escrituração fiscal e declarados nas GIAS do ICMS. O fato de ter omitido receita reiteradamente em todos os meses desse período e o fato de não ter trazido aos autos, nenhuma prova de que tenha havido equívocos, levam à conclusão de que tal conduta revela a intenção do dolo. Assim, cabível a multa de 150%, pois estão presentes as condições legais para sua imposição, bem como a situação fática exige a lavratura de representação fiscal para fins penais.*

Assim, apesar de na acusação fiscal apresentada nestes autos inexistir referência à omissão significativa, o fato é que também não se verifica, nos paradigmas, este elemento integrado à abordagem fiscal. Como tais aspectos são indicados, apenas, nos votos condutores dos acórdãos paradigmas, sua desconsideração no acórdão recorrido, apesar da presença de tais referências nos autos, evidencia a divergência suscitada pela agravante.

Constato, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, proponho que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial.

Cientificada da decisão de segunda instância e do seguimento do apelo fazendário, a contribuinte: (i) opôs embargos de declaração (fls. 2.713/2.723) – não admitidos (fls. 2.734/2.736); (ii) apresentou recurso especial (fls. 2.782/2.801) - também não admitidos (cf. fls. 2.847/2.862 - exame, 2.874/2.886 - agravo e 2.890/2.897 – despacho do agravo); e (iii) ofereceu contrarrazões (fls. 2.774/2.779), pugnando pela manutenção da redução da multa de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), *in verbis*:

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. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

(...)

§ 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.

(...)

(grifamos)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

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

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Além da caracterização da divergência jurisprudencial, as regras regimentais acima transcritas ainda estabelecem que não cabe recurso especial **(i)** contra decisão fundamentada em Súmula do CARF, bem como **(ii)** quando à matéria não prequestionada.

Nesse ponto, cumpre inicialmente observar que o *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (Versão 3.1. Dez. 2018) registra expressamente que “*há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos*”.

E sobre o “prequestionamento”, referido Manual esclarece que:

### 2.2.1 Prequestionamento

No caso de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, a matéria tem de ser prequestionada, ou seja, no acórdão recorrido tem de haver manifestação sobre ela. Caso isso não ocorra, deve ser negado seguimento ao recurso, no que tange ao tema não prequestionado (§5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Embora referido dispositivo só exija do sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, isto não significa que a Fazenda Nacional possa apresentar recurso especial acerca de matéria não tratada no acórdão recorrido, pois a demonstração da divergência exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

A divergência pode ser extraída pelo cotejo dos votos condutores dos julgados em confronto, ou das respectivas ementas, desde que estas traduzam efetivamente o que restou decidido nos acórdãos. Os relatórios dos acórdãos recorrido e paradigma também podem ser cotejados, quando esse cotejo seja útil à demonstração de similitude fática entre os julgados.

Entretanto, se o examinador, para aferir a divergência, tiver de recorrer a outras peças do processo (Recurso Voluntário, Impugnação, Auto de Infração etc.), já é um sinal de que não houve prequestionamento.

Observe-se que o sujeito passivo pode ter suscitado a matéria em, sede de Recurso Voluntário. Entretanto, se o voto vencedor do acórdão recorrido silenciou sobre o tema, sem que o sujeito passivo tenha oposto os necessários Embargos de Declaração para suprir a omissão, considera-se que não houve o prequestionamento. Isso porque não há como efetuar o confronto entre recorrido e paradigma, se o recorrido sequer se pronunciou sobre a matéria suscitada.

Pois bem.

Nessa situação particular, não se pode perder de vista que a “reiteração” e/ou “volume” da receita omitida são circunstâncias que não foram levadas em conta tanto na

---

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

motivação da autuação, conforme relato acima, onde se percebe claramente que a qualificação foi fundamentada na própria omissão de receita não escriturada, bem como no acórdão recorrido.

Mais precisamente, o Colegiado *a quo* afastou a qualificação da multa com base nas seguintes razões de decidir:

***Da qualificação da multa de ofício***

A par das considerações apresentadas, a respeito da impossibilidade de admissão dos argumentos da contribuinte para a desconstituição do lançamento efetivado, relevante aqui ainda destacar a específica abordagem por ela apresentada em relação à invalidade da aplicação da multa qualificada.

Isso porque, conforme se verifica, trata-se de lançamento efetivado com base no arbitramento dos lucros, especificamente relacionados à ausência de contabilização, pela contribuinte, das movimentações bancárias contidas nas Contas dos bancos Itaú e Bradesco.

Em que pese considerarmos inadmissível a desconstituição do lançamento após a lavratura do auto de infração, importante destacar que, no caso, está-se no campo exclusivo e específico da aplicação da “presunção de receita”, conforme, inclusive, especificamente apontado pelas disposições do Art. 42 da Lei 9.430/96, sendo certo que, em relação à aplicação da qualificadora da multa nestas hipóteses, este Conselho já pacificou o seu entendimento, vazado, atualmente, nas disposições da Súmula CARF nº 14, que, a esse respeito, inclusive, assim especificamente pontifica:

**Súmula CARF nº 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.***

Na mesma linha, aponta a Súmula CARF nº 25:

**Súmula CARF nº 25:**

***A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.***

Também nesse sentido, destacam-se as disposições da Súmula CARF nº 96, vejamos:

**Súmula CARF nº 96:**

***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.***

No caso dos autos, a aplicação do arbitramento decorre, especificamente, da ausência de contabilização, pela contribuinte, dos valores movimentados nas contas bancárias apontadas, o que, ao nosso ver, não caracteriza a materialização de nenhuma das hipóteses contidas nos Art. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64, o que impõe, portanto, o necessário reconhecimento da invalidade da aplicação da multa qualificada, determinando então a sua redução ao patamar regular de 75% (setenta e cinco por cento).

***Conclusão***

Em face de todo o exposto, encaminho o meu voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário da contribuinte, reconhecendo, especificamente, a ausência de fundamento para a aplicação da multa qualificada, determinando, então, a sua redução de 150% para 75%, mantendo a autuação em todas as suas demais disposições, nos termos aqui então apresentados.

O silogismo empregado pela decisão recorrida, portanto, foi o seguinte: a multa foi qualificada exclusivamente pela falta de contabilização e tributação de parte das receitas da atividade. Como essa conduta caracteriza a própria infração de omissão de receita, e dá azo ao arbitramento, aplicáveis ao caso as Súmulas 14, 25 e 96. E considerando o teor destas súmulas, incabível a multa de 150%.

Os paradigmas, porém, mantiveram a qualificação da multa nos casos lá analisados com base no fundamento (autônomo) de que a prática reiterada/volume da omissão descarta a simples omissão, caracterizando o dolo que permite a cobrança da multa qualificada de 150%.

Isso significa dizer que os arestos ora comparados adotaram premissas jurídicas diferentes: a decisão recorrida enquadrou o caso em questão na hipótese de “simples omissão de receitas”, sem se manifestar sobre o efeito jurídico dos dados relativos ao volume e reiteração desta omissão, ao passo que os *paradigmas*, valendo-se destes dados nas situações lá analisadas, mantiveram a qualificação.

Foi justamente essa diferença de premissas ou dessemelhança fática que o exame de admissibilidade recursal originário negou seguimento ao apelo, concluindo que:

*Analisando o teor da divergência apontada pela Recorrente, verifica-se que não há a necessária identidade fática entre as situações apreciadas no acórdão recorrido e nos paradigmas indicados, pois, no recorrido, a qualificação da multa se baseou tão somente no fato de o contribuinte manter à margem da escrituração contábil as movimentações financeiras, declarando e recolhendo valores menores que o devido, enquanto nos paradigmas o elemento qualificador foi a omissão significativa, e portanto inescusável, das receitas, bem como a reiteração da conduta.*

Com efeito, diante da omissão do julgado ora recorrido quanto à análise dos efeitos jurídicos da reiteração ou volume da receita omitida para fins de manutenção ou não da qualificação multa de ofício – dados estes que sequer foram apresentados e considerados relevantes para a fiscalização -, deveria a Fazenda Nacional ter prequestionado a matéria por meio de embargos de declaração.

Todavia, como assim não o fez, prejudicado resta o conhecimento do apelo à luz das normas regimentais do CARF.

Reconhecemos, aqui, que as Súmulas 14 e 96 são genéricas, mas esta generalidade não supre o dever da recorrente quanto à necessidade de prequestionamento em face de sua aplicação expressa, até mesmo porque esta Instância Especial não possui competência para reexame de fatos, ainda mais quando estes sequer foram considerados para fins de análise da controvérsia ao menos até este momento processual.

O próprio *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (Versão 3.1. Dez. 2018), ademais, ao tratar do tema “utilização de Súmulas do CARF”, reconhecendo a própria generalidade da Súmula 14, traz o seguinte exemplo para fins de seguimento recursal:

*- Situação 2:*

O acórdão recorrido aplica a Súmula CARF nº 14, **entendendo que a reiteração da infração não constitui motivação suficiente à qualificação da penalidade**. A Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial indicando paradigma que, em situação semelhante,

deixa de aplicar a Súmula, mantendo a qualificadora, sem mencionar a súmula. Nessa hipótese, como a questão da reiteração não integra os precedentes da súmula, o recurso deve ter seguimento, relativamente à multa qualificada. *(grifamos)*

Nota-se, a partir desse exemplo, que a orientação pelo seguimento recursal foi firmada a partir de uma hipótese na qual o acórdão recorrido teria se manifestado expressamente sobre a reiteração da infração e por isso restaria caracterizada a divergência. Assim sendo, conclui-se, *a contrario sensu*, que a ausência de provocação e consequente falta de pronunciamento pelo Colegiado *a quo*, como ocorreu com o caso presente em face da não oposição de embargos pela Fazenda – impede a caracterização do dissídio por falta de prequestionamento.

### **Conclusão**

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli