



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001226/2004-98
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.802 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2023
Recorrente GRUPO COMERCIAL DE CIMENTO PENHA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998, 1999

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E/OU JURÍDICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

A similitude fática e jurídica é requisito inerente à demonstração da divergência jurisprudencial. Não há que se falar em interpretação divergente da legislação tributária, quando estão em confronto incidências diversas, regidas por legislações específicas, cada qual com suas características e nuances próprias, em face de lançamentos de ofício formalizados sobre fatos impositivos também diversos. Tampouco há que se falar em divergência jurisprudencial quando inexistente similitude fática entre os casos paragonados justamente nos aspectos e circunstâncias relevantes e determinantes para o alcance das conclusões diversas.

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)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por GRUPO COMERCIAL DE CIMENTO PENHA LTDA (e-fls. 1205 e seguintes) em face do acórdão nº 101-96.865 (e-fls. 1099 e seguintes), por meio do qual a Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu manter o lançamento de IRPJ e reflexos em razão de omissão de receitas nos anos-calendário de 1998 e 1999, bem como a aplicação de multa qualificada sobre os referidos tributos.

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa e parte dispositiva, *verbis*:

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

Anos-calendário: 1998 e 1999

Ementa: IRPJ-OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Provado, pela existência de vários indícios convergentes, que as transações com títulos do Tesouro Americano, indicadas para respaldar os depósitos em conta corrente bancária, foram simuladas, tem-se como carente de comprovação hábil e idônea a origem dos recursos depositados e, por conseguinte, caracterizam omissão de receita por presunção legal.

MULTA QUALIFICADA- Nos casos de simulação, é inafastável a intenção fraudulenta, a justificar a aplicação da multa qualificada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA- CSLL, PIS E COFINS- A omissão de receita afeta de igual modo as bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, e assim, o decidido em relação a ela aplica-se a todas as exações.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Antonio Praga, que cancelava o lançamento por erro na forma de tributação, e apresenta declaração de voto.”

As exigências fiscais em exame nos autos dizem respeito à omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação de origem de valores creditados em nome da empresa em instituições financeiras, com espeque no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. A investigação teve início a partir da solicitação do Ministério Público, que apurava a regularidade de transferências financeiras internacionais realizadas pela interessada, por meio de contas tituladas de não residentes no País (CC-5).

Para conhecimento do colegiado acerca dos fatos, transcrevo parcialmente o relatório da decisão recorrida, que assim os sintetizou:

“Nos anos-calendário de 1998 e 1999, o contribuinte acima efetuou as transferências internacionais de recursos (TIR) abaixo indicadas, via contas intituladoas CC5, através do Unibanco S/A:

Data	Valor (R\$)	Recebedor no exterior	País do Receptor
22/12/98	25.449.000,00	Draves Corporation S/A	Uruguai
14/01/99	7.540.000,00	Draves Corporation S/A	Uruguai
26/03/99	9.000.000,00	Grupo Comercial de cimento Penha Ltda	Bahamas
29/03/99	5.500.000,00	Grupo Comercial de cimento Penha Ltda	Bahamas

Intimado a comprovar a origem dos recursos utilizados em tais transferências, o contribuinte apresentou contratos de compra e venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos (T'Bills), celebrados entre a fiscalizada e as empresas STOKLOS COBRANÇA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ 00.231.70510001-10 e PLENUM SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES E FOMENTO MERCANTIL LTDA (PLENUM PARTICIPAÇÕES LTDA), CNPJ 61.276.440/0001-60. Conforme alegações apresentadas pelo contribuinte, a origem dos recursos utilizados nas remessas ao exterior seria o produto da venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos para aquelas empresas, conforme abaixo relacionado:

Data	Comprador dos T'Bills	Valor da venda (R\$)
22/12/98	Stoklos Cobrança e Comércio Ltda	25.500.000,00
14/01/99	Stoklos Cobrança e Comércio Ltda	7.568.000,00
26/03/99	Stoklos Cobrança e Comércio Ltda	9.020.000,00
29/03/99	Stoklos Cobrança e Comércio Ltda	4.669.000,00
29/03/99	Plenum Servs. Parts. Fomento Mercantil Ltda	831.000,00

As remessas efetuadas em 22/12/1998 e 14/01/1999 foram realizadas a título de Empréstimos a Residentes no exterior, para a empresa DRAVES CORPORATION S/A, domiciliada em Montevidéu – Uruguai, conforme contrato de empréstimo apresentado pela fiscalizada.

Conforme as informações fornecidas, os títulos vendidos em 22/12/1998 e 14/01/1998 teriam sido adquiridos por empréstimo da empresa GELVANT INVESTMENT S/A, domiciliada em Montevidéu, Uruguai. Os títulos vendidos em 26/03/1999 e 29/03/1999 teriam sido adquiridos de Ignácio Rospide de Leon, Corretor de Bolsa domiciliado em Montevidéu, Uruguai, com recursos remetidos ao exterior por conta de adiantamento pela venda dos títulos para a STOKLOS e PLENUM.

Esquematicamente as operações poderiam ser resumidas como segue:

Operações realizadas em 22/12/1998 e 14/01/1999

- (1) GELVANT empresta T'Bills para a CIMENTO PENHA;
- (2) CIMENTO PENHA vende as T'Bills para a STOKLOS;
- (3) STOKLOS paga em RS os T'Bills adquiridos da CIMENTO PENHA;
- (4) CIMENTO PENHA transfere recursos ao exterior, a título de empréstimo para a DRAVES;
- (5) DRAVES paga o empréstimo com T'Bills;
- (6) CIMENTO PENHA liquida o empréstimo com a GELVANT em T'Bills.

Obs- os itens (1) a (4) foram realizados em um único dia

Operações realizadas em 26/03/1999 e 29/03/1999

- (1) CIMENTO PENHA recebe reais da STOKLOS/PLENUM, por conta de adiantamento pela venda de T'Bills;
- (2) Transferência de recursos ao exterior como disponibilidade;
- (3) Entrega dos recursos ao corretor, pela compra dos T'Bills;
- (4) Recebimento dos T'Bills adquiridos;
- (5) Entrega dos T'Bills vendidos.

Obs- os itens (1) a (5) foram realizados em um único dia

A1 – DAS ADQUIRENTES DOS T'BILLS

A empresa PLENUM PARTICIPAÇÕES LTDA está com a situação cadastral no CNPJ "Ativa Não Regular". Apresentou a DIPJ exercício 2000, ano-calendário 1999, adotando como forma de tributação o Lucro Real apuração anual, consignando como Receita de Prestação de Serviços o valor total de R\$ 2.877,37.

Intimamos a PLENUM, via correio, a indicar todas as operações realizadas com a empresa Cimento Penha no ano-calendário de 1999, apresentando toda a documentação comprobatória e a respectiva contabilização. A intimação foi devolvida pelo correio com a indicação "DESCONHECIDO". Também intimamos o sócio majoritário da PLENUM, a empresa VELOX TRADE LTDA, CNPJ 50.952.209/0001-23, que respondeu informando não ser mais sócio da PLENUM desde 24/01/1996, conforme Alteração do Contrato Social apresentada, ocasião em que transferiu a totalidade de suas quotas para a empresa CABITOWN TRADING CORPORATION S/A, com sede em Montevidéu — Uruguai. O representante da CABITOWN não foi localizado.

A empresa STOKLOS COBRANÇAS E COMÉRCIO LTDA está com a situação cadastral no CNPJ "Ativa Não Regular" e é omissa na entrega da DIPJ desde o exercício 2001. Nas DIPJ apresentadas pela STOKLOS relativas aos anos-calendário 1998 e 1999, foi adotada como forma de tributação o Lucro Presumido apuração trimestral, consignando como Receita Bruta total os valores de R\$ 50.000,00 e R\$ 60.000,00, respectivamente.

Verifica-se que ambas as empresas não possuíam capacidade econômico-financeira para terem realizado aquelas operações.

Em diligência fiscal, a STOKLOS não foi localizada em seu endereço de cadastro. Diante de tal fato, intimamos, via correio, os sócios da STOKLOS, a saber: VIVIAN DANTAS FONSECA, CPF 007.565.158-07 e JOÃO AUGUSTO DE PÁDUA FLEURY NETO, CPF 060.762.108-77, a indicar todas as operações realizadas entre a STOKLOS e a empresa Cimento Penha nos anos-calendário de 1998 e 1999, apresentando toda a documentação comprobatória e a respectiva contabilização.

Em resposta à intimação, o sócio JOAO AUGUSTO DE PÁDUA FLEURY NETO informou, por escrito, que *“todos os documentos pertinentes ao objeto da intimação em questão, que estavam em posse da intimada, bem como todas as informações sobre as circunstâncias do mesmo, estão em mãos do Ilustríssimo Senhor Delegado de Polícia Federal da Delegacia de Polícia Federal Fazendária de São Paulo, nos autos do Inquérito Policial nº 2-1711/00”*. Independente de tal resposta, o sócio João Augusto apresentou originais e cópias dos livros Diário nº 001 (relativo ao ano de 1998) e nº 002 (relativo ao ano de 1999).

No livro Diário nº 001 (1998) consta um lançamento contábil em 31/12/1998, no valor de R\$ 25.500.000,00, com o histórico "VR REF REEMB COBRANÇA 22/12", a débito da conta 315-8 COBRANÇAS EFETUADAS-TERCEIROS, e a crédito da conta 309-3 UNIBANCO S/A. Não há referência a negociação com T'Bills.

No livro Diário nº 002 (1999) não consta a contabilização das operações alegadas pela Cimento Penha. Não há sequer lançamentos de valores aproximados."

A fiscalização solicitou, ao Juízo Criminal Federal, vistas e cópias dos autos e respectivos documentos que instruem o processo nº 2000.61.81.006960-0.

Da análise de tais documentos (e-fls.232 a 318), verificou a fiscalização tratar-se de Inquérito Policial visando apurar indícios da ocorrência, ainda que em tese, de crime contra o sistema financeiro nacional (evasão de divisas), praticado pelos responsáveis pela empresa Grupo Comercial de Cimento Penha Ltda.

Dos documentos fornecidos pela Justiça Federal a fiscalização destacou:

"1- Em depoimento prestado ao Senhor Delegado da Polícia Federal responsável pelo inquérito, o sócio da STOKLOS, Sr. João Augusto de Pádua Fleury Neto declarou, entre outras coisas, que (fls. 285/287):

1A - ... *"nunca manteve qualquer contato com qualquer pessoa do GRUPO DE CIMENTO PENHA; QUE, não sabe sequer quem é VICTOR GARCIA SANDRI"* (sócio-gerente do Grupo Comercial de Cimento Penha Ltda e que assinou os contratos de venda dos T'Bills para a STOKLOS), *"que só ouviu falar desse nome aqui na Polícia Federal"*;

1B - ... *"nunca fez nenhum adiantamento para compra de títulos americanos — T'Bills, pois, como já disse, o que tinha era uma empresa de cobrança e pelos seus serviços de cobrança recebia R\$ 5.000, 00 (cinco mil reais) por mês"*;

1C-... *"sua empresa STOKLOS nunca tomou qualquer empréstimo da empresa GELVANT INVESTMENT S/A, para compra dos títulos americanos já citados"*.

2- Em depoimento prestado ao Senhor Delegado da Polícia Federal responsável pelo inquérito, o sócio-gerente do Grupo Comercial de Cimento Penha Ltda, Sr. Victor Garcia Sandri declarou, entre outras coisas, que (fls. 311/312):

2A- ... *"o declarante lem a informar que não conhece a empresa DRAVES CORPORATION S/A"*;

2B - ... *"o declarante não fez nenhum empréstimo para a empresa DRAVES com capital próprio, apesar de ter assinado o contrato que se encontra às fls.14/15 destes autos"* (fls. ---);

2C - ... *"o declarante não conhece a empresa GALVANT"*;

2D - ... *"o declarante conhece a empresa STOKLOS apenas dos documentos que lhe eram encaminhados pelo Unibanco"*;

2E - ... *"não conhece o Sr. João Fleury, proprietário da empresa STOKLOS"*;

A2 – DOS TÍTULOS NEGOCIADOS

Da análise de toda a documentação apresentada pelo contribuinte, e pesquisas efetuadas a respeito das formalidades nas transações envolvendo T'Bills, esta fiscalização constatou que as alegações e documentos apresentados pelo contribuinte não são suficientes para comprovar de forma inequívoca a origem dos recursos remetidos ao exterior.”

A fiscalização reportou-se a estudo realizado pela Superintendência Regional da Receita Federal-8ª Região Fiscal (São Paulo), elencando as principais características e formalidades nas operações com títulos do tesouro dos Estados Unidos (e-fls.464 a 466), e, a seguir, expôs que as alegadas operações com T'Bills realizadas pela fiscalizada estão em desacordo com a forma usual praticada pelo mercado na negociação daqueles títulos, conforme a seguir demonstrado:

“1- Apesar de intimado, o contribuinte não apresentou qualquer documento comprovando a titularidade dos T'Bills, tanto no momento da compra, como no momento da venda;

2- Não há indicação nos contratos de compra e venda dos T'Bills em qual instituição financeira americana os mesmos estão custodiados;

3- Não há indicação do CUSIP nos contratos de compra e venda dos T'Bills. Consta em cada contrato um número ISIN (International Securities Identification Number), conforme abaixo relacionado. O número ISIN consiste em nove dígitos, e é utilizado para títulos negociados internacionalmente e que são objeto de operação de underwriting ou são emitidos por instituições domiciliadas em países que não os EUA e Canadá.

(...)

4- Conforme se verifica, a numeração atribuída aos T'Bills nos contratos de empréstimo/compra é diferente da numeração que consta nos contratos de venda. Além disso, realizamos consulta na internet, no site do Tesouro dos Estados Unidos (www.publicdebt.treas.gov/of/ofaicqry.htm), onde foram obtidos os seguintes resultados:

4.1 — Supondo que o número 1SIN na verdade seria o CUS1P, realizamos a consulta por aqueles números, com os seguintes resultados:

(...)

Note-se que a data de vencimento (maturity date) da única série de títulos que foi localizada é diferente da que consta nos contratos.

4.2- Realizando-se a consulta pela data de vencimento (maturity date), obtém-se o seguinte resultado:

(...)

Ou seja, não consta nos controles do Tesouro dos Estados Unidos T'Bills com vencimento em 15/08/2003. Porém, se realizarmos a consulta nas T'Notes (Notas do Tesouro dos Estados Unidos), que são completamente diferentes de T'Bills, verifica-se que há títulos com aquele vencimento, porém com numeração diferente:

(...)

5- O contribuinte apresentou um documento intitulado "Transfer Request" (Pedido de Transferência), destinado ao Sr. Ignácio Rospide de Leon, corretor de bolsa do Uruguai, a quem se solicita a transferência dos T'Bills negociados. Ora, como vimos anteriormente, tal pessoa jamais poderia custodiar e/ou controlar a propriedade de Títulos do Tesouro dos Estados Unidos.

6- Nos referidos Pedidos de Transferência dos T'Bills, não há identificação numérica dos títulos a serem transferidos, somente datas e valores.

7- Os contratos de empréstimo/compra/venda dos títulos fazem menção a Notas do Tesouro dos Estados Unidos (T Notes) e ao mesmo tempo a T'Bills, que são títulos de características distintas. Tal fato é no mínimo estranho, considerando as vultuosas quantias envolvidas. Afinal, o que foi negociado? T'Notes ou T'Bills?

8- Os T'Bills adquiridos por empréstimo em 15/01/1999 da GELVANT INVESTMENT S/A (conforme contrato apresentado pela fiscalizada), foram vendidos para a STOKLOS na mesma data. Porém, o depósito em conta corrente da Cimento Penha no valor de R\$ 7.568.000,00 foi feito em 13/01/1999, ou seja, dois dias antes da assinatura dos contratos, e a remessa ao exterior foi realizada em 14/01/1999. Do mesmo modo, o produto da venda dos T'Bills negociados em 26/03/1999 e 29/03/1999, foi depositado na conta-corrente da Cimento Penha com um dia de antecedência.

A3 – DOS EMPRÉSTIMOS

De acordo com as alegações apresentadas pela fiscalizada, os T'Bills negociados em 22/12/1998 e 14/01/1999 foram adquiridos através de empréstimo da GELVANT INVESTMENT S/A domiciliada em Juncal 1327/1801, Montevideu-Uruguai. Na mesma data, tais títulos foram vendidos no Brasil e o produto da venda remetido ao exterior a título de empréstimo para a empresa DRAVES CORPORATION S/A, domiciliada em juncal 1327/1801, Montevideu-Uruguai (mesmo endereço da GELVANT).

Os documentos apresentados para comprovar os aludidos empréstimos, no entender desta fiscalização, não são suficientes para comprovar a efetividade dos mesmos, uma vez que:

1 - Os documentos de procedência estrangeira não foram registrados em cartório de títulos e documentos e, portanto, não podem ser aceitos por esta fiscalização, de acordo com o artigo 130, parágrafo 6º da Lei nº 6.015, de 31/12/1973;

2 - Para substituir o registro em cartório, tais documentos poderiam ser autenticados por via consular, conforme Súmula 259 do STJ, de 16/12/1963, o que também não foi feito;

3 - Apesar de intimado, o contribuinte não comprovou o registro no Banco Central do Brasil daqueles empréstimos, conforme determina a Resolução nº 2.337, de 28 de novembro de 1996, do Conselho Monetário Nacional;

4 - O endereço da GELVANT e da DRAVES é o mesmo; tanto a GELVANT como a DRAVES são representadas pela mesma pessoa, conforme se verifica nas assinaturas dos contratos. Ora, se a GELVANT e a DRAVES estão domiciliadas no mesmo endereço e são representadas pela mesma pessoa, porque a GELVANT não efetuou os empréstimos diretamente para a DRAVES? Tais fatos são fortes indícios de que os empréstimos foram simulados pela fiscalizada.

B – DO DIREITO

Diante dos fatos acima relatados, fica evidente que as operações de empréstimo, compra e venda de T'Bills foram atos simulados, senão vejamos:

B1 – SIMULAÇÃO NOS NEGÓCIOS JURÍDICOS

[...]"

A decisão de primeira instância confirmou inteiramente o lançamento efetuado, e assim o fez também o acórdão recorrido.

Opostos embargos pelo contribuinte ao acórdão recorrido, estes restaram não acolhidos pelo despacho do presidente daquele colegiado (e-fls. 1166 e seguintes), ante a inexistência dos apontados vícios.

No recurso especial, o contribuinte suscitou divergências com relação aos seguintes pontos, *verbis*:

“- Com relação à **nullidade do lançamento** por ter sido constituído tributos com base em omissão de Receita e não Pagamento sem causa, conforme consta do Voto Vencido o **Acórdão Paradigma n.º 102-48621**;

- Com relação à **não comprovação da simulação**, o **Acórdão Paradigma n.º 103-22.864**, de 25 de janeiro de 2007;

- Com relação à **necessária aplicação do Art. 112 do CTN** no caso de dúvida ou ausência da qualificação específica da conduta dolosa do autuado, **Acórdãos Paradigmas n.º 107-07151**, de 10 de agosto de 2005 **e n.º 105-15402**, de 10 de novembro de 2005;

- Com relação à **impossibilidade de aplicação da multa agravada em lançamento de IRPJ por presunção de omissão de receita** com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, o paradigma é a **Súmula 14 do 1º CC, Súmula CARE n.º 25**;

- Com relação à **impossibilidade de aplicação da multa agravada sem que tenha havido a prova do DOLO** e do "evidente intuito de fraude" o **Acórdão n.º 108-06902**, de 21 de março de 2002 **e 103-21.046**, de 16 de outubro de 2002;

- Com relação à **aplicação do art. 150, § 4º do CTN, diante da exclusão da multa agravada**, **Acórdão n.º 108-08.495**, de 13 de setembro de 2005"

Em 07/07/2011 o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso (e-fls. 1449/1457), tendo delimitado as divergências arguidas, sintetizadas em apenas duas matérias, nos seguintes termos:

"A recorrente argúi dissenso jurisprudencial em relação à matéria objeto da autuação e seu enquadramento legal, assim como no que diz respeito à qualificação da multa de ofício."

Com relação **"à matéria objeto da autuação e seu enquadramento legal"**, o despacho consignou que tanto o acórdão recorrido quanto o **acórdão paradigma n.º 102-48.621** (e-fls. 1274/1345) tratam *"da mesma situação fática, inclusive quanto à natureza dos títulos envolvidos"*, e, após transcrever excertos do voto condutor de ambos, concluiu que, *"com*

relação à matéria objeto da autuação e seu enquadramento legal o dissenso jurisprudencial encontra-se caracterizado”.

Com relação à “**qualificação da multa de ofício**”, o despacho consignou que “a recorrente apresentou **seis acórdãos paradigmas** (fls. 1.297, 1.302, 1.329, 1.357, 1.364 e 1.389), dos quais transcrevo as ementas de dois deles, a partir dos quais será analisada a argüida divergência jurisprudencial”.

O despacho de admissibilidade apreciou a divergência relativa à qualificação da multa de ofício em face do **acórdão nº 103-22.864** (incorretamente identificado no despacho como nº 105-15.402, porém com a transcrição da ementa correta) e do **acórdão nº 105-15.402**, e reconheceu a sua existência ao fundamento de que “para o acórdão recorrido o dolo pode ser presumido, enquanto que para os acórdãos paradigmas obrigatoriamente ele deve ser provado e estar enquadrado nas situações previstas na lei”. Nesses termos, concluiu o despacho que “também quanto à divergência em relação à multa qualificada, o dissenso jurisprudencial estaria demonstrado”.

Admitido o recurso especial, ele foi encaminhado a julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que exarou em 24/01/2012 o Acórdão nº 9101-01.274, com a seguinte ementa:

“ERRO NO LANÇAMENTO — NULIDADE. É nulo o lançamento com equívoco na descrição dos motivos e da infração cometida, conforme disposto no artigo 10, incisos III e IV do Decreto nº 70.235/72.”

Ocorre que em razão da **Representação de Nulidade nº 03/2017**, motivada por arguição feita pela Corregedora-Geral do Ministério da Fazenda, em conformidade com o inciso III do § 3º do art. 80 do Anexo II do RICARF/2015, e formalizada em 08/11/2017 pelo Presidente do CARF – **Processo Administrativo nº 15169.000147/2017-19, o acórdão nº 9101-01.274 foi declarado nulo**, nos termos da Resolução nº 9101-000.074, de 10/09/2018, tendo em vista que, nas investigações conduzidas no âmbito da denominada Operação Zelotes, apurou-se a participação de então conselheiros do CARF em irregularidades relacionadas ao julgamento que culminou na prolação do referido acórdão.

A Resolução nº 9101-000.074 restou exarada nos seguintes termos, *verbis*:

“Resolvem os membros do colegiado, em Representação de Nulidade, por unanimidade de votos, (i) receber a representação de nulidade quanto aos ex-conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, exceto em relação ao ex-conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz; (ii) rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte e (iii) declarar nulo o Acórdão nº 9101-01.274, de 24/01/2012, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal nº 19515.001226/2004-98, em razão do impedimento do ex-conselheiro José Ricardo da Silva. Votou pelas conclusões o conselheiro Demetrius Nichele Macei apenas em relação à decadência do art. 54 da Lei nº 9.718, de 1999, por entender que esse dispositivo também necessita da comprovação da má-fé do particular/contribuinte, que, no caso, ficou caracterizada pela má-fé de seus representantes.”

Em face disto, e nos termos do § 14 do art. 80 do Anexo II do RICARF/2015, o processo nº 19515.001226/2004-98 foi então objeto de novo sorteio para relatoria e julgamento perante a 1ª Turma da CSRF, com relação ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Ao receber o processo, contudo, o novo relator entendeu que o exame de admissibilidade anteriormente feito não se mostrava completo, em relação às questões suscitadas pelo contribuinte, de modo que, atendendo a solicitação do relator, a Presidente da CSRF determinou a elaboração de um despacho de exame de admissibilidade complementar.

Após consignar que as matérias acima apontadas já se encontravam admitidas em face dos paradigmas analisados naquela primeira oportunidade (em 2011), o despacho complementar empreendeu análise por meio da qual, em síntese, aceitou a demonstração da divergência na matéria relativa à multa qualificada em face de um segundo paradigma (Acórdão nº 107-07.151 - **“necessária aplicação do Art. 112 do CTN no caso de dúvida ou ausência da qualificação específica da conduta dolosa do autuado”**) que não fora originalmente analisado, e negou seguimento com relação às demais matérias.

Interposto agravo contra o despacho a admissibilidade se manteve inalterada, ante a sua rejeição.

Na sequência, o contribuinte ajuizou ação judicial (**Mandado de Segurança nº 1014423-64.2020.4.01.3400**), por meio da qual obteve decisão que declarou *“a ilegalidade dos despachos proferidos pelo CARF que realizaram novo juízo de admissibilidade do Recurso Especial da Impetrante, **determinando-se o reestabelecimento do despacho original de admissibilidade do referido recurso**”, ao fundamento de que **“o RICARF não prevê despacho complementar de admissibilidade de recurso especial, sendo que, eventuais óbices ao conhecimento do recurso devem ser apreciados pelo órgão colegiado no julgamento do próprio recurso especial, aplicando o disposto no §1º, do art. 67, do RICARF”**, e determinou *“o prosseguimento do julgamento do recurso [...] nos termos em que acolhida a representação de nulidade”*. É o que se extrai da sentença, verbis:*

[...]

A nulidade reconhecida, portanto, não alcançou o despacho de admissibilidade do recurso especial, tendo sido determinado, expressamente, novo julgamento do recurso especial, com expressa menção ao §14, do art. 80, acima transcrito.

Não há espaço, assim, para a renovação da admissibilidade do recurso especial prevista no §1º, do art. 68, do RICARF, que já havia sido objeto de decisão pela admissibilidade. O RICARF não prevê **despacho complementar de admissibilidade de recurso especial, sendo que, eventuais óbices ao conhecimento do recurso devem ser apreciados pelo órgão colegiado no julgamento do próprio recurso especial, aplicando o disposto no §1º, do art. 67, do RICARF.**

Dessa forma, o ato coator, sob o pretexto de complementar o exame de admissibilidade, violou o disposto no RICARF, segundo o qual admitido o recurso especial, deve o mesmo ser objeto de julgamento pelo órgão colegiado competente.

Ante o exposto, DEFIRO EM PARTE a liminar pleiteada para, até que sobrevenha o julgamento do presente mandado de segurança:

a) determinar a suspensão dos despachos proferidos pelo CARF que realizaram novo juízo de admissibilidade do Recurso Especial da Impetrante, determinando-se o reestabelecimento do despacho original de admissibilidade do referido recurso;

b) determinar que eventual prosseguimento do julgamento do recurso deve se dar nos termos em que acolhida a representação de nulidade, “devendo o processo nº 19515.001226/2004-98 ser objeto de sorteio para relatoria e julgamento, nos termos do § 14 do art. 80 do Anexo II do RICARF/2015, perante a 1ª Turma da CSRF, com relação ao recurso especial interposto pelo contribuinte GRUPO COMERCIAL DE CIMENTO PENHA LTDA” (id. 198223384, p. 81).

[...]

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso (e-fls.1461/1466), não questionando sua admissibilidade, porém defendendo a manutenção do recorrido quanto às matérias questionadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator

Conhecimento

O recurso é tempestivo e foi regularmente admitido

Em primeiro lugar, deve-se salientar que o recurso especial foi admitido pelo despacho original com relação a **duas matérias**, a saber:

- a “*matéria objeto da autuação e seu enquadramento legal*”, em face do **acórdão paradigma nº 102-48.621** (que no recurso especial apresentado corresponde à matéria apresentada como “*nulidade do lançamento por ter sido constituído tributos com base em omissão de Receita e não Pagamento sem causa*”); e
- a “*qualificação da multa de ofício*”, com relação à qual foram alocados todos os outros seis acórdãos (além de duas súmulas) que foram apresentados pela recorrente como paradigmas das demais “*cinco matérias divergentes*” apresentadas no recurso.

Analisando-se o recurso interposto, verifica-se que, com exceção da primeira, todas as demais “*cinco matérias divergentes*” apresentadas no recurso (nº 2 a 6) giram em torno exclusivamente da qualificação da multa de ofício.

Não se pode deixar de observar o quanto determinado pela decisão judicial proferida no âmbito do Mandado de Segurança nº 1014423-64.2020.4.01.3400.

Conforme relatado, de acordo com a ordem judicial, o recurso especial do contribuinte deve ser analisado em face do despacho original de admissibilidade (“**determinando-se o reestabelecimento do despacho original de admissibilidade do referido recurso**”), o qual, conforme visto, considerou serem apenas duas as matérias suscitadas: **1. a própria matéria objeto da autuação**, e **2. a multa qualificada**.

Nesta conformidade, portanto, é que o presente recurso será analisado, não se olvidando, ademais, que a decisão judicial proferida no citado Mandado de Segurança expressamente consignou ainda que “**eventuais óbices ao conhecimento do recurso devem ser apreciados pelo órgão colegiado no julgamento do próprio recurso especial, aplicando o disposto no §1º, do art. 67, do RICARF**”, de sorte que a competência para o conhecimento do presente recurso resta mantida e assegurada a este colegiado, nos termos da decisão judicial exarada, independentemente da prévia admissibilidade do recurso com relação às duas matérias acima identificadas.

Pois bem.

Com relação à primeira **matéria objeto da autuação**, o recurso foi previamente admitido em face do **acórdão n.º 102-48.621**.

Analisando-se o referido acórdão paradigma, verifica-se que o caso lá analisado dizia respeito ao lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre pagamentos sem causa efetuados pelo contribuinte, com base legal no art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995.

O seguinte excerto do relatório daquele acórdão esclarece:

“Trata-se de exigência de IR-Fonte no valor original de R\$ 1.077.600.127,92 (inclusos os consectários legais até a data da lavratura do auto de infração), incidentes sobre pagamentos realizados pela contribuinte no ano de 1999, cuja motivação (causa), segundo o Fisco, não teria sido comprovada (art. 61 da Lei 8.981 de 1995).”

O caso dos autos, por sua vez, trata de exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ a título de omissão de receitas por presunção legal (depósitos bancários de origem não comprovada), com fundamento legal no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

O seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido esclarece:

“A exigência funda-se na existência de depósitos de recursos em nome do contribuinte, sem que sua origem fosse comprovada, e está fundamentada no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, que estabelece:

[...]

De acordo com os documentos dos autos, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente n.º 1196005, agência 0104, do Unibanco S/A, e remetidos ao exterior através de contas intituladas ‘CC5’.”

Não é possível falar em *divergência jurisprudencial*, se a legislação tributária sobre a qual erigiu-se cada um dos respectivos lançamentos de ofício, e, conseqüentemente, a legislação tributária cuja interpretação foi objeto de debate em cada acórdão, em face de cada caso concreto analisado, não é sequer a mesma.

Entende-se que, em determinados casos, seja *possível* a demonstração de divergência jurisprudencial mediante o cotejo de acórdãos que tratem de incidências diversas, como sói ocorrer quando a matéria divergente suscitada no recurso diga respeito a *normas gerais de direito tributário* (e.g., algumas situações envolvendo a decadência, a sujeição passiva, etc).

Contudo, em *não sendo o caso de divergência relativa a normas gerais de direito tributário* — como, no caso, *não é* — não há que se falar em *interpretação divergente da legislação tributária*, pois estão em confronto ***incidências diversas, regidas por legislações específicas, cada qual com suas características e nuances***.

A ***similitude fática e jurídica*** é requisito ***inerente*** à demonstração da divergência jurisprudencial. Neste sentido é também o uníssono entendimento do STJ a respeito da admissão do recurso especial de que trata o art.105, III, c, da Constituição Federal, recurso o qual em muito se aproxima da espécie recursal em exame, visto que ambos colimam a uniformização de entendimentos:

“A apontada divergência deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles” (AgRg no REsp 1510219/SE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/10/2015, DJe 20/11/2015)

Não se deixa aqui de reconhecer a existência de certa similitude entre os *eventos fenomênicos* ocorridos em ambos os acórdãos. O recurso especial interposto, aliás, dedica significativa parte de sua exposição para demonstrar este ponto.

De fato, tanto no caso paradigmático quanto no caso recorrido houve a realização de operações caracterizadas como simuladas (compra e venda de T'Bills inexistentes), ocasionando tanto o ingresso de recursos nas contas correntes das empresas fiscalizadas, quanto a saída de recursos ao exterior através de contas “CC5”.

Contudo, as autuações fiscais levadas a efeito, em cada caso, *i.e.*, em última análise, os *atos geradores de tributo*, em cada caso, são diversos.

Enquanto no acórdão recorrido os fatos selecionados pela fiscalização para a imposição tributária foram os ***ingressos de recursos*** nas contas correntes da empresa fiscalizada (para os quais a fiscalizada não logrou comprovar a origem dos mesmos, motivo pelo qual foi autuada por ***omissão de receitas nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996***), no acórdão paradigmático os fatos selecionados pela fiscalização para a imposição tributária foram as ***saídas de recursos ao exterior*** por meio das contas “CC5” (para os quais a fiscalizada não logrou comprovar a causa das mesmas, motivo pelo qual foi autuada por ***IRRF decorrente de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995***).

Assim, tampouco há semelhança quanto aos *atos eleitos para a imposição tributária*, em cada caso.

Não assiste razão à recorrente, portanto, quando afirma, no seu recurso especial que “*a descrição do fato impositivo é idêntica*”.

A *descrição do fato impositivo*, à toda evidência, ***não é idêntica***, aliás, ***nem sequer semelhante***. O que há de semelhante entre os casos é apenas a existência de um conjunto de eventos fenomênicos ocorridos, os quais em alguma medida se assemelham, podendo-se, quando muito, falar-se em “*divergência*” na *qualificação dos fatos*, ***pela autoridade fiscal***, a serem submetidos ao lançamento de ofício, em cada caso. Uma “*divergência no procedimento de fiscalização*”, por assim dizer.

Ocorre que o recurso especial não se destina a resolver “*divergências nos procedimentos de fiscalização*”, mas sim a resolver *divergências na interpretação da lei tributária*, em face de fatos semelhantes.

Se os fatos impositivos são dessemelhantes, se a legislação tributária aplicável a cada incidência tributária é dessemelhante, simplesmente não há divergência jurisprudencial passível de solução pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em um último esforço de se tentar dar seguimento ao recurso, poder-se-ia eventualmente vislumbrar divergência jurisprudencial passível de resolução pela CSRF caso os

colegiados prolatores dos acórdãos paragonados tivessem decidido que, diante de certo *conjunto de eventos fenomênicos ocorridos, somente seria cabível a imposição tributária por uma modalidade específica (com exclusão da outra)*.

Em outras palavras, poder-se-ia eventualmente vislumbrar divergência jurisprudencial passível de resolução pela CSRF caso os colegiados prolatores dos acórdãos paragonados tivessem decidido que, tendo sido escolhidos pela fiscalização *determinados fatos imponíveis*, o lançamento de ofício em questão deveria ser **anulado**, pois a fiscalização obrigatoriamente deveria ter escolhido *outros fatos imponíveis* para constituir o lançamento.

Mas isto jamais ocorreu!

Muito pelo contrário. No caso, ***ambos os lançamentos de ofício*** foram **mantidos** pelos respectivos acórdãos trazidos a confronto.

A própria recorrente, aliás, reconhece este fato, de acordo com o seguinte excerto do seu recurso especial, *verbis* (destaquei):

“[...] nestes autos o Acórdão confirmou o lançamento constituído com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96 (OMISSÃO DE RECEITA PRESUMIDA) e no Acórdão PARADIGMA nº 102-48.621, de 14/06/2007, no entanto, a matéria foi discutida e o crédito tributário constituído foi mantido nos termos do art. 61 da Lei 8.981/95 (PAGAMENTO SEM CAUSA), pelos seguintes argumentos. [...]”

Nada obstante este reconhecimento, por si só, dispense maiores digressões a respeito do tema, cabe ainda acrescentar que nem o acórdão recorrido nem tampouco o acórdão paradigmático, em momento algum, sequer pronunciou-se no sentido de que “*correto estaria tão somente o lançamento discutido nos seus próprios autos*”, ou que “*incorreto estaria o lançamento se feito de forma diversa da debatida nos próprios autos*”.

Afora a possibilidade de configuração de mero *obiter dictum* que teria qualquer uma das proposições acima, se *acaso tivessem sido feitas* (não o foram), fato é que ambos os acórdãos limitaram-se a afirmar estarem ***corretos os lançamentos discutidos em cada um dos seus próprios autos***, e nada mais.

Ou melhor. No acórdão paradigmático, extrai-se o seguinte excerto final do voto do relator, que orientou o julgamento daquele caso, ao concluir a análise da *incidência da norma prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 (pagamento sem causa)* àquele caso concreto:

“Assim, a regra permaneceu a mesma pagamentos sem causa, efetuados a terceiros, havendo ou não prévia omissão de receitas, aplica-se o art. 61 da Lei 8.981/95, sem prejuízo da aplicação do art 42 da Lei 9.430/96, se for o caso.

No caso dos autos, restou plenamente demonstrado que os recursos remetidos, sem causa, ao exterior foram entregues a terceiros, e não a sócios da recorrente, razão por que se faz impositiva a incidência do art. 61 da Lei 8.981/1995.”

Ou seja, o acórdão paradigmático — ainda que em caráter de *obiter dictum* — ratificou a **correção** (ou ao menos a **possibilidade**) de eventual lançamento feito com base no art 42 da Lei 9.430/96 (“*se for o caso*”) **e não a nulidade de eventual lançamento que viesse a ser assim formalizado**. É dizer, o relator, ainda que em caráter de *obiter dictum*, afirmou, naquele

caso paradigmático, a possibilidade de *convivência* das duas formas de autuação (art. 61 da Lei 8.981/1995 sobre pagamentos sem causa, e art. 42 da Lei 9.430/96 sobre depósitos bancários de origem não comprovada).

Já no acórdão recorrido, por sua vez, é fato que o único voto divergente (declaração de voto) utilizou-se do acórdão apontado como paradigma para concluir que “*o correto seria exigir apenas o IR-Fonte pelas remessas ao exterior (pagamento sem causa), tal qual foi feito no processo 19515.003354/2004-76*”.

Assim, é tão somente o voto vencido, e de um único conselheiro, no âmbito do acórdão recorrido, que reconhece que apenas uma modalidade de tributação seria possível (com exclusão da outra). Mas é evidente que voto vencido não é apto para configurar a divergência reclamada.

O entendimento prevalente no acórdão recorrido, de acordo com o seu voto condutor, é tão somente pela *correção* do lançamento debatido nos autos, em razão da *ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários*, nada se discorrendo acerca da eventual correção (ou incorreção) de lançamento diverso que pudesse ter eventualmente sido formalizado pela fiscalização em face de outros fatos impositivos.

E, no acórdão paradigmático, o entendimento prevalente, de acordo com o seu voto condutor, é pela *correção* do lançamento debatido naqueles autos, em razão da “*existência de pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa*”, expressamente consignando-se no voto, ainda que em caráter de *obiter dictum*, a eventual *correção* de lançamento diverso que pudesse ter eventualmente sido formalizado pela fiscalização (“*sem prejuízo da aplicação do art 42 da Lei 9.430/96, se for o caso*”).

Em suma, não há como admitir uma divergência relativa à *nulidade do lançamento* por meio do confronto entre dois acórdãos (recorrido e paradigmático) que simplesmente confirmaram os respectivos lançamentos efetuados, não reconhecendo a nulidade de qualquer um deles.

Por todo o exposto, não resta configurada a primeira divergência jurisprudencial alegada acerca da “*matéria objeto da autuação e seu enquadramento legal*” (conforme a designou o despacho de admissibilidade), ou da matéria “*nulidade do lançamento por ter sido constituído tributos com base em omissão de Receita e não Pagamento sem causa*”, conforme a designou a recorrente, de sorte que não conheço do recurso com relação a este tema.

Com relação à segunda divergência, multa qualificada, o recurso foi previamente admitido em face dos **acórdãos nº 103-22.864 e nº 105-15.402**, e, tendo em vista a decisão judicial proferida no âmbito do Mandado de Segurança nº 1014423-64.2020.4.01.3400, que determinou o reestabelecimento do despacho original de admissibilidade do referido recurso, deve ser em face desses paradigmas analisado.

Analisando-se o recurso interposto, verifica-se que o primeiro paradigma acima apontado vem incluído no tópico do recurso denominado “não comprovação da simulação”, e o segundo paradigma acima apontado vem incluído no tópico denominado “necessária aplicação”.

do Art. 112 do CTN no caso de dúvida ou ausência da qualificação específica da conduta dolosa do autuado”.

Transcreve-se a seguir alguns excertos do recurso especial abrangendo os mencionados paradigmas:

“O pressuposto do lançamento da multa agravada foi de que houve simulação e portanto seria automaticamente aplicada a pena qualificada pelo evidente intuito de fraude. Isso não corresponde a exata interpretação dos fatos e do direito.

Ocorre que a Simulação é instituto de direito plenamente positivado no art. 102 do Código Civil, sendo necessário ao agente que comprove sua ocorrência.

[...]

Assim, a prova da simulação deveria contar com ofício às autoridades Americanas que responderiam a contento e completamente sobre a regularidade das transações. Não pode o Fisco alegar SIMULAÇÃO com base em presunções e sites da internet.

Nesse particular é plenamente aplicável o ACÓRDÃO Nº 103- 22.864 de 25 de janeiro de 2007, que confirmou a decisão de primeira instância cuja ementa dispõe **DOC.05:**

“MULTA AGRAVADA. SIMULAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. REDUÇÃO.

Descaracterizada a simulação ante a inoccorrência de qualquer dos requisitos elencados no art. 102 do Código Civil vigente à época da celebração do negócio jurídico, se impõe a redução da multa de lançamento de ofício qualificada ao percentual normal de 75%.

PERDA DE INVESTIMENTO. VALOR DA GLOSA. O valor da glosa da perda de investimento não pode ser superior ao valor da diferença entre o valor contabilizado do investimento e o ajuste do valor desse mesmo investimento pela equivalência patrimonial.

Recurso de ofício a que se nega provimento.”

No voto o Ilustre Conselheiro Relator expõe:

O art. 102 do Código Civil de 1916, vigente à época da celebração do negócio jurídico, diz que haverá simulação nos negócios jurídicos, quando: apresentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas a quem realmente .se conferem ou transmitem, contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira. Os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

No presente caso, nenhum desses requisitos restou provado.

No presente processo, a alegada prova é a não localização do número do título num site da internet, cuja consulta não foi realizada com a confiabilidade necessária à validação da desconstituição dos negócios jurídicos realizados.

[...]

A dúvida já seria suficiente para afastar a alegada simulação.

Ainda que o Fisco não aceitasse os documentos como prova idônea para alicerçar as movimentações financeiras não poderia diante dos fatos e provas acostadas aos autos, considerar simulada a operação.

A ausência de credibilidade e, portanto, validade da informação utilizada pelo Fisco para imputar a simulação é tão destituída de confiabilidade que, se os Ilustres Julgadores tentarem acessar a página mencionada no auto de infração (<http://www.publicdebt.treas.gov.br/of/ofaicgry.htm>) não será verificado nenhum destino válido como se comprova pela página anexa - **DOC.06**.

[...]

Portanto, a mera alegação de simulação baseada em INDÍCIOS, não pode ser elemento para agravamento da penalidade seja porque destituída de prova bastante e suficiente da inadequação do conteúdo negocial), seja porque não comprova que a Recorrente agiu o necessário evidente intuito de fraude como requer o Inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96.

[...]

[...] a verdade material é elemento que evidencia o suporte fático da incidência, não podendo desintegrar-se quando colocado em cheque.

Em especial no que tange as normas de natureza punitiva, como é o caso da multa agravada, nos termos do art. 112 do CTN, há uma reforço desse entendimento haja vista que na dúvida, os fatos devem revelar interpretação favorável ao contribuinte:

[...]

Portanto, no caso vertente, a interpretação acerca da simulação, por não congrega prova inequívoca e prova que não se perdura no tempo e espaço, pois não mais existente, houve precipitação por parte do Fisco ao qualificar algo que não se sustenta diante da análise dos fatos e das provas.

A pergunta que fica: existiram os títulos? Qual a prova oficial que a fiscalização coletou para identificar a inexistência? Essa prova é possível a fim de decretar a simulação de forma categórica e inquestionável?

A Recorrente entende que não. Que a qualificação do fato simulado adveio de presunção.

[...]

Noutro julgado, ACÓRDÃO Nº 105-15402, de 10 de novembro de 2005, há uma clara explicitação da necessidade da prova do dolo específico na imputação pessoal da responsabilidade pela penalidade agravada — **DOC. 08**:

[...]

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - QUALIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA NOS TIPOS DOS ARTS. 71, 72 e 73 DA LEI 4.502/64 - NECESSIDADE - ART. 112 DO CTN — APLICAÇÃO - É improcedente o lançamento de multa de ofício quando não restar provado o evidente intuito de fraude pelo contribuinte ou quando não qualificada e

individualizada sua conduta em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64. A tributação com base em omissão de receita não implica, de per se, na configuração do evidente intuito de fraude autorizador da aplicação da penalidade exasperada, que não se presume. Ademais, havendo dúvida quanto à autoria do fato e, ainda, quanto às suas circunstâncias materiais, impõe-se a aplicação do princípio *in dubio contra fiscum*, positivado no art. 112 do CTN.

Recurso provido.

No ACÓRDÃO PARADIGMA, o Ilustre Conselheiro Relator expressamente consigna sobre a necessidade de o auto de infração indicar a qualificação e individualização de sua conduta, necessariamente dolosa, em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, ou seja, fraude conluio ou sonegação.

[...]

Nesse diapasão, data máxima vênia, o Acórdão Recorrido consigna que não cabe à ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA A PROVA DO FATO para determinação das circunstâncias da alegada simulação, e dos elementos fáticos do necessário fato acobertado para determinar os critérios do art. 112 do CTN. A conclusão que salta espantosamente aos olhos é basta alegar que houve uma simulação para por si só ser bastante a desconsideração dos atos jurídicos e para a qualificação da penalidade, sem que tenha sido indicado ou comprovado em que medida cada concorreu para tanto e quais os elementos de fato e de direito para incidência do art. 102 do Código Civil.”

Em face desta exposição, o despacho original de admissibilidade consignou que *“sem maiores dificuldades verifica-se que ambos os arestos paradigmáticos divergem do entendimento externado no voto condutor do acórdão guerreado, para o qual [...] o dolo pode ser presumido, enquanto que para os acórdãos paradigmas obrigatoriamente ele deve ser provado e estar enquadrado nas situações previstas na lei”*.

Discordo, entretanto, da análise conduzida por aquele despacho, a qual, com todas as vênias, a meu modo de ver, revelou-se demasiadamente rasa, ao não trazer qualquer consideração quando à necessária similitude fática que deveria existir entre os casos paragonados, para que se pudesse concluir pela existência de divergência jurisprudencial quanto à matéria *multa qualificada*.

E, restando assentada a plena competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais para opor eventuais *“óbices ao conhecimento do recurso especial, aplicando o disposto no §1º, do art. 67, do RICARF”*, consoante reconhecido inclusive no âmbito da medida judicial oposta pela recorrente, fato é que não se vislumbra, nos acórdãos paradigmáticos trazidos a confronto, qualquer similitude fática com o caso dos presentes autos.

Senão vejamos.

No acórdão recorrido, a multa qualificada foi mantida em face da ***presença de simulação nas operações de vendas dos títulos (T’Bills)***. Os seguintes excertos do voto condutor são esclarecedores, *verbis*:

“No caso, vários são os indícios apontados que permitem concluir que as operações de vendas dos títulos foram simuladas, entre eles:

1- A Recorrente em momento algum comprovou a titularidade dos títulos.

2- Os contratos apresentados como prova da aquisição dos títulos não identificam elementos fundamentais do seu objeto (o título negociado), quais sejam, codificação Cusip e o nome da instituição financeira custodiante. O número Cusip é exigência para comercialização de títulos americanos e a instituição financeira, obrigatoriamente norte-americana, é quem assegura a identificação do proprietário dos títulos, através da "*confirmation*".

3- O número ISIN (International Securities Identification Number) atribuído aos T'Bills nos contratos de empréstimo/compra é diferente da numeração que consta nos contratos de venda.

4- Os contratos de empréstimo/compra/venda dos títulos fazem menção a Notas do Tesouro dos Estados Unidos (T'Notes) e ao mesmo tempo a T'Bills, que são títulos de características distintas.

5- Pesquisa feita pela Fiscalização no *site* do Tesouro dos Estados Unidos (www.publicdebt.treas.gov/of/ofaicqry.htm), a partir do nº ISIN (admitindo que o nº indicado nos contratos pudesse ser o nº CUSIP) e, ainda, a partir da data de vencimento dos títulos (*maturity date*) revelou a inexistência de títulos com aquela numeração e aquele vencimento.

6- O documento apresentado pelo contribuinte ("*Transfer Request*") solicitando a transferência dos T'Bills negociados apresenta vícios insuperáveis: (a) é dirigido a corretor de bolsa no Uruguai, pessoa que jamais poderia custodiar e/ou controlar a propriedade de Títulos do Tesouro dos Estados Unidos, atividade privativa de instituição financeira norteamericana; (b) não traz a identificação numérica dos títulos a serem transferidos, requisito obrigatório na comercialização dos referidos títulos (menciona apenas datas e valores).

7- A proximidade e até incompatibilidade das datas dos atos retratada nos documentos: No caso da venda das T'Bills supostamente adquiridas por empréstimos de empresa situada no Uruguai, o produto da venda foi depositado na conta da Cimento Penha e remetido ao exterior antes que a Cimento Penha as tivesse adquirido (por empréstimo) da Gelvant e as vendido para a Stoklos (o que ocorreu no mesmo dia).

10- A estranha triangulação que envolve a suposta operação de empréstimo dos T'Bills: As empresas uruguaias Gelvant e Draves são domiciliadas no mesmo endereço e são representadas pela mesma pessoa. Na mesma data em que a Cimentos Penha adquire da Gelvant, por empréstimo, os T'Bills, ela empresta à Draves montante equivalente ao valor dos títulos que a Gelvant lhe emprestou; a Draves quita junto à Cimentos Penha o empréstimo tomado em moeda, dando em pagamento T'Bills que são usados pela Cimentos Penha para pagar o empréstimo tomado da Gelvant..

9- O fato de as empresas supostamente adquirentes dos títulos não terem capacidade financeira para praticar a operação;

Todos esses indícios convergentes permitem concluir, com segurança, que as operações de venda de T'Bills foram simuladas, não servindo para provar a origem do depósito questionado..

[...]

A fiscalização não desconsiderou, *de forma arbitrária*, a documentação apresentada, mas comprovou que se trata de documentos formalizados e escriturados para revelar operações que não existiram de fato. Quanto à necessidade de correlação natural entre o fato conhecido (no caso, os depósitos) e o desconhecido (a omissão de receitas), esta só se aplica às presunções simples. Quando se trata de presunção legal, ao Fisco basta provar o fato indício apontado na norma, e a consequência inarredável é a presunção.

[...]

Não há, também, como afastar a multa qualificada quando caracterizada a simulação.

Ainda que se considerasse incompatibilidade lógica entre tipo presuntivo da lei fiscal e a qualidade de "*evidente*", a simulação supera essa incompatibilidade, pois o intuito de enganar é ínsito à figura da simulação."

A divergência jurisprudencial, portanto, deveria ser demonstrada em face de acórdão que analisasse fatos de alguma forma assemelhados a esses.

Analisando-se o primeiro **acórdão paradigma nº 103-22.864**, verifica-se que o mesmo trata de *situação fática sem nenhuma similitude* com aquela encontrada no caso recorrido, e aqui sinteticamente acima demonstrada.

Naquele caso discutiu-se o lançamento de — *especificamente na parte em que fora aplicada pela fiscalização a multa de 150% — glosa de prejuízo na venda de bem do ativo permanente*, em que os indícios de simulação apontados pelo fisco seriam "*inconsistências da documentação apresentada*", "*preço vil atribuído à operação*" e "*atraso na sua contabilização*".

Já por aí se percebe que nem os fatos submetidos à tributação, naquele caso, guardam qualquer relação com os fatos analisados no acórdão recorrido, nem tampouco os indícios de simulação apontados pelo fisco, naquele caso paradigmático, guardam qualquer simetria com o conjunto de indícios de simulação analisados no acórdão recorrido.

Dos três indícios de simulação mencionados no acórdão paradigmático, apenas o primeiro deles ("*inconsistências da documentação apresentada*") poderia, *se fosse o caso*, remotamente assemelhar-se aos indícios analisados no acórdão recorrido.

Contudo, as tais *inconsistências na documentação apresentada*, à toda evidência, eram de natureza absolutamente distinta naquele caso, consoante bem o demonstra o seguinte excerto do voto condutor daquele acórdão, *verbis* (destaquei):

"Para aplicar a multa qualificada de 150% em relação ao item da autuação que versa sobre prejuízo na venda de bem do ativo permanente, a autoridade autuante entendeu presentes indícios suficientes de simulação do ato jurídico da promessa de compra e venda, representados pelas **inconsistências da documentação apresentada, pelo preço vil atribuído à operação e pelo atraso na sua contabilização.**

[...]

No presente caso, nenhum desses requisitos restou provado.

Com efeito, **o recibo de sinal e princípio de pagamento que retrata a promessa de compra e venda, mesmo contendo imperfeições, produziu entre as partes os efeitos nele indicados, tanto que a promitente compradora, cumprindo disposições contratuais nele retratadas, pagou os tributos incidentes sobre os imóveis dele objeto e apresentou as declarações de ITR, demonstrando ser verdadeira a intenção das partes de vender e comprar os ditos imóveis.**

Por outro lado, o fato do preço contratado ser inferior ao valor contábil dos bens não caracteriza declaração não verdadeira, nem, tampouco, o atraso na contabilização da operação, por si só, caracteriza a antedatatação ou pos-datação do documento.

Não comprovada a existência de declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do indicado no recibo de sinal e princípio de pagamento, **não se vislumbra a pretendida simulação e não se caracteriza o evidente intuito de fraude** justificador da aplicação da multa qualificada, acertando a decisão recorrida quando a afastou.”

Me parece evidente a completa ausência de similitude fática entre os casos.

Enquanto no acórdão recorrido restou assentado que o fisco “*comprovou que se trata de documentos formalizados e escriturados para revelar **operações que não existiram de fato**”, no acórdão paradigmático decidiu-se que o “*recibo de sinal e princípio de pagamento que retrata a promessa de compra e venda, mesmo contendo imperfeições*”, **representou a efetiva realização da operação nele retratada** (“*tanto que a promitente compradora, cumprindo disposições contratuais nele retratadas, pagou os tributos incidentes sobre os imóveis dele objeto e apresentou as declarações de ITR, demonstrando ser verdadeira a intenção das partes de vender e comprar os ditos imóveis*”).*

Além da completa ausência de similitude fática entre os acórdãos, o que por si só é suficiente para negar seguimento ao recurso especial, nos termos regimentais, registra-se ainda ser assente no CARF o entendimento de que a divergência jurisprudencial não se configura em matéria de prova.

Assim, enquanto no acórdão recorrido restou *comprovado* que as operações retratadas nos documentos formalizados e escriturados **não existiram de fato**, no acórdão paradigmático restou *comprovado* que a operação retratada nos documentos formalizados e escriturados, a despeito das “*imperfeições*” neles contidas, **efetivamente ocorreu tal e qual naqueles documentos consignado**.

Dito de outra forma, enquanto no acórdão recorrido comprovou-se a ***existência de simulação***, e, conseqüentemente, decidiu-se pela ***manutenção da multa qualificada***, no acórdão paradigmático comprovou-se a ***inexistência de simulação***, e, conseqüentemente, decidiu-se pelo ***afastamento da multa qualificada***.

Os seguintes excertos finais do voto condutor de cada acórdão sintetizam o ponto, demonstrando que de fato há, entre os acórdãos, não uma divergência jurisprudencial, senão antes uma *convergência* com relação à interpretação da lei, e apenas uma *conclusão divergente* entre os acórdãos — que ocorre justamente em face das diferentes *provas* apresentadas, em cada caso, no que diz respeito à ocorrência (ou não) de simulação:

Acórdão recorrido:

“Não há, também, como afastar a multa qualificada quando caracterizada a simulação. [...] o intuito de enganar é ínsito à figura da simulação.”

Acórdão paradigmático:

“Não comprovada a existência de declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do indicado [...], não se vislumbra a pretendida simulação e não se caracteriza o evidente intuito de fraude justificador da aplicação da multa qualificada.”

Assim, também por esta ótica, não se vislumbra a existência de divergência jurisprudencial passível de resolução pela CSRF, com relação ao acórdão paradigma nº 103-22.864.

Partindo-se agora para a análise da divergência alegada em face do **acórdão paradigma nº 105-15.402**, é importante consignar que a demonstração da divergência proposta pela recorrente, de acordo com os excertos do seu recurso especial já transcritos, parte da alegada *“necessidade de o auto de infração indicar a qualificação e individualização de sua conduta, necessariamente dolosa, em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, ou seja, fraude conluio ou sonegação”* — o que teria sido observado pelo acórdão paradigmático, mas não pelo recorrido — e também da alegação da recorrente de que o acórdão recorrido teria consignado que *“não cabe à ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA A PROVA DO FATO para determinação das circunstâncias da alegada simulação, e dos elementos fáticos do necessário fato acobertado para determinar os critérios do art. 112 do CTN”*, ao passo que o acórdão paradigmático afirmou que *“havendo dúvida quanto à autoria do fato e, ainda, quanto às suas circunstâncias matéris, impõe-se a aplicação do princípio in dubio contra fiscum, positivado no art. 112 do CTN”*.

Pois bem.

No que diz respeito à *“necessidade de o auto de infração indicar a qualificação e individualização de sua conduta, necessariamente dolosa, em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, ou seja, fraude conluio ou sonegação”*, defendida pelo acórdão paradigmático, não se verifica divergência alguma entre os acórdãos, pois o acórdão recorrido em momento algum efetuou manifestação em sentido diverso deste.

O que ocorreu no caso dos autos é que o acórdão recorrido expressamente reconheceu que a *qualificação e individualização da conduta do contribuinte, tal como descrita pela fiscalização, se apresentava dolosa, configurando a fraude*.

Para que não restem dúvidas a respeito, considere-se que o Termo de Constatação (relatório fiscal que acompanha os autos de infração lavrados contra o contribuinte) assim consignou a respeito da aplicação da multa qualificada ao caso, *verbis*:

“Tendo sido **constatada a simulação** nas operações com T'Bills realizadas pelo contribuinte, procederemos à aplicação da multa qualificada de 150%, uma vez que **o intuito de fraudar é ínsito à figura da simulação**.” (grifei)

A leitura do inteiro teor do acórdão recorrido evidencia que o colegiado corroborou inteiramente a acusação fiscal, neste aspecto, consoante se pode confirmar pelo seguinte trecho da sua ementa, *verbis*:

“Multa qualificada- Nos casos de simulação, é inafastável a intenção fraudulenta, a justificar a aplicação da multa qualificada.” (grifei)

Da mesma forma, o voto condutor do acórdão recorrido assim concluiu a sua análise a respeito da aplicação da multa qualificada ao caso, *verbis*:

“Não há, também, como afastar a multa qualificada quando caracterizada a simulação.

Ainda que se considerasse incompatibilidade lógica entre tipo presuntivo da lei fiscal e a qualidade de “*evidente*”, a simulação supera essa incompatibilidade, pois **o intuito de enganar é ínsito à figura da simulação**.” (grifei)

Sob esta ótica, portanto, o acórdão recorrido não apresenta nenhuma divergência com relação ao entendimento manifestado no acórdão paradigmático no sentido de haver a “*necessidade de o auto de infração indicar a qualificação e individualização de sua conduta, necessariamente dolosa, em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, ou seja, fraude conluio ou sonegação*”.

O que ocorreu é que, enquanto no acórdão paradigmático concluiu-se *não ter sido provado o intuito de fraude e/ou não ter sido qualificada e individualizada pelo fisco a conduta do contribuinte em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64*, no caso dos autos entendeu-se ter sido ***provado o intuito de fraude***, uma vez que ***o intuito de fraude é ínsito à figura da simulação***.

Nestes termos, divergência jurisprudencial *teria sido demonstrada* pela recorrente acaso tivesse apresentado como paradigma um acórdão em que o CARF tivesse decidido que, *apesar da existência de simulação, a fraude não estaria comprovada* (por entender que o intuito de fraude *não seria ínsito à figura da simulação*), e *a multa qualificada, consequentemente, deveria ser exonerada*. Mas não é este, com certeza, o caso do acórdão nº 105-15.402.

Noutro giro, no que diz respeito à alegação da recorrente de que o acórdão recorrido teria consignado que “*não cabe à ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA A PROVA DO FATO para determinação das circunstâncias da alegada simulação, e dos elementos fáticos do necessário fato acobertado para determinar os critérios do art. 112 do CTN*”, não se verifica no acórdão recorrido tais afirmações.

Neste aspecto, portanto, a recorrente parte de uma falsa premissa, com relação ao acórdão recorrido, para demonstrar a pretensa divergência alegada, e tal circunstância, à toda evidência, compromete por completo a sua demonstração.

O que o acórdão recorrido afirmou é que, por se tratar de *omissão de receitas por presunção legal, não cabe à Administração Tributária o ônus da prova do fato para fins de manutenção da incidência tributária principal* (ou seja, o *tributo*, e *não a multa qualificada*).

Os seguintes excertos do voto condutor do acórdão recorrido são esclarecedores, *verbis*:

“Quanto à necessidade de correlação natural entre o fato conhecido (no caso, os depósitos) e o desconhecido (a omissão de receitas), esta só se aplica às presunções

simples. **Quando se trata de presunção legal, ao Fisco basta provar o fato indício apontado na norma, e a consequência inarredável é a presunção.**

[...]

À fiscalização interessava investigar a origem do depósito na conta da Recorrente. Comprovado que a origem não foi da venda de títulos, como alegado, não mais necessitava, a fiscalização, aprofundar as investigações no curso deste procedimento.”

Mas jamais fez o acórdão recorrido afirmação no sentido de que não caberia à Administração Tributária o ***ônus da prova da simulação***, para fins de qualificação da penalidade.

Pelo contrário. O que o acórdão recorrido afirmou, no tocante a este ponto, é que ***o fisco fez prova da simulação ocorrida***, consoante os excertos do voto condutor do acórdão recorrido já transcritos acima, que elencam os ***nove indícios convergentes levantados pela fiscalização no curso do procedimento fiscal***, e que são corroborados pelos seguintes excertos conclusivos do voto acerca do ponto, *verbis* (destaquei):

“Todos esses indícios convergentes permitem concluir, com segurança, que as operações de venda de T'Bills foram simuladas, [...]

A fiscalização não desconsiderou, de forma arbitrária, a documentação apresentada, mas comprovou que se trata de documentos formalizados e escriturados para revelar operações que não existiram de fato.

[...]

Quanto às alegações de defesa relacionadas às condições e atos das outras empresas, é de ver que os contratos de venda dos títulos não foram descaracterizados pela irregularidade fiscal e condição financeira da empresas Stoklos e Plenum. Esses, isoladamente, são apenas indícios, mas **no conjunto com os demais indícios convergentes eficientemente levantados pela fiscalização, corporificam a prova da inexistência da operação** que a recorrente indica como origem dos recursos depositados (**venda de T'Bills**).

Não é crível que a empresa desconhecesse que as operações com T'Bills não existiram. Veja-se que a empresa justifica as operações alegando ter vendido T'Bills à Stoklos e à Plenum, que os títulos teriam sido adquiridos (no mesmo dia em que foram vendidos) da Gervant (mediante empréstimo), que teria feito empréstimo em moeda à Draves, que o teria pago em títulos que, por sua vez, foram usados para liquidar o empréstimo junto à Gelvant. No entanto, **em depoimento prestado na Polícia Federal, o principal quotista da Recorrente declarou que não fez nenhum empréstimo para a empresa DRAVES com capital próprio, apesar de ter assinado o contrato, e que não conhece a empresa GELVANT.**”

Como a demonstração da divergência alegada pela recorrente parte desta *falsa premissa* acerca do acórdão recorrido (é dizer, a divergência alegada somente estaria configurada caso o acórdão recorrido tivesse manifestado tal entendimento), toda a demonstração da divergência alegada resta comprometida.

Sob outro aspecto, é de se ressaltar ainda que no acórdão recorrido sequer há menção ao art. 112 do CTN, ou mesmo à *determinação dos critérios para a aplicação do art. 112 do CTN*.

O art. 112 do CTN *simplesmente não faz parte do debate instaurado no acórdão recorrido*. Assim, também sob esta ótica, não se vislumbra divergência jurisprudencial passível de resolução pela CSRF.

Enquanto no acórdão paradigmático concluiu-se haver *dúvida* quanto à *autoria do fato*, e também quanto às *circunstâncias materiais do fato*, daí porque houve a *aplicação do art. 112 do CTN ao caso* para solucioná-lo, no acórdão recorrido a eventual aplicação (ou não) do art. 112 do CTN sequer foi objeto de debate pelo colegiado, tratando-se, portanto, de *matéria não prequestionada*. Não é possível tomar a *ausência de manifestação do colegiado* acerca do referido dispositivo como suposta manifestação divergente do colegiado com relação à sua aplicação em concreto.

Por fim, não fosse tudo isso o bastante, cabe ainda observar que a situação fática analisada pelo acórdão nº 105-15.402 *não guarda similitude com aquela encontrada no caso recorrido*, e aqui sinteticamente demonstrada anteriormente.

De fato. Nada obstante no referido paradigma também se discuta a exigência de imposto de renda em face de *depósitos bancários de origem não comprovada*, ao abrigo do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o contexto fático daquele caso, no que diz respeito à *configuração, ou não, do dolo, fraude ou simulação, para fins de manutenção (ou não) da multa qualificada*, é muito distinto do encontrado no caso dos presentes autos.

Os seguintes excertos do voto condutor do acórdão paradigmático esclarecem o contexto em que se deu o lançamento de ofício por omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada naquele caso:

“Como destacou o prolator do voto vencido, que admitiu como verdadeira a hipótese defensiva, baseado na experiência *"advinda do julgamento de empresas deste grupo, que a ACCARD, empresa de prestação de serviços que oferece aos clientes o pagamento de seus funcionários por meio de cartões magnéticos de crédito, por necessidade de abastecer seus caixas eletrônicos de dinheiro em espécie, principalmente no período da tarde, recorria à LOCK SEGURANÇA E TRANSPORTE DE VALORES, que recolhia milhares de reais diariamente, em dinheiro vivo, junto aos clientes e trocava cheques por dinheiro"*.

Tal entendimento está em perfeita sintonia com os elementos de prova carreados aos autos do processo administrativo n. 10380.011572, que também trata de autos de infração de IRPJ e reflexivos de CSL, PIS e COFINS lavrados contra EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A, por conta de cheques oriundos de *"contas-fantasma"* supostamente depositados em sua conta corrente do BICBANCO, onde a contribuinte, como matéria de defesa, alega que os cheques também teriam origem na empresa LOCK que os teria trocado por dinheiro em espécie coletado em seus estabelecimentos, hipótese que contou, no aludido processo, com expressa concordância da LOCK.

[...]

Neste sentido, conforme exposto no item pertinente à decadência, penso que o material probatório carreado a este processo e o fato de a empresa LOCK, no processo n. 10380.011572/2003-00, ter declarado, reiteradas vezes, que obteve os cheques com suas coligadas e com clientes desta, e, com base em contrato de transporte de valores, os teria trocado por numerário coletado nos diversos estabelecimentos da autuada e depois os depositado na conta corrente bancária objeto da autuação, tomam, pelo menos, verossímil a hipótese defensiva.

Assim é que, havendo dúvida quanto à *"natureza e às circunstâncias materiais do fato"* e sua *"autoria"*, impõe-se a aplicação do art. 112, II e III, do CTN, que positiva o princípio *in dubio contra fiscum*, determinando que a interpretação do artigo 44, incisos I e II, da Lei n. 9.430/96, se faça de forma mais favorável à contribuinte autuada."

Verifica-se, dos excertos acima transcritos, que os depósitos bancários objeto do lançamento (cheques oriundos de supostas *"contas-fantasmas"*) na verdade possuíam origem *"na empresa LOCK que os teria trocado por dinheiro em espécie coletado em seus estabelecimentos"*, sendo que esta específica situação fática (operação de *"troca de cheques por dinheiro"*, feitas pela empresa LOCK em favor de diversas empresas do grupo da empresa fiscalizada) já era suficientemente conhecida pelo colegiado em razão de outros processos em que a *"hipótese defensiva"*, que ali se encontrava *"em perfeita sintonia com os elementos de prova carreados aos autos"*, também foi aceita, ou, ao menos, considerada verossímil.

Assim, em razão da completa ausência de similitude fática entre os casos paragonados, *especialmente no que diz respeito às circunstâncias que caracterizariam o dolo, fraude ou simulação, para fins de aplicação (ou não) da multa qualificada*, tem-se por inexistente a divergência jurisprudencial alegada.

Assim, também não conheço do recurso também com relação ao tema ***multa qualificada***.

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da contribuinte.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado