



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



**Processo nº** 19515.001309/2007-20  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.040 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de março de 2022  
**Recorrente** FIGWAL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

PRELIMINAR. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DE DESPACHO QUE REJEITA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS CONTRA O ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO.

É definitiva a decisão do Presidente de Turma que rejeita embargos de declaração, e a competência das Turmas da CSRF está limitada à solução de dissídios jurisprudenciais.

Se a rejeição dos embargos não é contestada em recurso especial mediante apresentação de paradigmas que evidenciem interpretação divergente da legislação tributária por outro Colegiado do CARF, mas apenas mediante arguição de nulidade dirigida a autoridade incompetente e no prazo para interposição do recurso especial, não é possível aplicar a fungibilidade para convertê-la em outra modalidade de irresignação contra o ato administrativo questionado, cumprindo, apenas, negar-lhe conhecimento.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. MOTIVAÇÃO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, sem discussão quanto à inexistência de motivação ou por inexistência de qualquer motivação para qualificação da penalidade, neste segundo caso aplicada apenas no auto de infração, mas ambos diversamente do verificado no caso recorrido, que apresentou alguma motivação para o gravame no Termo de Verificação Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos argumentos acerca de nulidade no despacho de admissibilidade de embargos, e, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca que votou pelo conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por FIGWAL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-001.550, na sessão de 1 de março de 2016, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário:

2000, 2001, 2002, 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITA. RECURSOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA MANTIDOS ILEGALMENTE NO EXTERIOR.

A presunção legal não foi suplantada por provas diretas ou indiretas. Recurso Voluntário Provido em Parte

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, bem como de IRRF, apurados nos anos-calendário 2000 a 2004, a partir da constatação de *omissão de receita com base em pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade e pagamentos sem causa*, com acréscimo de multa qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância, depois de converter o julgamento em diligência, inicialmente acolheu parcialmente a decadência arguída (e-fls. 11442/11481), mas antes de a decisão ser cientificada à Contribuinte, promoveu-se o seu cancelamento, sendo proferido outro acórdão que manteve integralmente a exigência (11483/11520). O Colegiado *a quo*, por sua vez, depois da conversão do julgamento em diligência pela extinta 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, deu provimento parcial ao recurso voluntário apenas para reafirmar a decadência expressa no acórdão de 1ª instância cancelado, pertinente ao IRPJ e à CSLL apurados no ano-calendário 2000, e às exigências de Contribuição ao PIS, COFINS e IRRF referentes às apurações até novembro/2001 (e-fls. 12771/12817).

Notificada, a PGFN restituiu os autos sem interposição de recurso especial (e-fl. 12819).

Cientificada em 06/06/2016 (e-fls. 12838), a Contribuinte opôs embargos de declaração parcialmente admitidos pela Presidência da Turma e apreciados no Acórdão n.º 1401-001.928 (e-fl. 12863/12873), no qual assim se decidiu:

## NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

## QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. DECORRÊNCIA DAS HIPÓTESES DOS ARTS. 72 A 74, DA LEI Nº 4.502/64. PROCEDÊNCIA.

Constatado que a realização das fraudes contra o sistema financeiro concorreram para a omissão de receitas apurada em fiscalização, há de se manter a qualificação da multa aplicada.

## DECADÊNCIA. DECORRÊNCIA DAS HIPÓTESES DOS ARTS. 72 A 74, DA LEI Nº 4.502/64. APLICAÇÃO DA NORMA DO ART. 173, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Constatado que a realização das fraudes contra o sistema financeiro concorreram para a omissão de receitas apurada em fiscalização, a contagem do prazo decadencial se subsume à hipótese do art. 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, resolve conhecer dos embargos, dando-lhe efeitos infringentes para, suprimindo as omissões constatadas na decisão embargada, completar seus fundamentos e seu dispositivo, dando parcial provimento ao recurso voluntário apenas em relação à decadência dos lançamentos de PIS, COFINS e IRRF relativos aos fatos geradores ocorridos até novembro/2002 e do IRPJ e CSLL relativos aos períodos de apuração dos anos de 2001 e 2002. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, e Daniel Ribeiro Silva.

A PGFN, novamente ciente do decidido, não interpôs recurso especial (elf. 12875).

Novos embargos de declaração foram opostos, agora pela Unidade Preparadora, integralmente admitidos e apreciados no Acórdão nº 1401-002.297, no qual assim se decidiu:

## ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

## DECADÊNCIA. DECORRÊNCIA DAS HIPÓTESES DOS ARTS. 72 A 74, DA LEI Nº 4.502/64. APLICAÇÃO DA NORMA DO ART. 173, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Constatado que a realização das fraudes contra o sistema financeiro concorreram para a omissão de receitas apurada em fiscalização, a contagem do prazo decadencial se subsume à hipótese do art. 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por unanimidade de votos, dar provimento aos embargos para corrigir os equívocos da decisão anterior, com efeitos infringentes, para declarar a decadência do PIS e da Cofins para os períodos de apuração de 05/2000 a 11/2001, do IRRF para os períodos de 19/05/2000 a 09/12/2001 e do IRPJ e da CSLL para o ano-calendário de 2000. Participou do julgamento o Conselheiro Suplente Aílton Neves da Silva. Ausente o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Infere-se que a decisão foi por unanimidade de votos, vez que não houve registro de vencidos, sendo que os Conselheiros vencidos no julgamento anterior permaneceram presentes neste.

A PGFN manifestou ciência à e-fl. 12890, sem interpor recurso especial.

Cientificada dos acórdãos de embargos em 16/05/2018 (e-fl. 12906), a Contribuinte interpôs recurso especial em 01/06/2018 (e-fls. 12907/12945) no qual arguiu

divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 13028/13033, do qual se extrai:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito, apenas em parte, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

(1) “distribuição do ônus da prova – afastamento da presunção – necessidade de o Fisco provar a efetiva omissão de receitas”

[...]

Com relação a essa primeira matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

[...]

(2) “multa agravada – inexistência de fundamentação na autuação – ausência de comprovação de sonegação, fraude ou conluio – impossibilidade de inovação no lançamento”

Decisão recorrida<sup>1</sup>:

**QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. DECORRÊNCIA DAS HIPÓTESES DOS ARTS. 72 A 74 DA LEI Nº 4.502/64. PROCEDÊNCIA.**

Constatado que a realização das fraudes contra o sistema financeiro concorreram para a omissão de receitas apurada em fiscalização, há de se manter a qualificação da multa aplicada.

[...].

Com relação ao ponto em que o embargante alega que o termo de verificação foi omisso quanto à alegação de imposição da qualificação da multa, entendo que, apesar de não constar no referido TVF o detalhamento da imputação da qualificação, os fatos apresentados pelo fiscal demonstram que houve a ocorrência de fatos suficientes a demonstrar atos de fraude e conluio destinados a evitar a imposição tributária.

Acórdão paradigma nº 1401-000.816, de 2012:

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

Não tendo sido demonstrado nos autos o dolo/fraude necessário para a qualificação da multa a mesma deve ser reduzida para 75%.

[...].

Ora, se a fraude pressupõe a apresentação pelo sujeito passivo de elementos falsos ou a omissão de ato sobre o qual a administração tributária deveria ter ciência, é certo que a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude.

Acórdão paradigma nº 2401-02.052, de 2011:

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUIO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE APLICAÇÃO.**

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da multa,

---

<sup>1</sup> Acórdão em Embargos nº 1401-001.928, de 2017.

sobretudo quando a autoridade lançadora sequer contempla no Relatório da Autuação as razões que a levaram a aplicar a multa àquele percentual.

[...].

O fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a promover o lançamento, independentemente do procedimento adotado (aferição/arbitramento, desconsideração da personalidade jurídica, caracterização de segurados empregados, etc) não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte, ensejando a qualificação da multa.

No que se refere a essa segunda matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, apesar de não constar no referido TVF o detalhamento da imputação da qualificação, os fatos apresentados pelo fiscal demonstram que houve a ocorrência de fatos suficientes a demonstrar atos de fraude e conluio destinados a evitar a imposição tributária, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1401-000.816, de 2012, e 2401-02.052, de 2011) decidiram, de modo diametralmente oposto, que a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude (primeiro acórdão paradigma) e que o fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a promover o lançamento, independentemente do procedimento adotado [...], não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte, ensejando a qualificação da multa (segundo acórdão paradigma).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto.

A Contribuinte apresentou agravo que restou rejeitado conforme e-fl. 13055/13061, com sua ciência em 19/10/2018 (e-fl. 13069).

Aduz a contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que as exigências decorrem de presunção legal de omissão de receitas por falta de escrituração de pagamentos efetuados, além da imputação de pagamentos sem causa e, relatando os fundamentos da acusação fiscal, assevera que apresentou ampla documentação probatória para demonstrar sua improcedência, evidenciando desde a impugnação, *com uma precisão de mais de 96% (noventa e seis por cento) o fluxo financeiro dos valores desde seu recebimento no exterior até a sua contabilização no Brasil, nos registros da Recorrente, bem como o pagamento de todos os tributos devidos*. Tais elementos não teriam sido analisados pela autoridade julgadora de 1ª instância, motivando nova diligência antes do julgamento do recurso voluntário, na qual não teria sido cumprido o quanto determinado, a motivar o cancelamento da exigência pelo Conselheiro Relator Ricardo Marozzi Gregório, que restou vencido no Colegiado *a quo*, o qual se limitou a afastar parcialmente as exigências alcançadas pela decadência na forma do art. 173, I do CTN.

Neste contexto, inicialmente argui *preliminar de nulidade da r. decisão que rejeitou monocraticamente os Embargos de Declaração da ora Recorrente e não integrou o v. acórdão recorrido com questões essenciais ao deslinde da causa*, afirmando a *desnecessidade de paradigma, por se tratar de matéria relativa à nulidade por cerceamento ao direito de defesa - violação ao artigo 59, § 2º do Decreto nº 70.235/72 – reconhecível inclusive de ofício pela autoridade julgadora*. Argumenta que:

19. Conforme mencionado, o ponto central da discussão travada nos presentes autos é existência ou não de omissão de receitas fundada em presunção legal de i) pagamento sem causa; e ii) ausência de escrituração.

20. Ao longo dos autos a ora Recorrente apresentou uma ampla comprovação de todo o fluxo financeiro dos valores em questão, desde o seu recebimento no exterior até a sua internalização no Brasil e emprego em favor da Alcatel para a concretização do objeto contratado, assim o como o recolhimento dos tributos incidentes.

21. Ou seja, apontou-se que não obstante a irregularidade cambial na internalização dos valores, não houve a apontada omissão de receita, aplicada de forma presumida pela fiscalização. Tal fato foi reconhecido pelo voto vencido do v. acórdão recorrido, que afastou de forma específica e pormenorizada o entendimento da DRJ de origem. Contudo, o voto vencedor (que apenas reproduziu o entendimento da DRJ, sem acrescentar nenhum argumento com relação aos fundamentos do voto vencido) restou obscuro, notadamente pelo não esclarecimento dos fundamentos específicos para a rejeição da prova produzida pela Recorrente, especialmente quando se considera tratar-se na espécie de autuação fundada em presunção legal de pagamento sem causa e ausência de escrituração.

22. Isso porque, repita-se, enquanto o Relator originário, de um lado, tratou especificamente do ponto central em discussão, qual seja, se a ausência dos extratos das contas no exterior seria imprescindível para a realização da prova indireta que afastasse as presunções legais, o eminente Conselheiro redator do voto vencedor, de outro lado, limitou-se em reproduzir os argumentos da DRJ e da fiscalização, concluindo ao final, de forma genérica, que a Recorrente não teria logrado comprovar a origem das movimentações, sem, contudo, uma indicação específica dos elementos de convicção então adotados.

23. Para um melhor esclarecimento, deve-se notar que a questão de prova nos presentes autos está intimamente vinculada com a espécie de infração imputada à Recorrente.

24. Ou seja, para a infração de ausência de escrituração a prova deve ser da efetiva existência dessa escrituração. Por outro lado, para a infração de pagamento sem causa a prova deve ser de que houve uma causa para os pagamentos efetuados.

25. Nesse sentido, restou reconhecido tanto no voto vencido como no voto vencedor, que a Recorrente provou que:

i) recebeu valores da ALCATEL (origem) em contas de titularidade da Recorrente no exterior; e

iii) efetuou pagamentos de valores em favor da ALCATEL no Brasil, todos devidamente registrados em sua contabilidade, para a execução de serviços relacionados a importação de bens e serviços destinados ao projeto de instalação de cabo submarino de comunicação (fibra óptica) de interesse nacional, conforme Decreto presidencial (causa).

26. Tais provas são indiscutíveis na espécie, tanto é que a própria DRJ e a fiscalização ao se manifestar sobre a diligência se baseiam unicamente na ausência dos extratos das contas da Recorrente no exterior.

27. A imprescindibilidade desses extratos (aos quais a Recorrente não mais tem acesso por ter encerrado suas contas há mais de 10 anos) foi afastada pelo voto vencido, mas não foi tratada de forma clara pelo voto vencedor que, repita-se, se limitou a reproduzir os fundamentos da DRJ sem contrapor os fundamentos do próprio voto vencido que demonstravam o equívoco das autoridades fiscais da origem.

28. A título de exemplo, tem-se que o Ilustre Relator originário (Dr. Ricardo Marozzi) apontou com muita propriedade que, a manutenção da exigência em face da ausência dos extratos somente teria sentido, caso se tratasse de infração de omissão de receitas presumida por não comprovação dos depósitos bancários efetuados nessas contas, como se observa pelo seguinte excerto, verbis:

A fiscalização, inspirada no que foi dito pela DRJ, afirma que a falta dos extratos impede a formação da prova de que todos os recursos (ou de quais recursos) autuados foram recebidos da ALCATEL e que o desconhecimento dos valores efetivamente aportados naquelas contas não permite afirmar, com certeza, que todos os avisos de crédito foram apresentados. É verdade. Mas, o lançamento não se baseou nos créditos nas contas do BNP e do Bank of Ireland, nem mesmo nos créditos nas contas autuadas (MERCHANTS BANK NYC e outros). Esse argumento só faria sentido se a omissão de receita fosse presumida com base na não comprovação dos depósitos bancários nessas contas.” (grifou-se)

29. Tal ponto é fundamental para o deslinde da causa, pois não se está a julgar no presente caso o eventual ilícito cambial cometido, mas sim supostas infrações que possuem tipicidade cerrada e que foram aplicadas com base não em provas, mas em presunções legais que comportam (e tiveram) prova em contrário.

30. Que a Recorrente recebeu valores no exterior e os movimentou para o Brasil à margem do controle cambial não há dúvidas, inclusive por já ter sido por ela reconhecido. Contudo, tais fatos não provam a existência de omissão de receitas e nem a ausência de escrituração, como faz crer o voto vencedor do acórdão embargado.

31. Dessa forma, rogando-se inúmeras vênias ao eminente Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos (prolator do voto vencedor), sempre muito diligente e atencioso, o fato de os valores terem sido apurados no âmbito do escândalo do Banestado, amplamente conhecido desse Tribunal Administrativo, não implica na imediata existência dos ilícitos fiscais imputados, havendo necessidade de exposição dos fundamentos específicos para o não acolhimento da prova produzida, sob pena de fatal cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

32. No entanto, como já dito, o Redator do voto vencedor não trouxe nenhuma contraposição ao voto do Relator original que, ao verificar as especificidades do caso concreto (presunção de omissão de receita por pagamento sem causa e ausência de escrituração), afirmou serem dispensáveis os extratos das contas no exterior, por não se tratar de presunção de omissão de receitas com base na apuração de depósitos bancários não comprovados.

33. Cabia ao eminente Conselheiro Redator do voto vencedor, por óbvio, expor os fundamentos específicos contrapostos a estes e não, simplesmente, reproduzir o teor do acórdão do DRJ, sob pena de vício de fundamentação. Por isso houve a necessidade de oposição de Embargos de Declaração.

34. Os Embargos de Declaração opostos pela ora Recorrente foram rejeitados monocraticamente neste ponto, evidenciando-se a manutenção dos vícios apontados que implicam diretamente no cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

35. Afinal, tratando-se de autuação fundada em presunção legal e havendo a contribuinte apresentado provas para afastar a presunção relativa de omissão de receitas, cumpre às autoridades fiscais se manifestarem de forma pormenorizada e específica sobre tais provas, considerando as infrações imputadas (pagamentos sem causa, ausência de escrituração) e não simplesmente alegarem de forma genérica a manutenção da autuação, especialmente quando o relator originário apresentou de forma específica e pormenorizada, os fundamentos para o cancelamento integral da exigência em face de a contribuinte haver se desincumbido suficientemente do ônus da prova que lhe coube em virtude da aplicação da presunção legal.

36. Nota-se, portanto, que o despacho de inadmissão dos Aclaratórios é nitidamente nulo, por cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, pois o voto condutor do v. acórdão recorrido incorreu em nítido vício de fundamentação, por violação ao artigo 489, § 1º, inciso IV c/c artigo 1.022, parágrafo único, inciso II 8, ambos do CPC/15, ao deixar de se manifestar sobre os argumentos centrais da contribuinte, capazes de infirmar a conclusão então adotada.

37. Nesse ponto cumpre repisar que o voto condutor do acórdão recorrido precisa se pronunciar de forma expressa sobre a relação entre a falta de apresentação dos extratos

das contas internacionais e as infrações específicas imputadas à Recorrente (pagamento se causa; ausência de escrituração), ou seja, porque a ausência desses extratos seria indispensável no presente caso, onde a acusação de omissão de receitas não decorre de ausência de comprovação de depósitos bancários nas referidas contas, mas sim, repita-se à exaustão, de alegados pagamentos sem causa e ausência de escrituração.

38. Esse é o ponto sobre o qual deveria ter se pronunciado a Turma de origem e não o fez, tornando-se clara a sua omissão e a conseqüente nulidade da decisão de rejeição dos Embargos de Declaração.

39. Mesmo em face da apontada nulidade, há a possibilidade, em tese, dessa Colenda Câmara Superior superá-la e conhecer o mérito em favor da Recorrente, nos exatos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/729. Assim, passa-se a expor as razões para o conhecimento e provimento do presente Recurso Especial em seu mérito. *(destaques do original)*

Na seqüência, aponta a legislação interpretada de forma divergente e afirma o prequestionamento das matérias, inclusive na forma do art. 1025 do Código de Processo Civil, e deduz a divergência admitida *quanto à multa agravada sobre i) a impossibilidade de sua manutenção em face da inexistência de comprovação e, até mesmo, sequer a existência de mínima fundamentação no TVF sobre configuração de situação de sonegação, fraude ou conluio; e ii) impossibilidade de inovação no lançamento, mediante a inclusão de fundamentação inexistente no TVF com relação às citadas situações (sonegação, fraude ou conluio).*

Depois de reproduzir o enfrentamento do tema no Acórdão de Embargos n.º 1402-001.928, destaca *que o próprio Relator do voto vencedor reconhece expressamente que a multa foi mantida “apesar de não constar no referido TVF não constar (sic) o detalhamento da imputação da qualificação”, sob a alegação de que “os fatos apresentados pelo fiscal demonstram que houve a ocorrência de fatos suficientes a demonstrar atos de fraude e conluio destinados a evitar a imposição tributária.”*. E, transcrevendo excertos da acusação fiscal, aduz que:

71. Com base nos trechos acima reproduzidos, nota-se que em nenhum momento a autoridade lançadora deduz os argumentos acolhidos pela Turma da origem, de que a multa agravada aplicada na espécie seria fundamentada na existência “fraude e conluio”, supostamente caracterizada pela “prática reiterada de manutenção ilegal no exterior de recursos não declarados objetivando retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação”.

72. Nota-se, portanto, que o v. acórdão recorrido manteve a aplicação de multa agravada sem a devida fundamentação nas hipóteses descritas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64, nem a comprovação de evidente intuito de fraude no tocante à legislação tributária.

73. Aliás, nota-se que a fiscalização sequer indica qual dos ilícitos fiscais capitulados nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) ou 73 (conluio) da Lei n.º 4.502/64 seria aplicável ao presente caso para justificar a qualificadora da multa. Cumpre aqui ressaltar, por oportuno, que a multa prevista no artigo 44, inciso II da Lei n.º 9.430/9613 exige expressamente a ocorrência de pelo menos uma das situações descritas nos mencionados artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64.

74. Ao assim decidir, o v. acórdão recorrido divergiu, primeiramente, do Acórdão n.º 1401-000.816 (terceiro paradigma), que possui a seguinte ementa neste particular:

[...]

76. Os trechos acima demonstram com clareza a existência da divergência neste ponto, pois de um lado o v. acórdão recorrido manteve a multa agravada “apesar de não constar no referido TVF não constar (sic) o detalhamento da imputação da qualificação”

enquanto o terceiro paradigma (Acórdão n.º 1401-000.816) conclui, diferentemente, que “Para a Fiscalização aplicar a multa qualificada, há que restar provado, ao menos, a existência da sonegação ou da fraude. Tanto a fraude quanto a sonegação correspondem, segundo os art. 71 e 72, da Lei n.º 4.502/64, a atos comissivos ou omissivos que visem impedir ou retardar a constituição do crédito tributário ou a sua satisfação.”

77. Além disso, nota-se que o v. acórdão recorrido também diverge do quarto paradigma (Acórdão n.º 2401-02.052), que possui a seguinte ementa, neste ponto:

[...]

78. O paradigma acima (Acórdão n.º 2401-02.052) possui a mesma conclusão do aresto anteriormente citado (Acórdão 1401-000.816), mas é ainda mais específico, pois trata de situação em a autoridade fiscal sequer apresentou no Relatório Fiscal as razões que teriam levado à qualificação da multa e na qual houve inovação pelas instâncias de julgamento (exatamente em face da inexistência de razões, na autuação original, para o agravamento da multa).

79. Merece transcrição o seguinte trecho do paradigma, que evidencia a similitude fática, bem como a divergência de interpretação sobre a legislação tributária em apreço (artigo 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96 - em sua redação original - ou artigo 44, § 1º na redação atual da Lei n.º 9.430/96):

[...]

80. Os excertos acima colacionados evidenciam novamente a divergência suscitada, pois de um lado o v. acórdão recorrido conclui por manter a multa agravada “apesar de não constar no referido TVF não constar (sic) o detalhamento da imputação da qualificação”, sob a alegação de que “os fatos apresentados pelo fiscal demonstram que houve a ocorrência de fatos suficientes a demonstrar atos de fraude e conluio destinados a evitar a imposição tributária”.

81. Por outro lado, o quarto paradigma (Acórdão n.º 2401-02.052 – segundo da matéria multa agravada) assevera, em sentido diametralmente oposto que “Pretender atribuir um crime ao contribuinte em sede de segunda instância, sem que a própria autoridade lançadora tivesse imputado tal conduta à notificada, comprovando e fundamentando suas conclusões (...) além de representar supressão de instância, fere de morte o princípio do devido processo legal”.

82. Além disso, na mesma linha, assevera o voto condutor do paradigma em questão que “O fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a promover o lançamento, independentemente do procedimento adotado (aferição/arbitramento, desconsideração da personalidade jurídica, caracterização de segurados empregados, etc) não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte, ensejando a qualificação da multa.”

83. Finalizando-se o cotejo analítico desse tema, apresenta-se o seguinte quadro resumo das divergências:

[...]

84. Dessa forma, resta evidenciada a divergência a ensejar o conhecimento do presente Recurso Especial, que foi demonstrada de forma analítica em atendimento à exigência regimental contida no § 8º do artigo 6714 do RI/CARF (Portaria/MF n.º 343, de 09 de junho de 2015).

85. Igualmente, merece ser provido o Especial em análise, prestigiando-se o entendimento adotado pelos acórdãos paradigmas em detrimento do entendimento externado pelo v. acórdão recorrido, como se passa a expor.

No mérito, pede o afastamento da multa qualificada *em face da inexistência de qualquer imputação específica e objetiva* de sonegação, fraude ou conluio. Conforme expresso nos paradigmas, *cabem à fiscalização, como comprovação do seu direito ao lançamento da multa de ofício, a descrição pormenorizada das condutas, acompanhadas das provas sobre o dolo e a*

*efetiva ocorrência de sonegação, fraude, ou conluio, como exigido expressamente pelo artigo 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96. Reitera que:*

112. No presente caso, como se viu, sequer há a imputação de nenhuma das condutas, não sendo possível se inferir qual delas seria aplicável ao presente caso. Além disso, **nota-se que em nenhum momento a autoridade lançadora deduz os argumentos acolhidos pela Turma da origem**, de que a multa agravada aplicada na espécie seria fundamentada na existência “fraude e conluio”, supostamente caracterizada pela “prática reiterada de manutenção ilegal no exterior de recursos não declarados objetivando retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação”. **Trata-se, portanto, de evidente inovação no lançamento, amplamente repudiada pelo ordenamento jurídico e pelos precedentes dessa Corte Administrativa.**

113. A inexistência de qualquer fundamentação para a qualificação da multa, já havia sido apontada pelo próprio Relator original do feito, antes da oposição de Embargos de Declaração, pois tal tema não foi tratado no voto vencedor. Veja-se:

“Além disso, sem maiores explicações, pelo menos nos Termos de Verificação Fiscal que instruíram as duas infrações (fls. 430 a 444 e 494 a 503), considerou-se que a conduta seria suficiente para a qualificação das multas aplicadas e para a caracterização de crimes contra a ordem tributária capazes de ensejar a formalização de representação fiscal para fins penais.”

114. Trata-se, portanto, de situação de mera omissão e receitas que não comporta a aplicação da multa agravada, na linha da reiterada jurisprudência desse Tribunal Administrativo, consubstanciada nos verbetes das Súmulas/CARF n.º 14 e n.º 25, que possuem a seguinte redação:

**Súmula CARF n.º 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

**Súmula CARF n.º 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 n.º 4.502/64.

115. Assim, merece ser provido o Especial em análise, prestigiando-se o entendimento adotado pelos acórdãos paradigmas em detrimento do entendimento externado pelo v. acórdão recorrido.

Finaliza pleiteando a *nulidade da r. decisão de fls. 12.859/12.861 com a consequente determinação de análise dos Embargos de Declaração pela Turma de origem, para que sejam efetivamente enfrentados os pontos trazidos no Recurso Voluntário (e repisados nos Embargos de Declaração), notadamente pelo não esclarecimento dos fundamentos específicos para a rejeição da prova produzida pela Recorrente, especialmente quando se considera tratar-se na espécie de autuação fundada em presunção legal de pagamento sem causa e ausência de escrituração*. E, demonstradas as divergências jurisprudenciais, pede que sejam privilegiados os entendimentos consagrados pelos acórdãos paradigmas e afastada a exigência na espécie.

Os autos foram remetidos à PGFN em 22/11/2018 (e-fls. 13072), e retornaram em 30/11/2018 com contrarrazões (e-fls. 13073/13087) nas quais a PGFN reporta a jurisprudência do CARF acerca do Caso Beacon Hill, citando os fundamentos do Acórdão n.º 1302-00.136, no qual a qualificação da penalidade foi mantida, *em hipótese, igualmente, de remessa para o exterior de recursos, à margem do sistema financeiro por meio da Beacon Hill*, caso que em tudo se assemelha ao presente. Indica, também o Acórdão n.º 9202-003.756, destacando a *posição da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que “a participação do Contribuinte na intermediação de operações de câmbio à margem do sistema financeiro, no*

*contexto do esquema que ficou conhecido como "Beacon Hill", por si só, já é suficiente para a manutenção da qualificadora, uma vez que não se pode falar, em absoluto, de "simples omissão de rendimentos". Com efeito, a utilização dos artifícios da operação ora tratada não deixa dúvidas, no sentido da intenção de ocultar os valores movimentados."*

Afirma o cabimento da multa qualificada argumentando que:

Para bem demonstrar, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco<sup>2</sup>, que assim se pronuncia ao dissertar sobre o inciso II, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

*"Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) **que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte**. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.*

*É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal."* (sem destaque no original)

O mencionado inciso II determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/66. Dispõem tais artigos:

*"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72."*

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o **conhecimento da ocorrência do fato gerador** ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, **que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco**, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, **como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.**

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: **é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**

O acerto da afirmação pode ser confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do *Habeas Corpus* no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso de Melo<sup>2</sup>:

<sup>2</sup> DJ 03-12-2004 PP 00050 EMENT VOL – 02175-02 PP – 00253 RJ-SP v. 52, N. 327, 2005, p. 143-146 RT v. 94, n. 833, 2005, p. 473-476

*“EMENTA: “HABEAS CORPUS” – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA “PERSECUTIO CRIMINIS” – INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE – PEDIDO DEFERIDO.*

*Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernede persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (“an debeatur”) além de definido o respectivo valor (“quantum debeatur”) sob pena de, em inocorrendo esta condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes.*

*Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito. (CP, art. 111,I). Precedentes.”*

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007).

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, **observada a partir da conduta de deixar de declarar parcela significativa de seus rendimentos de forma reiterada, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.**

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua **ação firme e abusiva, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.**

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação doloso, Luiz Regis Prado<sup>3</sup> afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

*“É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]”*

<sup>3</sup> PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

*São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, **que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal**).*

[...]

*O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as consequências secundárias vinculadas à relação meio-fim.*

[...]

*O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A **vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal**. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). **O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)**”.*

(sem negrito no original)

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

No seu magistério, Fernando Capez<sup>4</sup> assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal, observada a partir da apuração de remessas de recursos para o exterior, à margem do sistema financeiro, em atividade que indica intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada pela fiscalização a multa de 150%;
- b) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- d) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

Às e-fls. 13092/13093 consta despacho da Unidade Preparadora reconhecendo a alegação da Contribuinte de que *a questão da decadência, suscitada nos referidos Pedidos de Revisão, está plenamente condicionada à Decisão do Recurso Especial do contribuinte*, razão pela qual transferiu para estes autos os créditos tributários de PIS, COFINS e IRRF de 12/2001 a

<sup>4</sup> CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal: parte geral, vol. 1, 7ª ed., Saraiva, 2004, pp. 108 e 129.

03/2002 e de IRPJ e CSLL Anual ex. 2001. Os pedidos de revisão referidos foram juntados às e-fls. 13094/13101.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A Contribuinte arguiu a nulidade da decisão do Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, que rejeitou os embargos por ela opostos.

Este Colegiado reafirma recorrentemente o entendimento de que a competência de julgamento em sede de instância especial se limita aos dissídios jurisprudenciais admitidos pela Presidência de Câmara competente, impedindo a apreciação de arguições autônomas de nulidade veiculadas em recurso especial. Para ilustrar esse entendimento, tem-se, por exemplo, a manifestação desta Conselheira no voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.466, em face de arguição de nulidade do acórdão ali recorrido que, na visão da Contribuinte seria *nulo por não apreciar praticamente nenhum dos fundamentos e provas trazidos* para evidenciação do direito creditório compensado. O recurso especial da Contribuinte fora admitido acerca da *necessidade de efetiva análise do crédito utilizado*, que seria distinto do equivocadamente informado na Declaração de Compensação – DCOMP, e esta Conselheira ponderou, no conhecimento do recurso especial, que:

Registre-se que, considerando a competência deste Colegiado, limitada à solução de dissídios jurisprudenciais previamente admitidos na forma dos arts. 67 a 71, do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, o conhecimento do recurso especial se restringe às matérias que tiveram seguimento em exame de admissibilidade do recurso especial. As questões suscitadas como de “ordem pública” e que ensejariam a nulidade do acórdão recorrido serão apreciadas, apenas, no ponto em que afetam as matérias admitidas.

Vale também recordar o entendimento da maioria deste Colegiado firmado no Acórdão n.º 9101-004.823<sup>5</sup>, refletido nos seguintes termos do voto condutor desta Conselheira:

Na sessão de julgamento, a Conselheira Livia De Carli Germano levantou preliminar de nulidade do acórdão recorrido por suposta inovação na fundamentação, eis que o acórdão recorrido tomou por base o artigo 13 da Lei n.º 9.249/95, não mencionado na acusação fiscal. Tal preliminar teve por fundamento o §2º do artigo 60 da Lei 9.784/99, segundo o qual “*O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.*”. A questão, porém, foi rejeitada por maioria pelo Colegiado, sob a premissa de que cabia à Contribuinte ter suscitado o vício, restando evidenciado, por sua conduta de interpor recurso especial para suscitar divergência jurisprudencial acerca do mérito da questão, sem abordar a inovação em questão, que não houve prejuízo à sua defesa, aplicando-se o art. 60 do Decreto n.º 70.235/72 que dispensa o saneamento de irregularidades em tais circunstâncias. Ademais, prevalece o entendimento de que o ponto suscitado pela Conselheira Livia De Carli Germano somente poderia ser apreciado se a Contribuinte cumprisse os requisitos regimentais para estabelecer a competência deste Colegiado,

<sup>5</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

mediante apresentação de recurso especial indicando paradigmas nos quais outros Colegiados do CARF negassem a aplicação de norma de regência da matéria porque não indicada no lançamento tributário.

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de nulidade, suscitada de ofício pela Conselheira Lívia De Carli Germano.

No presente caso, a Contribuinte arguiu obscuridade no voto vencedor do acórdão recorrido por *não esclarecimento dos fundamentos específicos para a rejeição da prova produzida pela Recorrente, especialmente quando se considera tratar-se na espécie de autuação fundada em presunção legal de pagamento sem causa e ausência de escrituração*. O Conselheiro Relator originário restara vencido em seu entendimento favorável à Contribuinte, e o Conselheiro Redator do voto vencedor teria se limitado a *reproduzir os argumentos da DRJ e da fiscalização*, deixando de expor seus elementos de convicção e se contrapor ao voto vencido.

Depois de discorrer sobre as características da prova em referência no contexto destes autos, a Contribuinte aduz que a rejeição monocrática dos embargos resultou na *manutenção dos vícios apontados que implicam diretamente no cerceamento do direito de defesa da contribuinte*. Demanda, assim, manifestação no voto condutor do acórdão recorrido acerca da *relação entre a falta de apresentação dos extratos das contas internacionais e as infrações específicas imputadas à Recorrente (pagamento sem causa; ausência de escrituração), ou seja, porque a ausência desses extratos seria indispensável no presente caso, onde a acusação de omissão de receitas não decorre de ausência de comprovação de depósitos bancários nas referidas contas, mas sim, repita-se à exaustão, de alegados pagamentos sem causa e ausência de escrituração*.

A manifestação contestada está assim vertida no despacho de e-fl. 12859/12861:

Quanto ao primeiro vício, inexistente razão à embargante.

O voto vencedor, acompanhando a decisão de piso, entendeu que a não apresentação dos extratos do BNP e do Bank of Ireland prejudica a formação de prova indireta capaz de afastar as presunções legais de omissão de receita (com base na falta de escrituração de pagamentos) e de pagamentos sem causa. Os referidos "pagamentos" são aqueles tomados como base para a autuação (totalizados anualmente no quadro elaborado no início do voto vencido). Assim, entendeu-se que os valores que saíram das contas discriminadas naquele quadro (mantidas no MERCHANTS BANK NYC e outros) referiam-se a pagamentos que não haviam sido escriturados e eram destituídos de causa. A escrituração dos valores recebidos no País e dos valores posteriormente utilizados para pagamentos relacionados aos serviços prestados, bem como o reconhecimento desses serviços como causa, não foram admitidos porque estavam diretamente vinculados com outra conta bancária, isto é, a conta mantida no Banco do Brasil.

Particularmente, não concordei com esse entendimento (e isso ficou expresso no voto vencido), contudo, o raciocínio é claro: como a prova indireta não pôde ser formada, não foram aceitas a escrituração e a causa alegadas.

[...]

Pelo exposto, concluo que o Acórdão n.º 1401-001.550 foi omisso quanto ao segundo e terceiro vícios acima apontados, pelo que proponho sejam ADMITIDOS os embargos interpostos.

[...]

Com fundamento nas razões expendidas na informação retro, declaro a procedência das alegações suscitadas, de forma que ADMITO os embargos de declaração interpostos por FIGWAL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA, em face do Acórdão n.º 1401-001.550, de 01 de março de 2016, para suprir as omissões quanto ao não afastamento da

multa qualificada e à aplicação do REsp n.º 973.733/SC (recurso repetitivo) na questão da decadência.

Tal questionamento guarda relação com a primeira matéria suscitada no recurso especial, e que não teve seguimento em exame de admissibilidade, sob os seguintes fundamentos (e-fls. 13028/13033):

(1) “distribuição do ônus da prova – afastamento da presunção – necessidade de o Fisco provar a efetiva omissão de receitas”

Decisão recorrida: <sup>6</sup>

**OMISSÃO DE RECEITA. RECURSOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA MANTIDOS ILEGALMENTE NO EXTERIOR.**

A presunção legal não foi suplantada por provas diretas ou indiretas.

[...].

Em face da constatação da existência de recursos movimentados no exterior em nome da impugnante, a presente autuação se apóia, dentre outros dispositivos, no de presunção legal de omissão de receitas do art. 281, inciso II, do RIR/99.

[...].

O voto condutor da decisão de piso, com muita propriedade, apresentou as seguintes proposições lógicas a respeito dos requisitos exigidos para que os elementos trazidos aos autos pela recorrente pudessem formar provas indiretas, aptas a formar presunção em seu favor (elidindo a presunção de omissão de receitas, que possui amparo na própria lei):

[...].

[...].

Diante das proposições lógicas acima apresentadas, solicitou-se a apresentação dos extratos das contas da contribuinte no BNP e no Bank Ireland (e, se possível, os extratos das contas autuadas), dentre outros elementos.

[...].

Na linha de raciocínio da contribuinte, a não apresentação dos extratos do BNP e do Bank of Ireland não a prejudicaria, de forma que não foram apresentados, sob o pretexto de que não os possuía e de que, como já havia encerrado essas contas, não poderia mais obtê-los.

[...].

O fato é que a contribuinte indiscutivelmente e confessadamente movimentou recursos no exterior. Uma vez que a mesma contribuinte não logrou êxito em demonstrar a origem de tais movimentações, revela-se inteiramente ao amparo da lei a presunção de omissão de receitas, objeto do presente processo.

Acórdão paradigma n.º 2201-004.141, de 2018:

**DIFERENÇAS CONSTATADAS. COMPROVAÇÃO. DIALÉTICA DAS PROVAS**

Após devido contraditório e a prova produzida e acostada aos autos pelo contribuinte com diversas planilhas contendo qualidade de informações a respeito dos batimentos necessários para a resolução da controvérsia que não foram infirmadas pela Administração Tributária, restam provadas as alegações do contribuinte quanto às diferenças constatadas pela fiscalização seriam resultantes de divergência cronológica entre os períodos de apuração informados na DIRF e confessados em DCTF.

---

<sup>6</sup> Acórdão n.º 1401-001.550, de 2016.

[...].

1 – Adoto o Relatório da Resolução n.º 2201-000.268 (fls. 475/483), de minha relatoria decidida em 08/06/2017:

“Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2.091/2.115) interposto contra decisão da DRJ-Brasília (fls. 2.077/2.085) que julgou procedente em parte a Impugnação e manteve o crédito tributário relativo a IRRF lançado através do Auto de Infração (fls. 11/34) no valor de R\$ 3.828.018,33, sendo R\$ 1.479.746,06 de principal, R\$ 1.593.571,87 de multa de ofício e R\$ 754.700,40 de juros de mora; lavrado em decorrência da fiscalização autorizada pelos MPFs 01.1.01.002004-0029-5-1 e 01.1.01.002004-00295-1-1, que apurou divergência entre os valores devidos a título de IRRF informados na DIRF, aqueles informados na DCTF e os recolhimentos efetuados via DARF, relativamente ao período de apuração compreendido entre 30/11/2000 a 04/12/2004.

Acórdão paradigma n.º 1201-000.805, de 2013:

**AFASTAMENTO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.  
IDENTIFICAÇÃO DAS OPERAÇÕES.**

Nos casos em que o contribuinte indica a origem dos valores das operações realizadas, ainda que não demonstre se tais valores foram ou não oferecidos à tributação, mas torne possível ao fisco a verificação da efetiva omissão de receita, deve ser afastada a presunção do artigo 42 da Lei 9430/96.

[...].

Trata-se de Auto de Infração lavrado devido à apuração de omissão de receitas (depósitos bancários não escriturados) e de insuficiência de recolhimento.

Com relação a essa primeira matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

Enquanto na decisão recorrida tratou-se da existência de recursos movimentados no exterior em nome da impugnante, nos acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 2201-004.141, de 2018, e 1201-000.805, de 2013), ao contrário, tratou-se de divergência entre os valores devidos a título de IRRF informados na DIRF, aqueles informados na DCTF e os recolhimentos efetuados via DARF (primeiro acórdão paradigma) e de apuração de omissão de receitas (depósitos bancários não escriturados) (segundo acórdão paradigma).

São, pois, situações fáticas distintas, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Evidentemente, o primeiro pressuposto para a configuração de dissídio interpretativo, é, inquestionavelmente, a similitude fática entre a matéria discutida nos acórdãos recorrido e paradigmas. Ou seja, é essencial que reste demonstrado que, decidindo matéria semelhante, órgãos julgadores distintos chegaram a conclusões diversas, em razão de divergências na interpretação da legislação tributária.

Em outras palavras, se é certo que a divergência deve dizer respeito a questão de direito, e nunca a questão de fato, é evidente que, se os fatos são diversos, a interpretação da norma jurídica não pode ser considerada divergente.

De se observar, por oportuno, que o fundamento do acórdão recorrido para a não aceitação da documentação apresentada pela Recorrente — ou seja, a não apresentação dos extratos das contas da contribuinte no BNP e no Bank Ireland — trata-se de fato estranho aos dois paradigmas apontados, não havendo, pois, como se pretender comparar a distribuição do ônus da prova e o afastamento da presunção em situações tão díspares.

A negativa de seguimento foi reafirmada em sede de agravo, ocasião em que a Presidência da CSRF adentrou aos questionamentos dirigidos contra a validade do despacho que rejeitou parcialmente os embargos de declaração da Contribuinte (e-fls. 13055/13061):

Alega a Agravante que "os fatos circunstanciais que envolvem a situação concreta de cada caso (que são realmente diferentes) não afastam a existência de divergência com relação à matéria de direito apontada, qual seja: i) a distribuição dinâmica (dialética) das provas; e ii) o afastamento da presunção de omissão de receitas mediante a identificação e comprovação da operação, cabendo ao fisco a prova da efetiva omissão de receita para manutenção da autuação". Diz que, "no caso do primeiro paradigma, relativo à distribuição dinâmica do ônus da prova e verdade material, entendeu-se que uma vez apresentadas provas por parte do contribuinte para afastar uma acusação fiscal, cabe à fiscalização desconstituir essas provas de forma pormenorizada e específica, sob pena de cancelamento da exigência". Sustenta que, "da mesma forma, no segundo paradigma que trata de lançamento efetuado com base em presunção legal de omissão de receita (situação comum também ao v. acórdão recorrido) se concluiu na mesma linha que a apresentação de amplo acervo probatório por parte do contribuinte para comprovar as operações desloca o ônus da prova para a fiscalização". Argumenta que "o cerne da discussão envolvida em ambos os casos é exatamente o mesmo, qual seja, a transferência do ônus da prova para a fiscalização (em face da documentação apresentada pelo contribuinte) que somente pode manter a exigência se desconstruir de forma pormenorizada e específica a prova apresentada pelo contribuinte e, uma vez não o fazendo, impõe-se o cancelamento da exigência". Afirma que "a similaridade entre as situações confrontadas fica ainda mais evidente ao se observar o principal fato tido como diferente entre o v. acórdão recorrido e os paradigmas, qual seja, a ausência de apresentação dos extratos da contribuinte no BNP e no Bank Ireland". No mais, discorre sobre os votos, vencedor e vencido, do acórdão recorrido; sobre os embargos de declaração opostos; e sobre a autuação, apresentando, adiante, quadro comparativo por meio do qual busca evidenciar a alegada divergência jurisprudencial.

De início, é importante destacar que a demonstração da DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL deve ser extraída da comparação de pronunciamentos presentes nos acórdãos confrontados, recorrido e paradigma(s). Se, diferentemente, a divergência entre as decisões só pode ser extraída da análise do próprio mérito da controvérsia, já não podemos mais falar em dissenso jurisprudencial passível de harmonização por parte da CSRF em sede de apreciação de recurso especial. Isso, em regra, é o que se verifica na circunstância em que referida divergência de decisões depende da análise das especificidades dos autos submetidos a julgamento. Nessa situação, para que se possa arguir dissenso jurisprudencial autorizador do seguimento do recurso especial, é necessário que os fatos analisados pelos acórdãos comparados, recorrido e paradigma, apresentem elevado grau de semelhança, pois, do contrário, os resultados dos julgamentos veiculados pelas decisões confrontadas residirá na diversidade dos fatos apreciados, e não em interpretação divergente da norma tributária aplicada.

No presente caso, a própria Agravante admite que "os fatos circunstanciais que envolvem a situação concreta de cada caso ... são realmente diferentes", o que, a princípio, compromete a demonstração da divergência jurisprudencial.

A matéria suscitada pela Agravante diz respeito ao que denominou "distribuição do ônus da prova". Para ela, no caso refletido nos presentes autos, o ônus de provar a efetiva omissão de receitas seria do Fisco, haja vista o conjunto probatório aportado ao processo em sede de defesa.

Vê-se, pois, que referida "matéria" não se afeiçoa à questão da qual possa-se extrair conflito, eis que não veicula pronunciamento passível de comparação. Melhor explicando: a "matéria" relaciona-se diretamente aos elementos que serviram de lastro à imputação formalizada pela autoridade fiscal, de modo que, para que se possa extrair algum dissenso jurisprudencial, é essencial que "os fatos circunstanciais que envolvem a situação concreta" sejam de elevada semelhança, no acórdão recorrido e nos acórdãos paradigmas indicados, pois só assim será possível comparar a interpretação da norma tributária adotada pela autoridade julgadora e, por decorrência, identificar eventual conflito jurisprudencial.

Nos presentes autos, foram imputadas à Agravante as seguintes infrações: (i) omissão de receita caracterizada por pagamentos não contabilizados; e (ii) pagamentos sem

causa. No que tange à omissão de receitas, que representa a imputação vinculada à matéria suscitada pela Agravante, o voto (vencedor) condutor do acórdão recorrido a considerou procedente com base nos seguintes fundamentos:

1. a argumentação de que os recursos questionados pela Fiscalização são provenientes da exportação de serviços, que foram internados no País à margem do Sistema Financeiro Nacional, a princípio, não é passível de comprovação por meio de prova direta;
2. não obstante o acima disposto e em que pese o fato de ter sido concedido à autuada o direito de apresentar prova indireta (presuntiva) da sua alegação, ela não trouxe aos autos elementos, ainda que indiciários, capazes de sustentar a sua tese;
3. a decisão de primeiro grau apresentou proposições lógicas a respeito dos requisitos exigidos para que os elementos trazidos aos autos pela Agravante pudessem servir como provas indiretas, aptas a elidir a presunção legal de omissão de receitas, conforme transcrição abaixo;

[...]

1 - os elementos deveriam conduzir, com alto grau de probabilidade, a um resultado consistente e muito intimamente ligado com o fato a ser provado (resultado provável). No caso em apreço, isso significa que:

a) todos os recursos objeto da autuação deveriam ter sido recebidos da Alcatel, ou seja:

I - todos os créditos nas contas da impugnante no BNP e no Bank of Ireland devem ter sido recebidos da Alcatel;

II - todos os débitos nessas contas da impugnante devem ter sido transferidos para as contas autuadas;

b) todos os recursos objeto da autuação deveriam ter sido transferidos para a conta da impugnante no Banco do Brasil, admitindo-se:

I - diferença de, no máximo, um dia, salvo fins de semana ou feriados, entre a data de saída e a de entrada dos recursos, nas transferências entre contas;

II - pequenas diferenças entre a taxa de câmbio praticada e a taxa média do dia, no mercado livre, desde que a soma das diferenças positivas e negativas tenda a zero, para o ingresso dos recursos no Brasil, e pequenas diferenças a menor nas transferências internacionais para as contas autuadas, que poderiam corresponder a taxas cobradas pelos "doleiros";

III - as interações efetuadas devem ter sido debitadas na conta Bancos - Banco do Brasil, a crédito da conta Adiantamento de Clientes - ALCATEL;

c) os pagamentos expressivos feitos por conta e ordem da Alcatel deveriam ter saído dessa conta no Banco do Brasil; e,

2 - os elementos não deveriam deixar dúvidas ou contradições lógicas e deveriam convergir para o fato a ser provado, de forma que, evidentemente, há, também, que haver aderência total das provas indiretas à versão dos fatos apresentada pela contribuinte. Isso significa que se os requisitos acima não forem atendidos, a versão da contribuinte acerca dos fatos ocorridos perde credibilidade e abrem-se, por decorrência lógica, as possibilidades de que outras contas no exterior e/ou no Brasil, em nome da impugnante e/ou de terceiros tenham servido para receber recursos não escriturados.

4 - nos termos da decisão de primeira instância, verdadeira ou falsa a assertiva trazida em sede de defesa, a falta dos extratos reclamados impede a formação da prova indireta de que todos os recursos (ou de quais recursos) autuados foram recebidos da ALCATEL, inviabilizando a formação da prova presuntiva em seu favor; e impede o seu confronto com os avisos de crédito e de débito, o que impossibilita a formação de

um juízo claro a respeito do argumento de que os valores autuados eram todos provenientes originariamente da ALCATEL;

5 - em que pese o fato de a decisão de primeiro grau ter se alongado na análise de todos os demais elementos de prova trazidos aos autos pela contribuinte, tal providência revela-se desnecessária, posto que os elementos apreciados são suficientes para demonstrar que as alegações da defesa são inconsistentes e não encontram respaldo nos elementos de prova constantes dos autos.

Como se vê, o acórdão recorrido veicula decisão umbilicalmente associada aos fatos apurados pela autoridade fiscal e levaram em conta as provas carreadas ao processo, de modo que, para que se possa falar em divergência jurisprudencial, é essencial que os paradigmas apontados pela Agravante tenham emitido pronunciamentos com lastro em imputação fiscal e provas de significativa semelhança com as que encontram-se retratadas nos presentes autos, o que, como restará demonstrado a seguir, não é o caso.

O acórdão paradigma n.º 2201-004.141 tratou de divergência entre valores devidos a título de IRRF informados em DIRF, os informados em DCTF e os que foram objeto de recolhimento, imputação que não guarda qualquer relação com a que foi analisada pelo acórdão recorrido. O voto condutor do referido acórdão, considerando a resposta à diligência requerida "evasiva" e "subjativa", pronunciou-se pelo provimento recurso, tendo em vista que: i) a manifestação da autoridade responsável pelo procedimento de diligência apenas confirmou o alegado pelo contribuinte, pois se recusou a examinar de forma específica e contundente os documentos e provas aportadas ao processo; não obstante o fato de o contribuinte ter trazido os autos farta documentação, a Administração Tributária, instada a se manifestar por duas vezes, negou-se a analisar as provas carreadas ao processo.

À evidência, além de tratar de imputação fiscal diversa, o acórdão paradigma n.º 2201-004.141 apreciou situação em que, nos termos do seu voto condutor, a Administração Tributária negou-se a apreciar as provas trazidas pelo contribuinte, circunstância que não se encontra presente no acórdão recorrido.

O acórdão paradigma n.º 1201-000.805, embora tenha tratado de aplicação de presunção legal, apreciou situação em que o contribuinte trouxe ao processo documentos que, a juízo do Colegiado, foram capazes de demonstrar, em parte, a origem dos recursos movimentados e, por decorrência, afastar a presunção legal aplicada pela Fiscalização.

Nota-se, portanto, que o paradigma n.º 1201-000.805 cancelou parte do lançamento tributário com lastro nas provas apreciadas. Obviamente, o fato de o acórdão recorrido ter mantido o lançamento objeto do presente processo com base nas provas analisadas, em circunstâncias fáticas absolutamente diversas, não traduz dissenso jurisprudencial passível de harmonização pela CSRF.

No que diz respeito às considerações da Agravante acerca dos EMBARGOS DE DECLARAÇÃO por ela opostos, cabem as seguintes considerações:

i) primeiramente, nos termos do despacho de admissibilidade de e-fls. 12859/12861, não houve alegação de omissão do acórdão recorrido acerca dos fundamentos para afastar a validade das provas, mas, sim, de obscuridades no voto vencedor sob alegação de não ter esclarecido em que medida não teria havido a escrituração dos valores pagos em favor da ALCATEL e a comprovação da causa de tais pagamentos (as omissões apontadas disseram respeito ao voto vencedor, relativamente ao não afastamento da multa qualificada e à aplicação do REsp n.º 973.733/SC na questão da decadência);

ii) a apreciação dos referidos EMBARGOS deu-se com fiel observância das disposições regimentais aplicáveis, cabendo destacar que o fato de a questão suscitada pela Agravante (obscuridade) não ter sido admitida não impediria a integração, ao acórdão recorrido, de eventual pronunciamento inovador por parte do referido despacho, o que, no caso, não ocorreu, eis que a rejeição monocrática limitou-se a descrever os fundamentos esposados no voto condutor do acórdão recorrido; e

iii) não cabe, em sede de exame de admissibilidade de recurso especial, apreciar arguição de nulidade de despacho de admissibilidade de embargos, especialmente na

situação em que a parte do ato decisório para a qual se requer a decretação de nulidade não traz qualquer pronunciamento que, distinto do que foi veiculado pela decisão embargada, poderia suscitar divergência jurisprudencial (como dito, ali, simplesmente rejeitou-se o acolhimento dos embargos a partir de demonstração irrefutável de que a alegada obscuridade não procedia).

Por todo o exposto, embora presentes os pressupostos de conhecimento do agravo, propõe-se que ele seja REJEITADO, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial expresso pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Apesar da correspondência com a matéria que não teve seguimento, a arguição deduzida pela Contribuinte não afetou o exame de admissibilidade, vez que os paradigmas indicados se pautaram em circunstâncias fáticas substancialmente distintas, sem que a Contribuinte lograsse selecionar casos nos quais o ônus da prova para constituição de presunção de omissão de receita fosse debatido na forma por ela demandada.

Se a divergência admitida guardasse correspondência com o vício apontado em embargos de declaração, as considerações da Contribuinte deveriam, necessariamente, ser tomadas como aspectos rejeitados na admissibilidade dos embargos, integrando-se ao acórdão recorrido para verificação da existência da divergência jurisprudencial, o que atribuiria a este Colegiado a competência para dizer se o Colegiado *a quo* foi omissivo ou, ao menos, obscuro, na apreciação do ponto suscitado.

Contudo, como a divergência correspondente ao vício não teve seguimento, tem-se que, sem se desincumbir de seu ônus recursal de demonstração de dissídio jurisprudencial, a Contribuinte pretende, por via transversa, a revisão de decisão monocrática de exame de admissibilidade de embargos de declaração e, em consequência, uma nova apreciação de seus argumentos de defesa pelo Colegiado *a quo*. O caso, portanto, assemelha-se a outras arguições de nulidade internas ao acórdão recorrido, apesar de vertida em nulidade do despacho de admissibilidade dos embargos de declaração.

Nos termos do art. 65, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 39/2016, é definitiva a decisão que rejeita *embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas*. Deflui daí que não há possibilidade de outro órgão do CARF revisar a decisão definitiva do Presidente de Turma que rejeita os embargos, podendo se cogitar, apenas, de revisões indiretas mediante constituição de divergência jurisprudencial passível de apreciação por este Colegiado, ou de revisão hierárquica por nulidades na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Ausente demonstração de dissídio jurisprudencial admitido para apreciação deste Colegiado, e diante da validade formal da decisão que admitiu parcialmente os embargos de declaração, vez que editado por autoridade competente e com motivação expressa, não há possibilidade regimental de este Colegiado adentrar a esta motivação e avaliar sua validade para decidir se houve, como alegado pela Contribuinte, cerceamento ao seu direito de defesa na fundamentação expressa pelo Conselheiro Redator do voto vencedor do acórdão recorrido.

Ademais, como também decidido recentemente por este Colegiado no Acórdão nº 9101-005.805, que por maioria de votos<sup>7</sup> acompanhou o entendimento assim expresso esta Conselheira:

---

<sup>7</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto,

Contudo, referida arguição foi veiculada em recurso especial, no prazo de 15 (quinze) dias estipulado para esse recurso e dirigida à apreciação deste Colegiado, cuja competência está limitada à solução de dissídios jurisprudenciais. Em tais circunstâncias, não é possível nem mesmo aplicar a fungibilidade para dirigir a irresignação à autoridade hierarquicamente superior que eventualmente poderia se afirmar competente para revisão do ato apontado como irregular, qual seja, a rejeição dos embargos de declaração pela Presidência da Turma *a quo*, mormente tendo em conta que o prazo máximo para recursos hierárquicos, na forma na Lei nº 9.784/99<sup>8</sup>, seria de 5 (cinco) dias. Recorde-se, ainda, que no âmbito do contencioso administrativo especializado, o art. 37 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que *o julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno e o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 e alterado pela Portaria MF nº 39/2016, não prevê recurso contra a decisão que rejeitar embargos de declaração, ao estabelecer, em seu Anexo II, art. 65, §3º que o Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas*, de modo que eventual questionamento desta decisão somente poderia ser cogitado pela via hierárquica.

Esclareça-se que referida arguição foi deduzida em preliminar do recurso especial e dirigida a este Colegiado sem caracterização de dissídio jurisprudencial, circunstância bem observada pela Presidência de Câmara, que negou-lhe seguimento como matéria de recurso especial. De toda a sorte, desnecessária seria essa providência porque, como preliminar de recurso especial, sua apreciação caberia diretamente a este Colegiado. Contudo, em sede de conhecimento, impõe-se aqui REJEITAR seu CONHECIMENTO, porque dirigida a autoridade incompetente e para além do prazo que permitiria cogitar de sua conversão em outra modalidade de irresignação contra o ato administrativo questionado.

Por tais razões, NEGA-SE CONHECIMENTO à arguição de nulidade do exame de admissibilidade dos embargos de declaração

De toda a sorte, vale o registro dos fundamentos expressos no exame do agravo para afirmar que inexistente o vício apontado:

- i) primeiramente, nos termos do despacho de admissibilidade de e-fls. 12859/12861, não houve alegação de omissão do acórdão recorrido acerca dos fundamentos para afastar a validade das provas, mas, sim, de obscuridades no voto vencedor sob alegação de não ter esclarecido em que medida não teria havido a escrituração dos valores pagos em favor da ALCATEL e a comprovação da causa de tais pagamentos (as omissões apontadas disseram respeito ao voto vencedor, relativamente ao não afastamento da multa qualificada e à aplicação do REsp nº 973.733/SC na questão da decadência);
- ii) a apreciação dos referidos EMBARGOS deu-se com fiel observância das disposições regimentais aplicáveis, cabendo destacar que o fato de a questão suscitada pela Agravante (obscuridade) não ter sido admitida não impediria a integração, ao acórdão recorrido, de eventual pronunciamento inovador por parte do referido despacho, o que, no caso, não ocorreu, eis que a rejeição monocrática limitou-se a descrever os fundamentos esposados no voto condutor do acórdão recorrido; e

Em consequência, cabe aqui apenas avaliar a regular demonstração da divergência em face da matéria admitida, porque a Contribuinte não logrou apresentar paradigmas válidos para caracterização do dissídio jurisprudencial em face do acórdão recorrido integrado pelos fundamentos expressos na rejeição dos embargos.

---

Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício) e divergiu na matéria a Conselheira Lívia De Carli Germano.

<sup>8</sup> Art. 24. Inexistindo disposição específica, os atos do órgão ou autoridade responsável pelo processo e dos administrados que dele participem devem ser praticados no prazo de cinco dias, salvo motivo de força maior.

Quanto à qualificação da penalidade, o Colegiado *a quo* manteve o gravame em face da *realização das fraudes contra o sistema financeiro* e que *concorreram para a omissão de receitas apurada em fiscalização*. Adicionou que a omissão no Termo de Verificação acerca da imposição da qualificação não ensejaria sua exclusão porque *os fatos apresentados pelo fiscal demonstram que houve a ocorrência de fatos suficientes para demonstrar atos de fraude e conluio destinados a evitar a imposição tributária*.

O exame de admissibilidade está pautado na similitude fática entre os acórdãos comparados, nos seguintes termos:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, *apesar de não constar no referido TVF o detalhamento da imputação da qualificação, os fatos apresentados pelo fiscal demonstram que houve a ocorrência de fatos suficientes a demonstrar atos de fraude e conluio destinados a evitar a imposição tributária*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1401-000.816, de 2012, e 2401-02.052, de 2011) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude* (primeiro acórdão paradigma) e que *o fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a promover o lançamento, independentemente do procedimento adotado [...], não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte, ensejando a qualificação da multa* (segundo acórdão paradigma).

O dissídio jurisprudencial foi baseado, pela Contribuinte, no fato de *a fiscalização sequer indicar qual dos ilícitos fiscais capitulados nos artigos da Lei n.º 4.502/64 seria aplicável ao presente caso para justificar a qualificadora da multa*. E, relativamente ao primeiro paradigma n.º 1401-000.816, a divergência se evidenciaria no excerto nele assim consignado: *“Para a Fiscalização aplicar a multa qualificada, há que restar provado, ao menos, a existência da sonegação ou da fraude. Tanto a fraude quanto a sonegação correspondem, segundo os art. 71 e 72, da Lei n.º 4.502/64, a atos comissivos ou omissivos que visem impedir ou retardar a constituição do crédito tributário ou a sua satisfação.”*

Melhor examinando referido paradigma vê-se que a multa qualificada foi afastada em face de exigência pautada em confronto de receitas declaradas ao Fisco Estadual e em declarações prestadas à Receita Federal ao longo de todos os meses de dois anos-calendários, restando vencido o Conselheiro Relator que assim votou:

Conforme consta do TVF de fls.319

O contribuinte, antes do início da ação fiscal, possuía na sua, DJPJ Ano-exercício de 2006 a Receita Bruta Total declarada em DIPJ com o valor de R\$ .984.765,49 em discrepância com os valores declarado em GIA de R\$ 7.782.035,35, a apontar diferença Omissão de Receita GIA x,DIPJ/DCTF/DACON de R\$ 3.797.269,86.

Para o ano-exercício de 2007,antes do início da ação fiscal, o contribuinte possuía DIPJ com os valores de Receita Bruta Total declarada em DIPJ com o valor de R\$ 4.479.185,05, em discrepância com os valores declarados em GIA de R\$ 11.277.323,58, a apontar diferença Omissão de Receita x DIPJ/DCTF/DACON de R\$ 6.798.138,53.

Assoma claro nos autos que a empresa, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

[...]

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada, em valores substancialmente mais elevados do que os montantes declarados, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

A existência da chamada “prática reiterada” de omissão de receitas, para mim, por si só já constitui condição suficiente para a caracterização do intuito de fraude. É que pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente “intuito” de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou “o evidente intuito de fraude” devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por 2(dois) anos de forma reiterada (elemento objetiva) e em montantes bastante superiores ao declarado denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, deve ser mantida a multa qualificada de 150%.

Talvez se infira da conclusão do Colegiado que proferiu o paradigma, com respaldo na transcrição acima do Termo de Verificação Fiscal, que a acusação fiscal não teria indicado o ilícito fiscal que motivaria a qualificação da penalidade. Todavia, este aspecto não é abordado ou dispensado no voto do relator, assim como não é reportado no voto vencedor para exclusão do gravame. Veja-se:

Divergi do ilustre Relator apenas no que tange à aplicação da multa qualificada.

Isso porque, conforme já me manifestei em diversos outros julgados, entendo que a qualificação da multa somente se justifica em situações excepcionais.

Para a Fiscalização aplicar a multa qualificada, há que restar provado, ao menos, a existência da sonegação ou da fraude. Tanto a fraude quanto a sonegação correspondem, segundo os art. 71 e 72, da Lei n.º 4.502/64, a atos comissivos ou omissivos que visem impedir ou retardar a constituição do crédito tributário ou a sua satisfação. Depreende-se, ainda, da leitura dos dispositivos acima transcritos que, para aplicar a multa qualificada, é necessário observar a existência do elemento subjetivo — dolo — para caracterizar o intuito (dolo direto), ou o risco assumido (dolo indireto), de fraudar ou de sonegar.

Sustenta a decisão recorrida que, no caso em tela, resta justificada a aplicação da multa no percentual de 150% pela ocorrência dos ilícitos previstos na Lei n.º 4.502/64, conclusão a que se chegou em razão dos fatos e situações que teriam sido colhidos dos autos do presente processo e que demonstram clara intenção em reduzir, indevidamente, o montante de tributos a recolher.

Nesse aspecto, entendo que merece reforma a decisão recorrida.

Isso porque, para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei n.º 4.502/64 como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento” é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos imposto, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, “fraudulentos”, para obter a economia fiscal desejada.

É o que se depreende, inclusive, da leitura de dispositivos da Lei n.º 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, nos seguintes termos:

[...]

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei n.º 8.137/90, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade.

Ora, se a fraude pressupõe a apresentação pelo sujeito passivo de elementos falsos ou a omissão de ato sobre o qual a administração tributária deveria ter ciência, é certo que a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude.

Este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já editou Súmula quanto à qualificação da multa de ofício, ainda que naquele caso seja referente à omissão de receita, e no presente caso verse sobre glosa de despesas, o que importa é a questão da presunção:

Súmula CARF n.º 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 n.º 4.502/64.

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa qualificada da presente autuação.

Nestes termos, o Colegiado que proferiu o paradigma demandou elementos caracterizadores da fraude, e não a indicação específica deste ou de outro indício pelo Fisco, ou seja, elementos caracterizadores no sentido de *emprego de meios ilícitos “fraudulentos”, para obter a economia fiscal desejada*. Entendeu, assim, que a conduta descrita – de informar ao Fisco Federal valores de receita reiteradamente inferiores aos informados ao Fisco Estadual – não caracterizavam fraude.

Na medida em que o caso em tela tem em conta receitas presumidamente omitidas a partir de pagamentos não escriturados, em relação às quais a qualificação da penalidade foi mantida em face de, para tais omissões, terem concorrido a *realização das fraudes contra o sistema financeiro*, não há como cogitar qual decisão adotaria o Colegiado que proferiu o paradigma, se estivesse diante destas circunstâncias fáticas. Neste contexto, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

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

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente”

(Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Já com referência ao segundo paradigma n.º 2401-002.052, a qualificação da penalidade não foi questionada pelo sujeito passivo e não foi enfrentada no voto do Conselheiro Relator. Apesar disso, o Colegiado decidiu por afastá-la, primeiramente observando que tal se dava no contexto específico de fiscalização previdenciária que passou a se submeter aos requisitos do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, mas sem dispensar a comprovação da pretensão fiscal. E, a partir da análise da imputação ali presente, o voto vencedor do paradigma traz consignado que:

Pretender atribuir um crime ao contribuinte em sede de segunda instância, sem que a própria autoridade lançadora tivesse imputado tal conduta à notificada, comprovando e fundamentando suas conclusões, objetivando oportunizar a ampla defesa e contraditório da empresa em relação a este tema, além de representar supressão de instância, fere de morte o princípio do devido processo legal. Estar-se-ia imputando um crime ao contribuinte sem que o fiscal atuante o fizesse, razão pela qual não houve contestação em relação à matéria em nenhuma das instâncias pretéritas.

O fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a promover o lançamento, independentemente do procedimento adotado (aferição/arbitramento, desconsideração da personalidade jurídica, caracterização de segurados empregados, etc) não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte, ensejando a qualificação da multa.

[...]

Com efeito, extrai-se do Relatório Fiscal que em nenhum momento o fiscal atuante procurou justificar a qualificação e o agravamento da multa, não escrevendo sequer uma linha a propósito de aludido procedimento.

A rigor, no presente caso, o que torna ainda mais digno de realce é que a autoridade lançadora, no tópico “DA MULTA APLICÁVEL”, constante do Relatório Fiscal da Autuação, às fls. 46/96, inferiu ter aplicado multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), reforçando a tese da inexistência da demonstração/comprovação das hipóteses legais que oferecem lastro à aplicação das multas qualificada ou agravada, em suma, ocorrência de crime fiscal, conceituado pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, ou mesmo a obstaculização da ação fiscal por parte da contribuinte, em total afronta às normas que regulamentam a matéria, as quais impõem conste de aludido anexo às comprovações em comento.

Assim, além de o fiscal atuante não ter comprovado com a segurança que o caso exige a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, para efeito da qualificação da multa e, bem assim, da existência de atos tendentes de dificultar e/ou impedir o regular andamento da fiscalização, para fins do agravamento da multa, sequer inscreveu no Relatório Fiscal referidas imputações, fazendo constar exclusivamente a aplicação da multa de ofício de 75%.

Partindo dessa premissa, o simples fato de a Câmara recorrida, à sua unanimidade, ter legitimado o procedimento adotado pelo fiscal atuante ao constituir o crédito previdenciário, em relação ao seu mérito, não implica dizer que a contribuinte cometeu o crime fiscal ou dificultou a ação fiscal.

Dessa forma, repita-se, o fato de considerarmos precedente o lançamento, não quer dizer que há o crime de fraude, dolo ou conluio comprovados. Impõe-se, assim, um aprofundamento maior no tema por parte do fiscal atuante ao pretender imputar tais crimes ao contribuinte, de forma a comprovar a conduta criminosa da notificada.

No caso sob análise, vislumbramos tão somente a procedência do feito em seu mérito, mas não a demonstração da ocorrência dos crimes fiscais acima elencados ou mesmo a

conduta de obstaculizar a ação fiscal, na forma que a legislação de regência exige. Mesmo porque o fiscal autuante sequer imputou tais condutas.

A rigor, podemos traçar um paralelo entre essa situação com a simples constatação de omissão de receitas/rendimentos, em que a Sumula nº 14 do CARF já firmou o entendimento que, isoladamente, não se presta a caracterizar a conduta dolosa do contribuinte.

Em outras palavras, tal qual no caso de simples omissão de receitas/rendimentos, a simples demonstração da procedência do lançamento, relativamente a seu mérito, por si só, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, bem como o eventual obstáculo à fiscalização, de maneira a ensejar a aplicação das multas qualificada e agravada, como se vislumbra na hipótese dos autos.

No caso vertente, inobstante o esforço do ilustre Conselheiro Relator, não podemos afirmar com a devida certeza ter a contribuinte agido de maneira fraudulenta, dolosa ou em conluio, ou mesmo ter dificultado o desenrolar da ação fiscal, mesmo porque o fiscal autuante nada inferiu a este respeito para qualificar e agravar a multa, sendo defeso a esta Corte Administrativa inovar o lançamento com o fito de imputar crime ou outra conduta em sede de segunda instância, sem que tenha havido qualquer menção ou contestação neste sentido no decorrer de todo processo administrativo.

Assim, em que pese a contribuinte não ter suscitado referida questão em seu recurso, impõe-se, de ofício, reduzir a multa aplicada ao percentual de 75% (Setenta e cinco por cento), em homenagem à jurisprudência deste Colegiado e legislação de regência, como demonstrado alhures.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração em epígrafe parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para reduzir, de ofício, a multa aplicada ao percentual de 75%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*A Contribuinte observa que este paradigma é ainda mais específico, pois trata de situação em a autoridade fiscal sequer apresentou no Relatório Fiscal as razões que teriam levado à qualificação da multa e na qual houve inovação pelas instâncias de julgamento (exatamente em face da inexistência de razões, na autuação original, para o agravamento da multa).*

Porém, releva notar os apontamentos acima transcritos no sentido de que a autoridade lançadora, no tópico “DA MULTA APLICÁVEL”, constante do Relatório Fiscal da Autuação, às fls. 46/96, inferiu ter aplicado multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), e assim sequer inscreveu no Relatório Fiscal as imputações que ofereceriam lastro à aplicação da multa qualificada, fazendo constar exclusivamente a aplicação da multa de ofício de 75%. Tratava-se, portanto, de acusação que reportava no Relatório Fiscal a multa de ofício de 75%, mas trouxe consignado no Auto de Infração a aplicação da multa de ofício qualificada. Daí a conclusão de inexistência da demonstração/comprovação das hipóteses legais que oferecem lastro à aplicação das multas qualificada ou agravada, em suma, ocorrência de crime fiscal, conceituado pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou mesmo a obstaculização da ação fiscal por parte da contribuinte, em total afronta às normas que regulamentam a matéria, as quais impõem conste de aludido anexo às comprovações em comento.

Nestes autos, porém, no voto condutor do entendimento firmado pelo Colegiado a quo em desfavor da Contribuinte, no Acórdão de Embargos nº 1401-001.928, consta que:

- 1) Omissão da decisão recorrida relativamente à análise do afastamento da multa agravada de 150%

Em relação à multa agravada assim tratou a decisão atacada sobre o caso:

## MULTA QUALIFICADA 150%

A prática reiterada de manter ilegalmente no exterior recursos não declarados e não contabilizados, bem como efetuar operações de câmbio à margem do Sistema Financeiro Nacional, visa ocultar a ocorrência do fato gerador e configura sonegação, evidente intuito de fraude e conluio, que justificam a aplicação da multa qualificada de 150%

A decisão embargada efetivamente se omitiu a este respeito, em nada tratando a respeito do pedido de desqualificação da mesma.

Devemos então considerar, neste ponto, que a qualificação da multa decorreu da verificação da prática reiterada de manutenção ilegal no exterior de recursos não declarados objetivando retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação.

No caso a qualificação da multa se demonstrou pelo processo de utilização de agentes de câmbio fora do sistema financeiro, para evitar o conhecimento das operações pelo Banco Central e a possibilidade de seu rastreamento. Ora, tais atos somente podem ser praticados com a efetiva intenção de obter vantagem com a participação de terceiros, tal ação importa em conluio para fraudar o pagamento de tributos, ação esta que está qualificada dentre as hipóteses de qualificação da multa.

Com relação ao ponto em que o embargante alega que o termo de verificação foi omissivo quanto à alegação de imposição da qualificação da multa, entendo que apesar de não constar no referido TVF não constar o detalhamento da imputação da qualificação, os fatos apresentados pelo fiscal demonstram que houve a ocorrência de fatos suficientes a demonstrar atos de fraude e conluio destinados a evitar a imposição tributária.

Ora ao cometer as fraudes contra o sistema financeiro nacional, não há como se duvidar que estas mesmas fraudes concorreram para a configuração da omissão de receitas objeto da autuação. Não há como se dissociar as práticas realizadas pelo contribuinte neste caso. As fraudes concorreram para os dois delitos, tanto para os contra o sistema financeiro, quanto para com a legislação tributária e, assim, tem de ser sujeitas às punições em ambas as esferas.

Assim, tal prática configura sim o intuito de fraude suficiente para aplicação das normas do art. 72, da Lei nº 4.502/64. Não vemos outra solução, senão a de manter a qualificação da multa de acordo com o decidido pela Decisão atacada verificada a conformidade da autuação da recorrente baseada na análise dos atos praticados ante à hipótese legal de qualificação.

O Colegiado *a quo*, portanto, afirmou a presença de elementos justificadores da qualificação da penalidade e apenas acrescentou resposta à alegação de que *o termo de verificação foi omissivo quanto à alegação de imposição da qualificação da multa* e de que não constaria do referido Termo *o detalhamento da imputação da qualificação*. Necessário, assim, ter em conta que alegações seriam essas, para avaliar a similitude dos acórdãos comparados.

O recurso voluntário da Contribuinte assim abordou a questão:

O Fisco, quando do lançamento, aplicou a multa de 150% prevista no artigo 44, II, da Lei no. 9.430/96:

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, solo aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

Atualmente, a redação deste dispositivo é a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502/64 dispõem o quanto segue:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Ora, verifica-se que a fiscalização entende que há o evidente intuito de fraude na prática adotada pela Recorrente.

Conforme demonstrado nos itens acima, a Recorrente não agiu de forma dolosa e não há qualquer prova que pudesse ser utilizada para evidenciar qualquer alegação neste sentido. importante ressaltar que a aplicação da multa de 150% exige prova no sentido da existência da sonegação, fraude ou conluio. Não se pode admitir que a aplicação da multa seja baseada em uma presunção (presunção de que os pagamentos configuram omissão de receita ou que foram feitos sem causa).

Por mais que se pretenda a aplicação dos artigos 281 e 674 do Regulamento do Imposto de Renda, não se pode admitir, contudo, que a prática da Recorrente é fraudulenta. Sonegação é a conduta dolosa que visa à diminuição ou supressão de tributo. Exige-se que a conduta do contribuinte tenha como objetivo retardar ou impedir o conhecimento pela autoridade tributária (i) do fato gerador ou (ii) das condições pessoais do contribuinte.

No caso, a Recorrente não procurou impedir que as autoridades fiscais tivessem conhecimento das transferências recebidas da ALCATEL SUBMARINE NETWORKS LTD. e tampouco dos pagamentos efetuados por sua conta e ordem.

Tanto é assim que todos os lançamentos efetuados estavam devidamente contabilizados e todos os documentos foram mantidos à disposição das autoridades. Os livros e registros contábeis da Recorrente, bem como seus balanços, documentam todos os recebimentos.

Sendo assim, não se pode alegar que a conduta da Recorrente teve o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pelas autoridades tributárias. Em primeiro lugar, sequer fato gerador houve. Em segundo, os valores foram todos contabilizados. Se alguma ilegalidade ocorreu, esta certamente não foi a evasão de tributos.

Da mesma maneira, fraude pressupõe a ação dolosa no sentido de alterar e acobertar a situação que constitui o fato gerador, ou mesmo retardar a sua ocorrência, o que também

não ocorreu e não foi provado. Pelas mesmas razões acima, não ha como se alegar que houve fraude.

Por fim, o conluio pressupõe o ajuste entre duas pessoas visando dissimular a ocorrência do fato gerador. Mais uma vez, tal não ocorreu e não há qualquer prova neste sentido.

Diante do exposto, verifica-se que é totalmente incabível a aplicação da penalidade de 150%, em virtude da total inexistência do "evidente intuito de fraude".

A documentação acostada aos autos é suficiente para comprovar a boa-fé da Recorrente e afastar o evidente intuito de fraude.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes rechaça a aplicação da multa de 150% em casos análogos:

Decorre do texto legal que a penalidade mais onerosa somente pode concretizar-se quando presente o evidente intuito de fraudar o Fisco definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4502/64, que tratam das figuras de sonegação, fraude e conluio, e têm como característica principal a presença do dolo nas ações executadas, como se observa adiante.

(... )

Importante salientar que esses artigos, assim como a lei no. 9.430/96, foram inseridos no contexto de sua matriz legal para imprimir as condições agravantes das infrações nela previstas. Portanto, quando a infração tributária comum revestir-se de uma ou mais dessas características adquire novos contornos e transforma-se em outra modalidade, de maior peso pelo evidente intuito de fraudar o Fisco.

Como o dolo é atributo principal em todas as figuras citadas, importante buscar a sua definição jurídica, que trazemos do Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves, 2 ed. E.:

"Dolo. Do latim dolus (artifício, manha, esperteza, velhacaria), na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano ou manejo, com a intenção de induzir outrem h. prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem (acepção civil). No sentido penal, é o desígnio criminoso, a intenção criminosa de fazer o mal, que se constitui em crime ou delito, seja por ação ou por omissão. Consiste na prática de ato ou omissão de fato, de que resultou crime ou delito, previsto em lei, quando quis o agente o resultado advindo ou assumiu o risco de produzi-lo".

O conceito adotado deve ser aquele vinculado à área penal pois decorre de atos praticados no relacionamento tributário dos quais a possível existência de infração que pode enquadrar-se como crime, seja de sonegação fiscal, como definido na Lei no. 4729/65, artigo Iº, seja contra a ordem tributária, previsto na Lei no. 8.137/90, em seus artigos 10 e 2º. Destarte, cabe verificar se as infrações praticadas consistiram em ato ou omissão de fato, de que possível concretização de crime ou delito, como citado, e se houve intenção do agente em obter o resultado ou se assumiu o risco de produzi-lo. (Primeiro Conselho de Contribuintes - Processo no. 13855.001328/00-90 - Recurso no. 128.788 — 21/08/2002)

Pagamentos — Comprovação — Emissão de Recibos — Obrigações Já Cumpridas em Anos Anteriores — Multa de Lançamento de Ofício Qualificada — Evidente Intuito de Fraude — Caracterização — Justificativa da Multa — Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4, inciso II, da Lei no. 9.430/96, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei on. 4.502/64. **Caracteriza evidente intuito de fraude**, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir, na **escrituração contábil, o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados**, como forma de ocultar a

ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que, **para justificar tais pagamentos, o contribuinte apresentou recibos relativos a operação de compra de imóveis cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.** (Primeiro Conselho de Contribuintes — Processo no. 13.855.002166/2002-21 — Acórdão no. 104-19972 - 13/05/2004)

Sanção Tributária — Multa Qualificada — Justificativa para Aplicação — Evidente intuito de fraude — Conta Bancária não Contabilizada — **Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.** Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4502/64. **A falta de registro na contabilidade de valores constantes dos extratos bancários (créditos/débitos) oriundos de conta bancária pertencente à empresa fiscalizada e movimentada por esta, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos e/ou pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa, porem não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do inciso II do artigo 992, do RIR (Primeiro Conselho de Contribuintes — Processo no. 10166017971/2002-20 — Acórdão no. 104-19931 - 16/04/2004)**

A doutrina confirma que os Conselhos de Contribuintes somente aplicam a multa qualificada em casos de evidente intuito de fraude tais como os seguintes:

Não é por outro motivo que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda não aplicam a multa agravada de 150%, prevista para as hipóteses de evidente intuito de fraude, em casos de planejamento fiscal, reservando-a aos casos em que haja a comprovada tentativa de enganar, esconder, iludir, como, por exemplo: emissão de notas calçadas (AC. 105-2.984); conta bancária fictícia (AC. 103-12.178); escrituração por valor menor do que o efetivamente praticado (AC. 106-3.408/91); apresentação de documentos falsos (AC. 103-18.019); falsidade ideológica (AC. CSRF 01-0.351); utilização de notas emitidas por empresa inexistente (AC. 107-233); reiterado oferecimento a tributação de parcela íntima dos rendimentos (AC. 101-94.111); subfaturamento (AC. 107-6.041); efetuação de aplicação financeira em nome de pessoa interposta, praticando omissão de receita (AC. 108-07539); operação de compra e venda de títulos inexistentes para comprovação de origem de depósitos bancários (AC. 102-22457); apresentar, via DCTF e DIPJ, valores menores do que os constantes em seus livros fiscais (AC. 107-07133); contabilização em duplicidade dos custos das mercadorias adquiridas para revenda (AC. 108-08263); uso reiterado de documentos falsos referentes a empresas inexistentes (AC. 107-04255); saída de recursos da empresa para terceiros distintos daqueles indicados na escrituração (AC. 105-15267); conduta repetida do contribuinte ao declarar ao Fisco federal valores de receita muito inferiores àqueles declarados ao Fisco estadual (AC. 108-0821). (Gabriel Lacerda Troianelli. Lançamento por Homologação e Decadência do Direito de Constituir o Crédito, Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 151, p. 28)

Assim, resta evidenciada a inaplicabilidade da multa de 150%. De fato, não só a Recorrente logrou provar a legitimidade da operação como também o Fisco não tem nenhuma prova ou indicio no sentido da presença do evidente intuito de fraude.

Ainda, e mais importante, a Recorrente contabilizou em seus livros comerciais todos os valores que foram pagos pela Alcatel no exterior e transferidos para o Brasil via o mercado paralelo de moeda estrangeira. Em suma, os procedimentos adotados pela Recorrente podem até mesmo configurar uma irregularidade de natureza cambial, mas o certo é que todos os recebimentos e toda movimentação financeira havida foi

devidamente registrada nos livros contábeis da Recorrente, conforme a documentação acostada aos autos comprova. (*destaques do original*)

Constata-se do exame das razões de defesa e da decisão expressa no recorrido que a qualificação da penalidade não foi debatida no plano formal da validade acusatória. Não se questionou a imposição do gravame dissociado da apresentação de razões para tanto e, nem mesmo, o fato de tais razões não veicularem uma das hipóteses legais de cabimento da qualificação.

De toda a sorte, constata-se que o Colegiado *a quo* apreciou a qualificação da penalidade mediante validação do que decidido em 1ª instância (*prática reiterada de manter ilegalmente no exterior recursos não declarados e não contabilizados, bem como efetuar operações de câmbio à margem do Sistema Financeiro Nacional que visa ocultar a ocorrência do fato gerador e configura sonegação, evidente intuito de fraude e conluio*), mas a acusação fiscal foi assim redigida:

1. OMISSÃO DE RECEITA: tendo em vista pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade e pela não comprovação da origem dos recursos financeiros movimentados no exterior, motivo pelo qual far-se-á o lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda [...]. No presente caso procederemos ao agravamento da multa para 150%, de acordo com o inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96 e, em consequência formalizaremos REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS, para dar conhecimento ao MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, do crime, EM TESE, referente ao inciso I do artigo 1º da Lei 8.137/1990.

Na abordagem antecedente, a acusação fiscal traz o relato do acesso às informações do *Merchants Bank*, conexas a outras administradas pela “Beacon Hill Services Corporation”, e referidas como mantidas no *MTB-CBC-Hudson Bank, Lespan e Safra Bank*. A análise das mídias eletrônicas para identificação dos *contribuintes nacionais que tenham participado das operações* teve em conta o fato de que *diversos contribuintes nacionais, possivelmente “doleiros”, ou brasileiros com participação em empresas “off shore”, teriam atuado como intermediários para a movimentação de divisas no exterior em seu próprio nome ou em nome de terceiros*. Nesta análise a Contribuinte foi identificada dentre os que *movimentaram recursos no exterior, como ordenante/beneficiário, utilizando-se de contas/subcontas mantidas em diversas instituições financeiras no exterior, em nome de terceiros*.

A partir dessa motivação, a autoridade fiscal relata a intimação e a resposta recebida da Contribuinte, descreve a planilha elaborada com as *transações efetuadas no exterior* pela Contribuinte, *enviando dólares para instituições financeiras e ou empresas no exterior*, para evidenciar que *em nenhum dos casos existe uma remessa de numerário para as empresas citadas pela Contribuinte como beneficiárias dos pagamentos feitos*. Esta a premissa para a autoridade fiscal presumir a omissão de receitas por *pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade e pela não comprovação da origem dos recursos financeiros movimentados no exterior*, ao longo dos anos-calendário 2000 a 2004, e qualificar a penalidade na forma antes transcrita.

Vale recordar, ainda, que no julgamento do recurso voluntário, o relator, Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, restou vencido em seu entendimento contrário à manutenção do principal lançado e, nesta condição, acrescentou apenas sua manifestação quanto à decadência, determinando os valores exonerados em razão da aplicação do art. 173, I do CTN, sem enfrentar os questionamentos acerca da qualificação da penalidade. O voto vencedor do ex-Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, por sua vez, limitou-se a afirmar a validade da

presunção porque a Contribuinte *não logrou êxito em demonstrar a origem de tais movimentações*, sem adentrar à questão da qualificação da penalidade.

Somente com os primeiros embargos o Colegiado *a quo* enfrentou a questão, sob a premissa de que, diante da motivação expressa na decisão de 1ª instância, deveria ser considerado *que a qualificação da multa decorreu da verificação da prática reiterada de manutenção ilegal no exterior de recursos não declarados objetivando retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação*, mas, reitere-se, ressalvando que:

Com relação ao ponto em que o embargante alega que o termo de verificação foi omissivo quanto à alegação de imposição da qualificação da multa, entendo que apesar de não constar no referido TVF não constar o detalhamento da imputação da qualificação, os fatos apresentados pelo fiscal demonstram que houve a ocorrência de fatos suficientes a demonstrar atos de fraude e conluio destinados a evitar a imposição tributária.

Neste contexto, há uma dessemelhança significativa entre o paradigma nº 2401-002.052 e o recorrido. Enquanto neste a imposição da qualificação da multa constou da acusação fiscal, mas sem o *detalhamento da imputação da qualificação*, que assim foi inferido a partir dos *fatos apresentados pelo fiscal*, no paradigma a autoridade lançadora não imputou *tal conduta à notificada, comprovando e fundamentando suas conclusões, objetivando oportunizar a ampla defesa e contraditório da empresa em relação a este tema*. No caso paradigmático, *em nenhum momento o fiscal autuante procurou justificar a qualificação e o agravamento da multa, não escrevendo sequer uma linha a propósito de aludido procedimento.*, destacando-se, inclusive *que a autoridade lançadora, no tópico “DA MULTA APLICÁVEL”, constante do Relatório Fiscal da Autuação, às fls. 46/96, inferiu ter aplicado multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento)*.

É sob esta ótica, portanto, de um lançamento que nada refere sobre a qualificação da penalidade, cujo percentual sequer consta do Relatório Fiscal e surge, apenas, nos cálculos do auto de infração, que o outro Colegiado do CARF afirma a *tese da inexistência da demonstração/comprovação das hipóteses legais que oferecem lastro à aplicação das multas qualificada ou agravada, em suma, ocorrência de crime fiscal, conceituado pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou mesmo a obstaculização da ação fiscal por parte da contribuinte, em total afronta às normas que regulamentam a matéria, as quais impõem conste de aludido anexo às comprovações em comento*.

Nestes autos, a discussão travada é outra: se a indicação do cabimento da multa qualificada no relatório fiscal, depois do relato dos fatos apurados, é suficiente para motivar a imputação da multa qualificada. É precisamente a frase “No presente caso precederemos ao agravamento da multa para 150%, de acordo com o inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96” que, veiculada na acusação fiscal destes autos, conduziu o Colegiado *a quo* a estender a análise da motivação às circunstâncias antes relatadas pelo fiscal autuante. Ausente referência semelhante na acusação fiscal analisada no paradigma, outra foi a solução ali adotada.

Assim, também aqui há dessemelhança fática entre os acórdãos comparados, impeditiva da constituição do dissídio jurisprudencial.

Neste contexto, necessário seria que o paradigma, analisando circunstâncias fáticas semelhantes, concluísse pela imprestabilidade da acusação fiscal naquele mister. Evidenciado que o segundo paradigma também não guarda essa correspondência com o recorrido, não resta demonstrada a divergência alegada.

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

(documento assinado digitalmente)

**EDELI PEREIRA BESSA - Relatora**