



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.001924/2007-36
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9101-002.820 – 1ª Turma**
Sessão de 11 de maio de 2017
Matéria BASE DE CÁLCULO DE IRPJ/CSLL - REGIMES DE APURAÇÃO.
MULTA QUALIFICADA.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FORÇA 10 PRODUTOS ESPORTIVOS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. Se o acórdão recorrido buscou fundamento em dispositivo legal que nem mesmo existia no contexto do acórdão tido como paradigma, não há como cotejar essas decisões para fins de comprovação de divergência jurisprudencial.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. Os acórdãos paradigmas trataram de omissão de receita apurada de forma indireta, mediante uso de presunção legal, e esse aspecto foi relevante para o afastamento da multa qualificada. No que toca à infração apurada por presunção legal nestes autos, a própria fiscalização já aplicou a multa normal de 75%, fazendo incidir a multa de 150% apenas sobre a omissão de receita apurada de forma direta, o que compromete a comprovação da alegada divergência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto Freitas Barreto, que conheceram do recurso fazendário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte acima identificada, ambos fundamentados atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015.

Os referidos recursos buscam reverter parcialmente o que foi decidido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, decisão que está composta por três acórdãos exarados pelo referido colegiado.

Pelo Acórdão nº 1103-00.293, os membros do colegiado acordaram, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir (i) as exigências de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário 2002, por maioria de votos, e (ii) as parcelas correspondentes aos créditos em conta bancária sob o histórico de "TED-D" das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins dos anos-calendário 2003 e 2004, nos termos da ementa e da parte dispositiva abaixo transcritas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004.

Ementa: DEPÓSITOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os depósitos em conta-corrente da empresa cujas operações que lhes deram origem restem incomprovadas presumem-se advindos de transações realizadas a margem da contabilidade.

ARBITRAMENTO DE LUCROS.

A manutenção de vultosa movimentação financeira à margem da escrituração contábil -fiscal da pessoa jurídica autoriza o arbitramento dos lucros *ex officio*.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL PIS, COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

MULTA QUALIFICADA.

Presentes os elementos subjetivos dolo (consciência) e elemento subjetivo do injusto (finalidade) pagar menos imposto, correta é a multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência, por unanimidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir (i) as exigências de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário 2002, por maioria de votos, vencidos os Cons. Mário Sérgio Fernandes Barroso (Relator) e Gervásio Nicolau Recktenvald, e (ii) as parcelas correspondentes aos créditos em conta bancária sob o histórico de "TED-D" das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins dos anos-calendário 2003 e 2004, por unanimidade. O Conselheiro Leonardo Henrique M. de Oliveira considerou errado o enquadramento legal da omissão de receitas, tendo em vista, na opinião do referido conselheiro, a apuração com base em prova direta e não na presunção do art. 42 da Lei 9.430/96. A tributação pelo regime do lucro presumido com base no coeficiente de 32% nos anos-calendário 2003 e 2004 foi mantida por maioria de votos, vencidos os Cons. Leonardo Henrique M. de Oliveira e Hugo Correia Sotero, e a multa qualificada foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Cons. Marcos Shigueo Takata, Leonardo Henrique M. de Oliveira e Hugo Correia Sotero, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva redigirá o voto vencedor.

Essa primeira decisão foi modificada pelo Acórdão nº 1103-00.431, pelo qual os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolheram embargos de declaração opostos pelo conselheiro-relator, para fins de incluir no Acórdão nº 1103-00.293 a especificação das parcelas excluídas das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, correspondentes aos créditos em conta bancária sob o histórico de "TED-D", nos valores de R\$ 13.000,00, R\$ 194.200,00 e R\$ 650.000,00, relativamente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

DIFERENÇA

Constatada diferença entre o *decisum* e o voto deve-se verificar a diferença e, no caso, retificar o voto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração para incluir no Acórdão nº 1103-00.293/2010 a especificação das parcelas excluídas das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, correspondentes aos créditos em conta bancária sob o histórico de "TED-D", nos valores de R\$ 13.000,00, R\$ 194.200,00 e R\$ 650.000,00, relativamente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente.

E, finalmente, pelo Acórdão nº 1103-000.955, os membros do colegiado, por maioria de votos, acordaram em dar provimento parcial aos embargos de declaração opostos pela contribuinte, para sanar a omissão relativa à parte da exigência de IRPJ e CSLL correspondente ao crédito tributário do 3º e do 4º trimestres de 2004 e à contradição relativa à decadência do direito de constituir o crédito tributário, conferindo-lhes efeito modificativo para incluir no Acórdão nº 1103-00.293/2010, com a retificação introduzida pelo Acórdão nº 1103-00.431/2011, a determinação para afastamento das parcelas do crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativas ao 3º e ao 4º trimestres de 2004, ratificando o dispositivo em tudo o mais, conforme a ementa e a parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REABERTURA DA DISCUSSÃO DE MÉRITO. DESCABIMENTO.

A utilização dos embargos de declaração para contestar a fundamentação da decisão atacada, sem comprovação da ocorrência dos seus pressupostos (dos embargos), não é cabível nessa restrita via recursal.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITO MODIFICATIVO.

Confere-se efeito modificativo aos embargos de declaração quando a solução do vício que deu causa ao recurso resulte necessariamente, por decorrência lógica, na alteração da decisão embargada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado dar provimento parcial aos embargos de declaração opostos pela contribuinte para sanar a omissão relativa à parte da exigência de IRPJ e CSLL correspondente ao crédito tributário do 3º e do 4º trimestres de 2004 e a contradição relativa à decadência do direito de constituir o crédito tributário, conferindo-lhes efeito modificativo para incluir no Acórdão nº 1103-00.293/2010, com a retificação introduzida pelo Acórdão nº 1103-00.431/2011, a determinação para afastamento das parcelas do crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativas ao 3º e ao 4º trimestres de 2004, ratificando o dispositivo em tudo o mais, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro e André Moura, que negaram provimento.

O recurso especial da PGFN suscita divergência jurisprudencial em relação à parte da decisão que cancelou exigências de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2002 e no 3º e 4º trimestres de 2004, com o argumento de que, em razão do montante das receitas omitidas, a tributação deveria ter se dado pelo lucro arbitrado e não pelo lucro real. Esse recurso foi admitido pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Já o recurso especial da contribuinte suscita divergência sobre as seguintes matérias: 1- nulidade dos lançamentos que teriam sido efetuados exclusivamente com base em extratos bancários; 2- descabimento do coeficiente utilizado para o cálculo do lucro presumido; e 3- impossibilidade de aplicação da multa qualificada, por inexistência de evidente intuito de fraude.

O exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte também foi feito pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que só admitiu o recurso em relação à terceira divergência acima indicada, relativa à aplicação da multa qualificada.

Houve negativa de seguimento do recurso da contribuinte em relação às duas primeiras divergências, o que foi confirmado por despacho de reexame de admissibilidade exarado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, nos termos do art. 71 do Anexo II do RICARF.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Conforme mencionado, em seu recurso especial a PGFN suscita divergência jurisprudencial em relação à parte da decisão que cancelou exigências de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2002 e no 3º e 4º trimestres de 2004, com o argumento de que, em razão do montante das receitas omitidas, a tributação deveria ter se dado pelo lucro arbitrado e não pelo lucro real.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL (DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL)

- o voto vencedor do Acórdão nº 1103-00.293 entendeu que a omissão de vultosa movimentação bancária tornaria imprestável a escrituração contábil do contribuinte, motivo por que deveria ter a Fiscalização procedido à apuração do lucro por arbitramento, e não com base no lucro real, como de fato o fez, excluindo, por conseguinte as referidas exações em relação ao ano-calendário de 2002;

- no Acórdão nº 1103-000.955, que julgou os embargos de declaração da contribuinte, a Egrégia Turma estendeu os efeitos da decisão de exclusão do IRPJ e da CSLL também aos 3º e 4º trimestres de 2004 (em razão dos mesmos motivos acima indicados);

- a decisão recorrida e posteriormente integrada, contudo, proferida pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, está em evidente divergência com decisão da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (Acórdão nº 1101-000.854), cuja ementa segue abaixo integralmente transcrita, *verbis*:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E OUTROS

Anos-calendário: 2005 e 2006

ARBITRAMENTO DO LUCRO. MEDIDA EXTREMA. NÃO CONTABILIZAÇÃO PARCIAL DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, INCLUSIVE BANCÁRIA. PRESTABILIDADE DOS LIVROS FISCAIS.

O arbitramento do lucro é medida extrema que somente deve ser utilizada pela autoridade lançadora do tributo se comprovadamente inexistirem meios que viabilizem a apuração do lucro real. A simples constatação de contas correntes bancárias não contabilizadas não se

constitui, por si só, em motivo bastante e suficiente à desclassificação da escrita e ao conseqüente arbitramento do lucro.

COFINS. PIS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS. ARBITRAMENTO AFASTADO. APURAÇÃO PELO REGIME DO LUCRO REAL. SUBMISSÃO A APURAÇÃO PELO SISTEMA NÃO CUMULATIVO.

As receitas apuradas pelo regime do lucro real são submetidas à sistemática da não cumulatividade.

PAGAMENTO SEM CAUSA. INCIDÊNCIA DE IRRF, À ALÍQUOTA DE 35%.

Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

MULTA PUNITIVA QUALIFICADA. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITAS. CONTUMÁCIA. IRRELEVÂNCIA.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, ainda que contumaz, não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

- conforme se observa, no acórdão paradigma a Turma deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para excluir a exação exatamente porque a Fiscalização apurou o crédito por meio de arbitramento, quando o correto seria tê-lo apurado pela sistemática do lucro real;

- sendo assim, diante das teses firmadas nos acórdãos recorrido e paradigma, fica patente a divergência jurisprudencial, encontrando-se presentes, portanto, os requisitos de admissibilidade do recurso especial, nos termos da legislação de regência (Decreto nº 70.235/72, art. 37, § 2º, II, c/c art. 67 e §§, do RI-CARF).

MÉRITO

- o lançamento foi realizado com fulcro na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96;

- o art. 24 da Lei nº 9.249/95, por sua vez, determina que "verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão";

- é grande a disparidade entre os valores informados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) e os recursos movimentados nas contas bancárias nos respectivos períodos;

- mesmo intimada para justificar a origem dos recursos depositados, a impugnante não o fez de forma satisfatória, o que rendeu ensejo ao lançamento de ofício;

- no caso dos autos, no ano-calendário de 2002 e no 3º e 4º trimestres de 2004 o contribuinte estava submetido à sistemática de apuração dos tributos pelo lucro real, não tendo feito a fiscalização nada exceto aplicar com exatidão o comando legal;

- a jurisprudência desse Conselho entende que o arbitramento é medida excepcional, justificada por irregularidades na escrita contábil que impeçam a apuração do lucro real, desde que exaustivamente demonstrada pelas autoridades fiscais. Contudo essas irregularidades não se traduzem em simples omissão de receitas, desvio de recursos ou outros ilícitos fiscais cometidos pelos contribuintes;

- desse modo, as irregularidades mencionadas no acórdão recorrido não justificariam o arbitramento. Quanto à manutenção de recursos à margem da contabilidade, a Eg. 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes já decidiu que não se faz necessário, nessa hipótese, o arbitramento. Confira-se trecho da ementa do Acórdão nº 101-86.382, *verbis*:

"ARBITRAMENTO DE LUCRO — O arbitramento de lucro é procedimento reservado aos casos de inexistência ou imprestabilidade da escrituração contábil e aplicável apenas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI do artigo 399 do RIR/80, entre os quais não se inclui a existência de valores mantidos à margem da contabilidade, quando os mesmos são devidamente quantificados e tributados como omissão de receitas."

- nessa linha de raciocínio, se a pessoa jurídica estiver mantendo escrituração mercantil nos termos das leis comerciais e fiscais, embora haja omissão quanto a depósitos bancários de origem não comprovada, o arbitramento do lucro não terá, nessa hipótese, cabimento;

DO PEDIDO

- ante o exposto, nos termos da fundamentação supra, requer a FAZENDA NACIONAL seja conhecido e provido o presente recurso especial para reformar o acórdão atacado e restabelecer o crédito tributário do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2002 e aos 3º e 4º trimestre de 2004, conforme decidido na primeira instância.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1101-268, de 24/07/2014, admitiu o recurso especial, nos seguintes termos:

[...]

No caso em exame, o relator do voto vencedor do acórdão entendeu por afastar a imputação de IRPJ e CSLL em razão de a fiscalização ter adotado o valor total da movimentação bancária omitida da escrituração como base de cálculo dos tributos apurados pela sistemática do lucro real, resultando em tributação da receita omitida e não do lucro. Julgou que a fiscalização deveria ter adotado a tributação pelo lucro arbitrado e não pelo lucro real. Afastou, por isso, a exação.

Os acórdãos acostados como paradigmas, trazem em suas ementas:

ACÓRDÃO Nº 1101-000.854

[...]

Nesse paradigma, foi constatado pela fiscalização que a escrituração mantida pelo contribuinte seria imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, do período fiscalizado, bem como, para a determinação do correto lucro real. O lucro exacionável foi

arbitrado pelo Fisco com amparo na receita bruta conhecida. No entanto, a Turma julgadora considerou que o arbitramento só caberia em situações excepcionais e que o lucro real, no caso, poderia ser constatado. Afastou, por isso, o arbitramento.

Nesse caso, os depósitos bancários representavam em torno de 2,43% da renda bruta informada espontaneamente. Foi decidido, por essa razão, que não havia óbice à aferição do lucro real. Consideraram-se descabidos os lançamentos baseados em arbitramento do lucro exacionável, cancelando-se os autos de infração arrolados.

Como se constata, trata-se de situações fáticas diferentes. No paradigma, em razão de o percentual da receita omitida ter sido muito pequeno, entendeu-se possível aferir a tributação pelo lucro real. Na decisão combatida, o percentual da receita declarada, de aproximadamente 55% dos depósitos não comprovados no ano de 2002, levou ao afastamento da apuração pelo lucro real.

O próprio relator do voto vencedor do julgado recorrido assim se manifestou sobre esse fato:

Observe-se que não é o caso de omissão de poucos depósitos, de valor irrelevante, o que, obviamente, seria insuficiente para caracterizar como “imprestável” a escrituração da recorrente.

Por se fundamentar em situação fática diversa desta em exame, o Acórdão nº 1101-000.854 não serve como paradigma ao recurso interposto.

ACÓRDÃO Nº 101-86.382

[...]

No caso desse paradigma, restou provado que a empresa não registrava seu movimento bancário, não havendo comprovação de que a diferença entre os depósitos bancários e as receitas de vendas estivessem registradas na sua escrituração. Devidamente intimada, a sociedade empresária não apresentou nenhuma justificativa de que a diferença estivesse registrada em suas operações. Em razão desses fatos, houve a desclassificação de sua escrita e a fiscalização apurou o lucro por arbitramento.

A decisão decorrente do exame desses fatos considerou o arbitramento como medida extrema não aplicável ao caso, posto que: “a irregularidade apurada não obstaculizaria a apuração do real movimento econômico e financeiro da empresa”.

No acórdão recorrido, verifica-se, como consta do Termo de Verificação Fiscal às fls. 608/611, que houve nos anos de 2002, 2003, 2004, ausência de comprovação da origem dos valores creditados em contas bancárias pela contribuintes e que, embora intimada e reintimada a demonstrar e comprovar a origem dos valores depositados/creditados, a contribuinte não atendeu às intimações, permanecendo sem justificar e comprovar a origem dos recursos movimentados. Em vista disso, lavraram-se os autos de IRPJ, PIS, Cofins e CSLL.

É de se ressaltar que, de acordo com a decisão recorrida: a escrita dos valores declarados não foi desqualificada pela fiscalização, pois, em

princípio, estaria em ordem, uma vez que os livros contábeis solicitados pela fiscalização foram apresentados sem irregularidades. Considerou-se que a omissão por si só não seria suficiente para a desqualificação.

Em média a receita declarada foi de 55% dos depósitos não comprovados durante os anos calendários de 2002, 2003, 2004, totalizando 36 meses. Assim, restaria configurada a reiteração, a qual demonstraria a intenção, dolo específico, no sentido de pagar menos tributos do que o devido.

No voto vencedor do acórdão recorrido, entendeu-se que o vulto da omissão bancária não permitiria a apuração do IRPJ e da CSLL pelas normas do lucro real, uma vez que estar-se-ia incorrendo em tributação da receita e não do resultado. Foi, por essas razões, determinada a aplicação do arbitramento do lucro.

A primeira decisão combatida, Acórdão nº 1103-00.293, excluiu as exações relativas ao ano-calendário de 2002. Embargada essa decisão, o Colegiado proferiu o Acórdão nº 1103-00.955, estendendo o arbitramento aos 3º e 4º semestres de 2004.

Confrontando os dois julgados, vislumbra-se a possibilidade de divergência.

Embora que por motivações diversas, mas diante de fatos semelhantes os colegiados adotaram sistemas de tributação diferentes. No paradigma foi adotada a apuração dos tributos pela sistemática do lucro real ante a existência de significativas movimentações bancárias não registradas na escrituração contábil, enquanto que no acórdão recorrido foi adotado o arbitramento do lucro.

Num exame prelibatório, como o é o de admissibilidade de recurso especial, verifico que o Acórdão nº 101-86.382 atende à divergência.

IV - Conclusão

Em vista da divergência de resultados entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, que decidiram sobre questões semelhantes, considero preenchidos os requisitos previstos no RICARF a ensejar a subida dos autos à CSRF e DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA.

CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

Em 01/10/2014, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 14/10/2014, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DAS RAZÕES DE INSUBSISTÊNCIA DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL - DA EXISTÊNCIA DE APENAS UM ÚNICO PARADIGMA NO PRESENTE CASO (ACÓRDÃO Nº 1101-000.854), O QUAL NÃO FOI ADMITIDO PELO DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE

- inicialmente, cumpre atestar que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional pauta-se em um único acórdão paradigma para demonstração da divergência

jurisprudencial, qual seja, o Acórdão nº 1101-000.854, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do E. Conselho;

- confira-se, por oportuno, trecho retirado do mencionado recurso especial, em tópico denominado "Da admissibilidade do Recurso Especial (divergência jurisprudencial)", constante na fl. 2.302 dos autos (transcrição contida nas contrarrazões);

- verifica-se que o recurso especial da Fazenda Nacional fundou-se apenas no Acórdão paradigma nº 1101-000.854, a fim de preencher os requisitos para sua admissibilidade;

- no entanto, de acordo com o disposto no despacho de admissibilidade do referido recurso especial (fls. 2.328 a 2.333 dos autos), o Presidente da E. 1ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do CARF, entendeu que o referido Acórdão nº 1101-000.854 não serviria como paradigma no presente caso, uma vez que este se baseia em situação fática diversa daquela tratada nos presentes autos;

- desta forma, sem maiores esforços de raciocínio, não resta dúvida de que o recurso especial interposto pela recorrente não deveria ser conhecido, uma vez que o único acórdão paradigma trazido pela recorrente foi afastado pelo citado despacho de admissibilidade, em razão da ausência de demonstração da divergência jurisprudencial como descrita no artigo 67 do RICARF;

- ocorre que o despacho de admissibilidade do recurso especial ora contrarrazoado equivocadamente considerou que haveria um segundo acórdão paradigma suscitado pela recorrente, qual seja, o Acórdão nº 101-86.382, proferido pela extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- deveras, ao analisar o suposto paradigma acima mencionado, houve por bem considerar que este atenderia ao requisito da divergência de interpretação, dando seguimento ao referido recurso especial;

- contudo, não é essa a interpretação que se vislumbra ao analisar o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. Mormente porque, como já aduzido, a própria recorrente é clara em afirmar, por diversas vezes, que se trata de um único acórdão paradigma, o de nº 1101-000.854;

- deveras, a menção feita ao Acórdão nº 101-86.382 no recurso especial interposto pela recorrente tem claro caráter complementar da própria argumentação, sendo que a referência a este - cuja ementa sequer foi reproduzida na íntegra em atenção ao §7º do citado art. 67 do RICARF - encontra-se apenas no parágrafo conclusivo da peça;

- está claro que o mencionado Acórdão nº 101-86.382, sobre o qual o despacho de admissibilidade entendeu tratar-se de paradigma, não preenche tal condição, tratando-se de mero "apoio jurisprudencial" ao que alegou a Fazenda Nacional em seu recurso, de modo que não pode ser considerado como paradigma citado com o objetivo de comprovar a divergência jurisprudencial com o entendimento esposado no acórdão recorrido;

- assim, desde já, pugna-se pelo não conhecimento do apelo fazendário de plano, haja vista a desqualificação pelo Despacho de Admissibilidade do único acórdão paradigma utilizado pela PGFN (Acórdão nº 1101-000.854);

- caso assim não se entenda, o que se alega apenas a título argumentativo, requer-se o reconhecimento acerca da inobservância dos requisitos estabelecidos nos parágrafos do citado artigo 67 do RICARF, com relação à utilização do acórdão nº 101-86.382 como suposto paradigma, devendo ser mantido incólume o acórdão recorrido na parte em que foi favorável à Recorrida;

AD ARGUMENTANDUM - DA AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O SUPOSTO ACÓRDÃO PARADIGMA Nº 101-86.382 E A SITUAÇÃO DESCRITA NOS AUTOS

- além dos requisitos de forma que não foram respeitados pela Fazenda Nacional, cumpre observar que nem mesmo a situação fática descrita no suposto paradigma considerado pelo Despacho de Admissibilidade encontra semelhança com o presente caso;

- isso porque, de início, verifica-se que o suposto Acórdão paradigma nº 101-86.382, cujo julgamento ocorreu em 26 de abril de 1994, refere-se à exigência de crédito tributário de IRPJ relativo ao ano-calendário de 1987, com base em disposições contidas no Regulamento do Imposto de Renda de 1980 ("RIR/80"), que, por óbvio, não tem qualquer aplicação ao cenário atual;

- conforme indicado no próprio acórdão recorrido, o arbitramento do lucro no presente caso decorreu da aplicação do disposto no artigo 530, inciso II do RIR/99, o qual encontra respaldo legal no disposto no artigo 47 da Lei 8.981/95. bem com no artigo 1º da Lei 9.430/96. Ou seja, dispositivos legais posteriores ao próprio fato gerador que ensejou a exigência consubstanciada no suposto acórdão paradigma, cuja sessão de julgamento, inclusive, também ocorreu antes da edição da citada Lei nº 8.981/95;

- ora, em verdade, o alegado paradigma funda-se em situação fática anterior até mesmo à Constituição Federal atualmente vigente, sem falar nas incontáveis e diversas alterações legais que ocorreram no período, tanto em matéria tributária quanto em relação à própria contabilidade;

- desta forma, buscar exprimir similitude fática entre acórdão proferido há mais de 20 anos, sobre fato gerador ocorrido antes mesmo da entrada em vigor da Carta de 1988 e demais disposições legais atinentes ao presente caso, com a situação ora abordada nos presentes autos representa total desconhecimento dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e, principalmente, legalidade;

- e mais, de acordo com o suposto paradigma, o arbitramento seria medida de exceção que não poderia ser levada a efeito nos casos em que, mesmo verificada a ocorrência de omissão de receita, ainda assim fosse possível se apurar o lucro real;

- ocorre que tal situação diverge da dos presentes autos, uma vez que, de acordo com o próprio entendimento da E. Turma Julgadora, o arbitramento teria se dado justamente em caráter excepcional, uma vez que verificada a ocorrência de hipótese descrita no já citado artigo 530, inciso II, do RIR/99;

- isso porque, considerando que a receita omitida nos períodos, como já mencionado nessas contrarrazões, correspondia à parcela expressiva da receita declarada - "a receita declarada seria em média 55% dos depósitos não comprovados", de fato, não há dúvida que estaria caracterizada situação em que a escrituração fiscal da Recorrida conteria vícios, erros e deficiências que a tornaram imprestável à apuração do lucro real, bem como à identificação da efetiva movimentação bancária, nos próprios termos do artigo 530, II, alíneas "a" e "b";

- a própria recorrente reconhece a vultosa divergência entre as declarações da recorrida e os depósitos bancários que supostamente não teria comprovado a origem;

- desta forma, não poderia se manter a tributação com base no lucro real, como pretende a recorrente, uma vez que, ante a massiva receita supostamente omitida, não se estaria tributando o lucro, mas sim a própria receita auferida pela recorrida, sem qualquer distinção das despesas incorridas por esta;

- deveras, tal situação fática - representatividade do valor supostamente omitido em relação à receita declarada pelo contribuinte - não se verifica no Acórdão nº 101-86.382, suposto "paradigma", de modo que não se pode concluir que aquele caso se amolda à situação dos presentes autos;

- na forma em que realizada a apuração do suposto lucro real nos períodos autuados, a qual a recorrente busca restabelecer, a recorrida teria atingido margens de lucro de cerca de 60% de sua receita bruta, o que nem mesmo no mais favorável dos cenários se concretizaria. Ou seja, claramente se deturpou a base de cálculo do crédito tributário;

- destarte, considerando que o suposto acórdão paradigma não representa a mesma situação fática retratada nos presentes autos, em que o montante dos depósitos cuja origem supostamente não se comprovou tem enorme representatividade dentro da receita declarada da recorrida, não há como se buscar a aplicação daquela decisão ao presente caso;

- desta feita, resta demonstrada a insubsistência da pretensão da recorrente, uma vez que, considerando inexistência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o suposto Acórdão paradigma nº 101-86.382 - o qual nem mesmo poderia ser aceito por esta E. Câmara - não restam atendidos os requisitos estabelecidos na legislação para se admitir o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, motivo pelo qual esta E. CSRF deverá negar seguimento ao apelo fazendário;

DO PEDIDO

- diante de todo o exposto, requer-se que não seja conhecido o recurso especial ora combatido, uma vez que o único paradigma suscitado pela recorrente (Acórdão nº 1101-000.854) não foi acolhido pelo despacho de admissibilidade do recurso;

- caso assim não se entenda, e se admita o Acórdão nº 101-86.382 como paradigma - o que se admite apenas a título argumentativo - requer seja negado provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, pois não foram preenchidos os requisitos de admissibilidade dispostos no artigo 67 do Regimento Interno deste E. Conselho, não tendo sido demonstrada a similitude fática entre o alegado paradigma e o presente caso, de forma que seja mantido incólume o acórdão recorrido no tocante ao cancelamento das exigências relativas ao ano de 2002 e 3º e 4º trimestres de 2004.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Conforme já mencionado, além das contrarrazões acima mencionadas, a contribuinte também apresentou o seu próprio recurso especial.

Quanto à matéria admitida do recurso (impossibilidade de aplicação da multa qualificada, por inexistência de evidente intuito de fraude), a contribuinte desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

- a E. Turma Julgadora entendeu por bem manter a multa qualificada no percentual de 150%, uma vez que supostamente estaria preenchido o requisito para tanto, ou seja, dolo específico por parte do contribuinte, caracterizado pela alegada reiteração da conduta de omissão de receitas e pelo montante omitido;

- contudo, o entendimento exposto pela E. Turma Julgadora não pode prosperar, haja vista que a ocorrência da suposta omissão de receita, independentemente do valor que se considerou omitido ou do fato de ser reiterada, não constitui fundamento para a aplicação da multa qualificada;

- de acordo com o já decidido pelo E. CARF, por reiteradas vezes, o intuito de fraude deve estar devidamente demonstrado nos autos de maneira inequívoca e mediante prova, de modo que a mera verificação de omissão de receita, ainda que reiterada, não representa condição suficiente a fundamentar o agravamento da penalidade;

- nesse sentido, confira-se o entendimento dessa E. CSRF no julgamento que deu origem ao Acórdão paradigma nº 9101-001.615, cuja ementa se destaca abaixo:

"MULTA QUALIFICADA - REQUISITO - DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.

MULTA AGRAVADA - NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS - IMPOSSIBILIDADE - Quando se intima o sujeito passivo a apresentar provas que a lei define como de responsabilidade dele e que se consubstanciam nos meios hábeis à conformação ou não da presunção, a não apresentação destas provas tem por única decorrência ter-se por verdade aquilo que a hipótese legal presume, não sendo suficiente para o agravamento da penalidade." (Acórdão Paradigma nº 9101-001.615 - PA nº 13971.000841/2005-02)

- neste mesmo sentido, também é entendimento do Acórdão paradigma nº 1402-001.578, *verbis*:

"MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA EXPRESSIVA E REITERADA.

Descabe a qualificação da multa de ofício quando, em presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários, não há outros elementos levantados pela Fiscalização que apontem para uma conduta dolosa da atuada." (Acórdão Paradigma nº 1402-001.578 - PA nº 10580.725972/2011-41)

- conforme se verifica dos acórdãos paradigmas ora colacionados, a demonstração do intuito de fraude é condição *sine qua non* para a subsistência da aplicação de multa qualificada, condição esta que não se verifica em razão do (i) montante da receita omitida e, tampouco, (ii) da simples reiteração dessa infração, diferentemente do sustentado no acórdão recorrido;

- com efeito, cumpre ressaltar o disposto nas Súmulas 14 e 25 do E. CARF, nas quais se firmou, em definitivo, o entendimento de que a simples apuração de omissão de receita não autoriza a qualificação da multa;

- ademais, importante frisar que o próprio Acórdão nº 1101-000.854, suscitado pela Fazenda Nacional como paradigma em seu recurso especial interposto nos presentes autos (Fl. 2.302 dos autos), segue em linha com entendimento ora defendido pela recorrente, conforme se verifica de sua ementa (transcrição contida no recurso);

- e mais, a título meramente ilustrativo, verifica-se que tal entendimento não é, de forma alguma, único neste E. Conselho (ementas transcritas);

- logo, em sentido diametralmente oposto ao decidido no acórdão recorrido, demonstrado está que a simples verificação da omissão de receita ou rendimento, ainda que reiterada e em montante considerado elevado (critério meramente subjetivo), não é fim em si mesmo para demonstração do "evidente intuito de fraude" a que se refere o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 para fins de agravamento da multa aplicada;

- ademais, reconhecendo-se a inaplicabilidade da multa qualificada nos termos que delineada nos presentes autos, por consectário, deverá também ser reconhecida a necessidade de aplicação do prazo decadencial como descrito no artigo 150, §4º, do CTN para, desta forma, declarar extinta pela decadência as exigências fiscais relativas a fatos geradores anteriores a agosto de 2002;

- nestes termos, conforme a jurisprudência do E. CARF emanada dos acórdãos paradigmas mencionados nesse tópico, mister se faz a reforma do acórdão recorrido, a fim de que seja reduzida para 75% a penalidade aplicada, uma vez que não foi comprovada a hipótese de aplicação da multa agravada, conforme disposto no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Como já mencionado, quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 30/07/2015, deu seguimento parcial ao recurso, reconhecendo a existência de divergência apenas em relação à aplicação da multa qualificada, nos seguintes termos:

[...]

3 – Impossibilidade de aplicação da multa agravada, por inexistência de evidente intuito de fraude

Foram acostados os Acórdãos nºs 9101-001.615 e 1402-00.578 como paradigmas, cujas ementas reproduzo a seguir:

[...]

Na decisão recorrida entendeu-se, em razão da reiterada omissão de receitas e do significativo valor omitido, em comparação com o declarado, caracterizada a fraude e o dolo, fato que motivou a manutenção da multa qualificada.

De outro modo, nos acórdãos paradigmas, entendeu-se que a demonstração do intuito de fraude não se verifica em razão do montante da receita omitida ou da reiteração desse tipo de infração.

Entendo que as duas decisões atendem à divergência face a semelhança dos fatos em julgamento e a discrepância de resultados obtidos relativamente ao acórdão recorrido.

DOU SEGUIMENTO à matéria.

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 27/08/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu parcialmente o recurso especial da contribuinte, e em 03/09/2015, o referido órgão apresentou tempestivamente suas contrarrazões, com os seguintes argumentos:

- o contribuinte apresenta recurso especial de divergência contra acórdão que manteve a qualificação da multa de ofício em 150%, tendo em vista a presença dos elementos subjetivos dolo;

- o recurso não merece provimento;

- como se sabe, no processo administrativo em geral, e no fiscal em particular, não há necessidade de demonstração absoluta da vontade íntima do contribuinte de fraudar o Fisco, sendo suficiente a apresentação de dados objetivos que façam presumir com certo grau de certeza a conduta fraudulenta. A exigência de que a autoridade fiscal demonstre a vontade íntima do contribuinte de fraudar o Fisco constitui prova macabra, de difícil confecção, senão impossível;

- a sonegação do art. 71 da Lei 4.502/1964 refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. A fraude, do art. 72 da mesma lei, 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;

- no caso dos autos, está absolutamente comprovada a conduta fraudatária do contribuinte, bem como o intuito de sonegação. Pela conduta praticada pela contribuinte, o intuito fraudatário está evidente, pois, no caso, houve omissão reiterada de vultosas quantias, o que impediu a autoridade fiscal de conhecer o fato gerador dos tributos. Conforme se observa, essa conduta se subsume com perfeição ao art. 71 da Lei nº 4.502/66, que conceitua sonegação;

Processo nº 19515.001924/2007-36
Acórdão n.º **9101-002.820**

CSRF-T1
Fl. 17

- além do mais, não se pode afirmar que a contribuinte estava de boa-fé, pois os valores movimentados são exageradamente divergentes dos valores declarados, além de a conduta ter sido praticada de forma reiterada;

- a conduta fraudatória, portanto, é perfeitamente perceptível, devendo ser mantida a qualificação da multa imposta à contribuinte, posto que o dolo está perfeitamente demonstrado nos elementos probatórios que instruem os presentes autos;

- ante o exposto, nos termos da fundamentação supra, requer a Fazenda Nacional seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo-se o acórdão atacado por seus próprios fundamentos, bem como pelas razões acima apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004.

A autuação fiscal está embasada em omissão de receita apurada a partir da análise de extratos de contas bancárias mantidas pela empresa.

De acordo com a fiscalização, "grande parte dos valores recebidos caracteriza-se como oriunda das atividades exercidas pela empresa, tais como operações com cartões de crédito e de débito (American Express, Visa, Visanet, Redecard, Redeshop, Venda com Cartão, etc) e cobrança bancária (Título de Cobrança, Liquidação de Cobrança, etc)".

Também foram detectados depósitos bancários com origem não comprovada (omissão de receita apurada por presunção legal).

O lançamento de IRPJ/CSLL foi realizado de acordo com os regimes de apuração adotados pela contribuinte. Observou-se o regime do lucro real nos quatro trimestres de 2002, e no 3º e 4º trimestres de 2004. Para os quatro trimestres de 2003 e para os dois primeiros trimestres de 2004, o lançamento foi feito pelo regime do lucro presumido.

O regime não cumulativo foi adotado para a apuração do PIS nos meses de dezembro/2002, e de julho a dezembro/2004, e para a apuração da COFINS nos meses de julho a dezembro/2004. Nos demais meses, essas contribuições foram apuradas pelo regime de incidência cumulativa.

Foi aplicada a multa qualificada de 150% sobre a omissão de receita apurada de forma direta, e sobre a omissão de receita apurada com base em depósitos bancários com origem não comprovada (presunção legal), foi aplicada a multa de 75%.

A decisão de primeira instância administrativa identificou algumas transferências bancárias entre contas de mesma titularidade, e excluiu esses valores da base de cálculo autuada.

A decisão de segunda instância administrativa (que é objeto dos recursos especiais sob exame), por sua vez, entre outras questões que examinou, decidiu cancelar as exigências de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2002 e no 3º e 4º trimestres de 2004, com o argumento de que, em razão do montante das receitas omitidas, a tributação deveria ter se dado pelo lucro arbitrado e não pelo lucro real.

O recurso especial da PGFN questiona justamente esse aspecto da decisão, e procura restabelecer as exigências de IRPJ/CSLL com base no lucro real para os referidos períodos.

Já o recurso especial da contribuinte contesta a parte da decisão que considerou correta a aplicação da multa qualificada de 150%.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta preliminar de não conhecimento do recurso especial da PGFN.

Realmente, não há condições para se conhecer do recurso.

O recurso da PGFN está pautado em um único acórdão paradigma (Acórdão nº 1101-000.854), que, de acordo com o próprio despacho de admissibilidade, não serve como paradigma de divergência porque está baseado em situação fática diversa da tratada nos presentes autos.

Não deixo de perceber que o recurso da PGFN foi admitido com base em outro paradigma, o Acórdão nº 101-86.382, e que, conforme alegado nas contrarrazões da contribuinte, essa decisão foi trazida pela PGFN em caráter complementar da argumentação que vinha sendo desenvolvida no recurso especial, etc.

Ocorre que esse segundo paradigma, ainda que superadas as questões formais apontadas pela contribuinte em sede de contrarrazões, também não serve para a comprovação da alegada divergência.

Primeiro, porque ele tratou de crédito tributário de IRPJ relativo ao ano-calendário de 1987, fundamentado em disposições contidas no Regulamento do Imposto de Renda de 1980 ("RIR/80"), que guardam algumas diferenças com o cenário atual do RIR/99 (em que está baseado o acórdão recorrido).

Vale transcrever e cotejar as hipóteses de arbitramento previstas nestes regulamentos, com a indicação de suas respectivas bases legais:

DECRETO Nº 85.450/1980 (RIR/80)

HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 399. A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando (Decreto-Lei nº 1.648/78, art. 7º):

I - o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o art. 172;

II - o contribuinte autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação;

III - o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária;

IV - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto na alínea a do parágrafo único do art. 270;

VI - o contribuinte, na situação referida no inciso I e não autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido, espontaneamente apresentar declaração de rendimentos.

DECRETO Nº 3000/1999 (RIR/99)

HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Vê-se que há muitas semelhanças entre as regras anteriores e as atuais, no que diz respeito às hipóteses de arbitramento. Mas também há algumas diferenças, e, para este caso, há uma diferença fundamental, que diz respeito à impossibilidade de "identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária" (alínea "a" do inciso II, acima transcrita), hipótese que não estava prevista no regramento anterior, e que foi expressamente citada no voto que orientou a decisão recorrida (quando se entendeu que a fiscalização deveria ter realizado o arbitramento do lucro).

Se o acórdão recorrido buscou fundamento em dispositivo legal que nem mesmo existia no contexto do acórdão tido como paradigma, não há como cotejar essas decisões para fins de comprovação de divergência jurisprudencial.

Mas há ainda uma outra questão. É que segundo paradigma incorre no mesmo problema do primeiro.

O segundo paradigma tratou de situação em que foram apuradas diferenças entre os depósitos bancários e as receitas registradas na contabilidade. O Termo de Verificação apresenta a seguinte motivação para o arbitramento naquele caso:

[...] considerando que ficou comprovado que a empresa não registrava seu movimento bancário e tampouco comprovou que a diferença havida entre os depósitos bancários e as receitas de vendas estivesse registrada na sua escrituração, solicitamos a desclassificação da mesma por não atender aos princípios da legislação comercial e pela técnica contábil.

O referido acórdão tido como paradigma cancelou o arbitramento por entender que a "falta de contabilização do movimento bancário da empresa" e a ausência de esclarecimentos quanto à origem dos valores dos depósitos que ultrapassaram a receita contabilizada não justificavam (naquela época) o arbitramento, e nem obstaculizavam a apuração do lucro real, manifestando a seguinte conclusão:

[...] Tanto é assim que a fiscalização apurou, sem nenhuma dificuldade o montante dos depósitos, a receita registrada na contabilidade e a diferença entre ambos, a qual, inclusive, caracterizou como omissão de receita e submeteu à tributação, com vistas a ressarcir a Fazenda Nacional da parcela do tributo pago a menor, pela omissão cometida.

Mas em nenhum momento o acórdão tido como paradigma trata de alguma questão sobre o montante/proporção das receitas omitidas em relação às receitas tributadas, não diz que as receitas omitidas eram significativas, e nem declara que esse tipo de circunstância é irrelevante para a definição do regime de tributação, ou que o arbitramento seria cancelado mesmo diante desse quadro.

Está bem claro que o acórdão recorrido afirmou a necessidade de arbitramento, ou seja, a vultosa movimentação bancária e principalmente a elevada proporção da receita omitida (destacando que a receita declarada representava 55% da receita omitida), e que o acórdão tido como paradigma não enfrentou esse tipo de questão.

Não há, assim, como identificar a alegada divergência jurisprudencial a partir do Acórdão nº 101-86.382.

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Em seu recurso especial, a contribuinte suscita divergência jurisprudencial sobre a aplicação da multa qualificada de 150%.

Ela trouxe como paradigmas de divergência os Acórdãos 9101-001.615 e 1402-001.578, que afastaram a multa qualificada no contexto de lançamentos realizados com base em omissão de receita apurada por presunção legal a partir de depósitos bancários com origem não comprovada.

Nos dois casos paradigmas, o fato de a tributação ter se dado por presunção legal foi aspecto relevante para o afastamento da multa qualificada.

No caso do Acórdão nº 9101-001.615, a própria ementa já é bastante reveladora disso:

MULTA QUALIFICADA - REQUISITO - DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.

MULTA AGRAVADA - NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS - IMPOSSIBILIDADE - Quando se intima o sujeito passivo a apresentar provas que a lei define como de responsabilidade dele e que se consubstanciam nos meios hábeis à conformação ou não da presunção, a não apresentação destas provas tem por única decorrência ter-se por verdade aquilo que a hipótese legal presume, não sendo suficiente para o agravamento da penalidade.

(grifos acrescidos)

A ementa do Acórdão nº 1402-001.578 também deixa claro que o julgamento da multa qualificada se dá em torno de lançamento por presunção legal:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA EXPRESSIVA E REITERADA.

Descabe a qualificação da multa de ofício quando, em presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários, não há outros elementos levantados pela Fiscalização que apontem para uma conduta dolosa da autuada.

Mas é a parte final do voto que orientou essa segunda decisão paradigma que não deixa dúvidas de que o uso da presunção legal foi aspecto relevante para o afastamento da multa qualificada:

Noutro giro, tendo em vista que a autuação, na parte aqui analisada, se baseou em presunção da omissão de receitas por depósitos bancários, onde o faturamento da empresa é presumido, com previsão legal, e que não há outros elementos levantados pela Fiscalização que apontem para uma conduta dolosa da Recorrente, não reputo comprovada a conduta dolosa da empresa.

Por outro lado, já foi esclarecido no início deste voto que o lançamento objeto deste processo está embasado tanto em omissão de receitas decorrentes das atividades exercidas pela empresa, apuradas a partir de recebimentos via cartões de crédito/débito e de recebimentos a título de cobrança bancária, quanto em omissão de receitas apuradas por presunção legal, a partir de depósitos bancários com origem não comprovada.

Também foi esclarecido que a multa qualificada de 150% incidiu apenas sobre a omissão de receita apurada de forma direta, e que sobre a omissão de receita apurada com base em depósitos bancários com origem não comprovada (presunção legal), foi aplicada a multa de 75%.

Nesse contexto, a comprovação da divergência jurisprudencial fica prejudicada, pois, no que toca à infração apurada por presunção legal, a própria fiscalização já aplicou a multa normal de 75% nestes autos, fazendo incidir a multa de 150% apenas sobre a omissão de receita apurada de forma direta.

Os acórdãos paradigmas, por sua vez, somente trataram de omissão de receita apurada de forma indireta, mediante uso de presunção legal.

Nesses termos, não há comprovação da alegada divergência jurisprudencial, de modo que o recurso especial da contribuinte também não deve ser conhecido.

Em resumo, voto no sentido de NÃO CONHECER dos recursos especiais apresentados pela PGFN e pela contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo