



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



**Processo nº** 19515.004878/2010-22  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-006.328 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 6 de outubro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SETORIAL SERVIÇOS E ASSESSORIA CONTABIL LTDA - ME

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004, 2005

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

Tendo em vista que o acórdão recorrido não apresentou os motivos ou fundamentos que levaram o Colegiado a quo a reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, deveria a Fazenda Nacional, antes de interpor o recurso especial, prequestionar essa omissão por meio de embargos de declaração. Todavia, como assim não fez, o conhecimento do apelo especial resta prejudicado à luz das normas regimentais do CARF.

MULTA DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, 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 da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em presunções para realizar o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme

Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL – PGFN (fls. 766 a 782), contra o Acórdão nº 1201-004.785, de 14/04/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 754 a 764):

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

*Ano-calendário: 2004, 2005*

*INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.*

*Basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a carga do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos, nos termos do artigo 42, da Lei nº 9.430/96. Trata-se de presunção legal do tipo juris tantum e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.*

*APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.*

*A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF nº 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.*

*LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA DE PRÁTICA DOLOSA.*

*Descaracterizada a ocorrência de dolo por parte do sujeito passivo, o prazo decadencial rege-se pela regra do §4º do artigo 150 do CTN e não do artigo 173, I, do CTN.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.*

*Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.*

A decisão foi assim registrada:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência do crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2005 e para afastar a qualificação da multa de ofício,*

*mantendo-se o percentual regular de 75% sobre os valores remanescentes.*

O recurso especial da Fazenda Nacional questionou o entendimento adotado pelo acórdão recorrido e defendeu a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito do cabimento da qualificação da multa de ofício em casos em que a omissão de receitas, presumida com base na não comprovação da origem de depósitos bancários, se dá de forma reiterada.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

O Acórdão n.º 1201-004.785, ora recorrido, analisa caso em que a contribuinte, regularmente intimada, não justificou a origem de depósitos bancários realizados em suas contas bancárias ao longo dos anos de 2004 e 2005. Em razão disso, a Fiscalização presumiu, com fundamento do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, omissão de receitas referente aos valores dos depósitos de origem não comprovada, bem como qualificou a multa de ofício por entender caracterizado o objetivo de sonegação na conduta da contribuinte de não entregar declarações que refletissem a realidade de sua movimentação financeira.

Diante deste contexto, o acórdão recorrido ponderou que o fato de a contribuinte apresentar declarações zeradas ou com valores inferiores aos efetivamente recebidos não é suficiente para comprovar seu dolo, evidenciando apenas a inexatidão e/ou ineficácia das informações prestadas. Segundo a decisão, seria necessário, para fins de caracterização dos ditames legais que justificam a qualificação da multa de ofício, que a Fiscalização comprovasse que a contribuinte teve o intuito adicional de ocultar a omissão de receitas, por meio da “*emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras*”.

Os Acórdãos n.º 103-23.495 e n.º 1401-000.823, paradigmas apontados pela Fazenda Nacional, analisam situações fáticas bastante similares à encontrada nos presentes autos, como bem se demonstrou no recurso especial. Em todos os casos, os contribuintes não comprovaram a origem de depósitos bancários constatados em suas contas e, por isso, foram autuados por omissão de receitas presumida. Também em todos os casos, a Fiscalização aplicou a multa qualificada sobre os créditos tributários lançados.

Neste contexto, o Acórdão n.º 103-23.495 decidiu pelo acerto do enquadramento adotado pela Fiscalização, por entender que a conduta do sujeito passivo de omitir receitas de forma reiterada e contínua, por mais de 3 (três) anos, denota concretamente o evidente intuito de fraude e amolda-se ao tipo descrito no art. 71 da Lei n.º 4.502/1964 (sonegação), sendo suficiente, portanto, para amparar a qualificação da multa de ofício.

Em sentido semelhante decidiu o Acórdão n.º 1401-000.823, segundo paradigma trazido pela recorrente, ao defender que a prática de omitir

receitas por 2 (dois) anos de forma reiterada, em montantes bastante superiores aos declarados, 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 nº 4.502/1964, denotando evidente intuito de fraude e permitindo a aplicação da multa de ofício qualificada.

Conclui-se, assim, que a Fazenda Nacional logrou êxito em demonstrar a divergência jurisprudencial aventada em seu recurso especial.

No mérito sustenta a Recorrente que restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada, sistemática na prática de infrações tributárias em anos calendários seguidos. Tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada. Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.

Sustenta que contribuinte: i) praticou atividade ilícita observada a partir da **apuração de infrações tributárias, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude**, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%; ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário; iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal; iv) a conduta repetida sistematicamente 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.

Intimada, a contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda No mérito, nego provimento ao recurso, uma vez que a qualificação da multa exigiria algo a mais do que a mera falta ou ausência de escrituração.

### Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação

divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

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

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

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

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

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

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

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

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

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, entendo não ter sido prequestionada a matéria que ora se devolve a julgamento. Com efeito, segundo infere-se do Recurso Especial, a Procuradoria questiona a desqualificação da multa em caso em que a omissão de receitas se deu de forma reiterada. Contudo, analisando-se o voto condutor do acórdão recorrido, verifica-se que a Conselheira relatora não analisou em qualquer momento a matéria. Veja-se:

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

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

19. In casu, a imposição da multa de ofício em seu percentual exacerbado (de 150%) está assim justificada pela autoridade lançadora no Termo de Constatação Fiscal, às e-fls. 110/111:

A aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) **se justifica em função da não entrega de declarações que refletissem a realidade da movimentação financeira do contribuinte**, posto que ou não foram apresentadas ou foram apresentadas com valores zerados, sendo claro o objetivo de sonegação, de acordo com o disposto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem: [...]

20. Complementarmente, o voto condutor da decisão de piso, reforça os seguintes elementos motivacionais (e-fl. 656):

67. Sobre a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, entendo que o conjunto dos fatos que se encontram nos autos do presente processo administrativo, indicados no item “47” (**omissão de receitas, não apresentação dos livros fiscais exigidos pela legislação regente, embaraço à fiscalização, arbitramento do lucro, a entrega de declarações inexatas, a apuração de crimes relativos “à prática dos crimes relacionados à manutenção do esquema de blindagem patrimonial”**), quando decidido pela aplicação do art. 173, I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial, justificam a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%. (grifos nossos)

Note-se que já na delimitação da matéria em julgamento pelo Termo de Verificação Fiscal e pelo acórdão de DRJ, não há qualquer menção à reiteração de condutas, o que se repercute no voto condutor do acórdão:

36. Dito isso, considero que, em concreto, a conduta da ora Recorrente não se enquadra nos citados ditames legais de forma a justificar a qualificação da multa de ofício. Isso porque, tais práticas materializam a hipótese de aplicação literal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa de 75% (e não 150%) é aplicável "sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" justamente "nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata" (grifos nossos).

37. Vejam que, o fato de o contribuinte não apresentar escrituração fiscal e contábil (“declarações zeradas”) ou com valores abaixo dos recebidos (o que restou evidenciado em concreto), por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acabam por deixar evidente a inexatidão das informações prestadas e/ou sua ineficácia.

38. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

39. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a

importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

40. A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Há nos autos, tão somente, menção genérica aos dispositivos supra sem a demonstração efetiva do elemento doloso.

Ademais, a questão resta ainda mais clara quando se verifica o esforço da procuradoria ao delimitar a suposta divergência:

**Entretanto, apresenta-se sem qualquer mácula a majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo.**

**Como se referem a períodos de apuração seguidos, as infrações apuradas decorrem de prática reiterada. Trata-se, assim, de típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes, no sentido de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.**

Verifica-se, assim, que se trata de matéria inaugurada em sede de recurso especial, não tendo sido anteriormente prequestionada. Nesse sentido, entendo não estarem preenchidos os requisitos para interposição do recurso especial, razão pela qual não o conheço.

Ante o exposto, voto por não conhecer do Recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator