



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720767/2015-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.076 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROVED COMERCIO E IMPORTACAO DE ROLAMENTOS E VEDACOES - EIRELI

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DOLO NÃO COMPROVADO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO. VOLUME E REITERAÇÃO.

A qualificação da multa de ofício ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do dolo do sujeito passivo. Não prospera a qualificação da multa quando baseada em circunstâncias relacionadas à própria omissão, e não a um ato ilícito praticado pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente 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 Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1402-003.906, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 15 de maio de 2019, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1402-003.906

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ALEGAÇÃO DE RECEBIMENTO DE COBRANÇAS DE TITULARIDADE DE TERCEIROS.

A presunção estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96 atribui ao sujeito passivo o ônus de provar que não representam receitas tributáveis os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada durante o procedimento fiscal, mormente se tais créditos não foram registrados em sua escrituração contábil. A demonstração de que tais créditos são de titularidade de terceiros deve ser feita mediante associação individualizada dos depósitos à prova documental dos títulos recebidos e do seu repasse aos alegados titulares.

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA IDENTIFICAÇÃO DA EFETIVA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO.

A lei determina o arbitramento do lucro se a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte for imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, sem excluir desta hipótese os optantes pelo lucro presumido. A presunção de omissão de receitas em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, embora evidencie receita bruta conhecida para fins de arbitramento, não permite alcançar a efetiva natureza da receita auferida pelo sujeito passivo para fins de determinação do lucro presumido.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade do lançamento e da decisão de 1ª instância e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade.

A Fazenda Nacional alega divergência com relação à aplicação da multa qualificada, tendo seu recurso especial sido admitido nos seguintes termos – trechos do despacho de Presidente de Câmara que deu seguimento ao recurso, grifos do original:

(...)

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

“Qualificação da multa de ofício aplicada”

Decisão recorrida:

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos.

[...].

A autoridade fiscal entendeu caracterizada a hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/64 porque:

a. A empresa omitiu de sua contabilidade contas-correntes nas quais ela havia movimentado recursos financeiros, objetivando impedir que a RFB tivesse ciência de seu faturamento (ocorrência do fato gerador), e de sua respectiva tributação (da obrigação principal); e

b. O Sr. Vanderlei transferiu a sociedade da empresa para terceiro apenas no papel, pois continuou sendo o responsável pela administração da sociedade. Ao agir desta forma, procurou ocultar sua condição de sócio da empresa (condição pessoal do contribuinte), de modo a dissimular sua responsabilidade pelos créditos tributários lançados contra a empresa.

Acórdão paradigma nº 101-96.757, de 2008:

MULTA QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatada a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.

[...].

Aplicou a multa qualificada de 150% sob o fundamento de que a contribuinte manteve movimentação bancária de R\$ 20.052.558,71 à margem da contabilidade, no período fiscalizado. O fisco entendeu que houve a dissolução irregular da fiscalizada, em razão da omissão de receitas da fiscalizada no período de atividade, omissão provocada de forma dolosa.

[...].

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96.

Acórdão paradigma nº 107-09.267, de 2008:

PENALIDADE - MULTA QUALIFICADA.

O fato de ter omitido receitas reiteradamente em todos os meses do período, inclusive em valor significativamente superior ao valor declarado, revela a intenção do dolo. Assim, cabível a multa qualificada, pois estão presentes as condições legais para sua imposição.

[...].

Resta em litígio, neste processo, o lançamento do IRPJ do ano-calendário de 2001, em razão da infração de omissão de receitas, por ter a contribuinte declarado à SRF valores menores do que os registrados em seu livro registro de saída de mercadorias, de fls. 56 a 118. Também foram lançadas a CSLL, a contribuição para o PIS e a COFINS, por decorrência da mesma infração.

Com relação a essa 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 por **cancelar a multa qualificada de 150%**, lançada pela fiscalização sob o fundamento de que a empresa omitiu de sua contabilidade contas-correntes nas quais ela havia movimentado recursos financeiros, e o Sr. Vanderlei transferiu a sociedade da empresa para terceiro apenas no papel, pois continuou sendo o responsável pela administração da sociedade, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 101-96.757, de 2008) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, por **manter a multa qualificada de 150%**, lançada pela fiscalização sob o fundamento de que a contribuinte manteve movimentação bancária [...] à margem da contabilidade, no período fiscalizado, e que houve a dissolução irregular da fiscalizada.

Já no referente ao **segundo acórdão apontado** (Acórdão nº 107-09.267, de 2008), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.**

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de **presunção de omissão de receitas**, consistente na falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem, no **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 107-09.267, de 2008), **ao contrário**, tratou-se de **prova direta**, consistente em ter a contribuinte declarado à SRF valores menores do que os registrados em seu livro registro de saída de mercadorias.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada.**

Contra essa decisão o sujeito passivo primeiramente apresentou embargos de declaração alegando omissão (o acórdão não teria apreciado cópias parciais de documentos relativos às empresas titulares dos recursos autuados) e “contradição” (por suposta divergência entre “o acórdão e o restante do processo”). Os embargos foram rejeitados por despacho.

O sujeito passivo então apresentou recurso especial, o qual teve o seguimento negado por Presidente de Câmara, e decisão da qual não se recorreu.

Na peça de recurso especial há razões contrapondo o recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 3.534-3.537 e 3.540). O sujeito passivo também apresentou contrarrazões em peça apartada (fls. 3.577-3.593), em que questiona o mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido

como relevante seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que mais circunstancial.

No caso, o voto condutor do acórdão recorrido pontuou estar diante de receitas presumidamente omitidas e concluiu pela aplicação da Súmula CARF 25, eis que a autoridade autuante não teria trazido elementos capazes de relacionar as receitas omitidas ao faturamento do sujeito passivo, *in verbis*:

(...)

No presente caso, a autoridade lançadora afirma que a contribuinte omitiu a movimentação de recursos financeiros de sua contabilidade para impedir que o Fisco tivesse conhecimento de seu faturamento. Todavia, não trouxe aos autos qualquer elemento que correlacionasse as receitas presumidamente omitidas com o faturamento do sujeito passivo, limitando-se a caracterizar a infração a partir da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Em tais circunstâncias, resta fora de dúvida a aplicação da Súmula CARF nº 25 (A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.).

(...)

A Fazenda Nacional refuta expressamente a aplicação do enunciado sumular, afirmando que *“não se aplica a Súmula CARF nº 14 ou 25, já que prática reiterada da conduta dolosa demonstra inquestionavelmente o intuito de fraude do Recorrido.”*

Considerando o racional constante do acórdão recorrido, a divergência jurisprudencial restará demonstrada caso o paradigma apontado tenha decidido pela aplicabilidade da multa qualificada em uma acusação semelhante, ou seja, autuação por presunção de omissão de receitas em que a autoridade fiscal igualmente não tenha trazido elementos capazes de relacionar as receitas à atividade da pessoa jurídica.

Somente assim o a aplicação do racional do paradigma ao caso dos autos seria capaz de levar a uma reforma da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

No caso do paradigma 101-96.757, único aceito pelo exame de admissibilidade, o lançamento foi feito com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente. O voto condutor apontou que o sujeito passivo manteve depósitos bancários à margem da contabilidade nos anos de 2002 a 2004, afirmando que *“os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.”*

A manutenção da multa qualificada para tal paradigma não dependeu de nenhuma correlação entre as receitas presumidamente omitidas e as receitas da atividade da pessoa jurídica. Neste sentido, compreendo que o precedente revela divergência jurisprudencial em face do acórdão recorrido.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso especial consiste em definir se, no caso dos autos, deve ou não ser mantida a qualificação da multa de ofício, aplicada à infração de omissão de receitas apurada por presunção legal, e mantida nos termos do voto condutor do acórdão recorrido.

A Fazenda Nacional sustenta que “*a magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro*”, bem como que “*a reiteração dessa prática aliada aos resultados obtidos evidencia a clara intenção de fraudar o Fisco*”.

O Termo de Verificação Fiscal assim motivou a qualificação da multa (fl. 436):

56. No caso em tela, constatou-se as duas hipóteses do artigo 71 [da Lei 4.502/1976], a saber:

a. A empresa omitiu de sua contabilidade contas-correntes nas quais ela havia movimentado recursos financeiros, objetivando impedir que a RFB tivesse ciência de seu faturamento (ocorrência do fato gerador), e de sua respectiva tributação (da obrigação principal); e

b. O Sr. Vanderlei transferiu a sociedade da empresa para terceiro apenas no papel, pois continuou sendo o responsável pela administração da sociedade. Ao agir desta forma procurou ocultar sua condição de sócio da empresa (condição pessoal do contribuinte), de modo a dissimular sua responsabilidade pelos créditos tributários lançados contra a empresa.

57. Desta forma, caracterizada a Sonegação, resta evidente que o lançamento de ofício deve ser com as respectivas multas qualificadas.

Observo que a qualificação da multa com base na acusação constante do item “b” acima foi refutada pelo acórdão recorrido e não foi objeto do recurso interposto pela Fazenda Nacional, nem se estabeleceu qualquer divergência jurisprudencial quanto a tal hipótese, de maneira que resta para análise, no presente recurso especial, a hipótese de qualificação da multa fundamentada nas circunstâncias descritas no item “a” acima.

Ademais, como se percebe, na parte dedicada à qualificação da multa o Termo de Verificação Fiscal (TVF) não faz qualquer alusão à reiteração da conduta ou especificamente ao volume dos recursos omitidos.

Só isso já seria suficiente para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, eis que seu pedido não encontra guarida sequer na acusação fiscal.

De qualquer forma, a leitura do item “a” do TVF revela que a qualificação da multa esteve baseada em circunstâncias relacionadas à própria omissão, e não a um ato ilícito praticado pelo sujeito passivo.

Em casos tais, esta 1ª Turma da CSRF tem decidido que a multa de ofício deve ser aplicada no percentual de 75%, não havendo suporte na acusação para a aplicação da multa em sua modalidade qualificada.

Como observou o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, “a multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.” -- trecho do voto do no acórdão 9101-005.514, sessão de 13 de julho de 2021, assim ementado e decidido:

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

Ano-calendário: 2002

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado e a conselheira Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Características da própria omissão não servem de fundamento para a qualificação da multa de ofício, como pontuou o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no acórdão 9101-005.151:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO E RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Ante o exposto, oriento meu voto para, no mérito, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano