



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722533/2012-16
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.299 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOUZA LIMA SERVIÇOS GERAIS LTDA

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

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO REITERADA E SIGNIFICATIVA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar as divergências evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernentes à omissão reiterada ou significativa de receitas, e não de ações e omissões no âmbito previdenciário que, associadas à falta de apresentação de livros e documentos, enseja o arbitramento dos lucros com base nas remunerações pagas a empregados e prestadores de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-001.599, na sessão de 27 de novembro de 2014, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA. NÃO APLICAÇÃO.

A imposição da multa qualificada não se justifica quando não demonstrados suficientes indícios de ação dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurado nos anos-calendário 2007 e 2008 mediante arbitramento a partir das remunerações de seus empregados, com aplicação de multa qualificada e agravada. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou parcialmente procedente a impugnação para afastar a qualificação da penalidade, sendo que esta exoneração se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 2052/2075). A Contribuinte não interpôs recurso voluntário. O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício (e-fls. 2106/2114).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 10/03/2015 (e-fl. 2115) e em 31/03/2015 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 2116/2123 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2124/2127, do qual se extrai:

Aponta o recorrente divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outros julgados em relação a dois tópicos, conforme a seguir.

a) Magnitude da omissão de receitas como critério para qualificação

Com relação a esse ponto, a recorrente aponta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma de nºs **101-96.668** e **101-96.757** (ambos da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes), reproduzindo a íntegra das ementas.

Assevera a recorrente que o primeiro paradigma "foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, §1º da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de omissão significativa de receita". Já no que se refere ao segundo (de nº 101-96.757), aduz que "entendeu o Colegiado que quando a divergência entre a verdade real e a verdade declarada é discrepante, a multa qualificada deve ser aplicada".

Compulsando-se os paradigmas, verifica-se tratar de lançamentos de IRPJ e outros tributos em decorrência de omissão de receitas que, não contabilizadas, foram identificadas por outras vias (no primeiro caso através de DIRFs de terceiros e no segundo por depósitos bancários de origem não comprovada).

Embora as ementas dos paradigmas não deixem evidente que a magnitude da omissão de receitas foi determinante para que fosse mantida a qualificação da multa, os trechos destacados dos votos condutores demonstram que os colegiados julgadores entenderam que a não contabilização de parcela significativa das receitas auferidas caracteriza conduta fraudulenta a ensejar a qualificação da multa. Vale reproduzir os excertos a seguir:

Acórdão paradigma de nº **101-96.668**:

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada e, conseqüentemente, desloca o termo inicial da contagem do prazo de decadência

para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acórdão paradigma de nº **101-96.757**:

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. No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade. De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, 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.

Importante verificar, no entanto, se a situação de vultosa omissão de receitas está posta no caso do acórdão recorrido, cujo lançamento também decorreu da identificação de receitas não contabilizadas.

Veja-se, nesse contexto, que o voto condutor do acórdão recorrido refere que "restringe-se o recurso de ofício simplesmente a redução do percentual da multa de 225% para 112,5%" e reproduz a parte da decisão da Turma da DRJ que trata do tema, uma vez que acompanha "o entendimento defendido por aquela Turma julgadora".

Anote-se, nessa toada, que o relatório do acórdão da DRJ consigna que o Termo de Verificação Fiscal assinalara que "a frequência e extensão das ações e omissões são incompatíveis com a falta de vontade deliberada e que somente são admissíveis no terreno da intencionalidade e do dolo, entendendo ser o caso da tipificação da fraude, na definição do art. 72 da Lei nº 4.502/64".

Resta, assim, caracterizado o dissídio jurisprudencial, uma vez que, presente a reiteração como elemento configurador de situação que enseja a exasperação da multa de ofício, a qualificação restou afastada, diferentemente do que ocorreu nos casos dos paradigmas.

b) Prática reiterada da infração como critério para qualificação

Com relação a esse ponto, a recorrente aponta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma de nºs **101-94.095** e **9101-001.002** (respectivamente, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e da 1ª Turma da CSRF), reproduzindo a íntegra das ementas.

Alega a recorrente que "a jurisprudência do CARF, ao contrário do acórdão recorrido, também mantém a qualificação da multa quando há prática reiterada de infração".

Com efeito, a leitura das ementas indica que nos paradigmas a prática reiterada da infração é elemento caracterizador das condutas definidas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964 e justifica a imposição de multa qualificada. Veja-se:

Acórdão paradigma de nº **101-94.095**:

IRPJ/CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e justifica a aplicação da multa qualificada.

Acórdão paradigma de nº **9101-001.002**:

Ementa: MULTA QUALIFICADA. IRPJ. Comprovado que o contribuinte omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária,

caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Também aqui se confirma a divergência apontada. Como se viu na análise do tópico anterior, também a frequência das infrações foi elemento que conduziu à imposição de multa qualificada no caso do acórdão recorrido.

É dizer, a despeito de estar presente a reiteração como elemento configurador de situação que enseja a exasperação da multa de ofício, a multa qualificada foi desconstituída, em oposição ao que ocorreu nos casos dos paradigmas.

Com essas considerações, conclui-se que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo presente recurso especial.

A PGFN destaca que foi apurada omissão significativa de receita, e que *a magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional da contribuinte de deixar de oferecer o verdadeiro numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada*. Menciona, também, que *considerando ter a Recorrida deixado de declarar reiteradamente parte significativa de suas receitas, merece ser restabelecida a qualificação da multa*.

Argumenta, diante dessas premissas, que:

A teor da previsão legal acima mencionada, para que a multa de lançamento de ofício de 75% seja elevada para 150% é necessária a demonstração do evidente intuito de fraude, caracterizado nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

Esse entendimento é adotado pelo CARF, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas.

A Recorrida, durante anos consecutivos, deixou de declarar parcela significativa de suas receitas. De fato, ao não declarar parte significativa de suas receitas, a contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda. Não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

Ressalte-se que a reiteração dessa prática aliada aos resultados obtidos evidenciam a clara intenção de fraudar o Fisco por meio da ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

Trata-se o caso em questão, realmente, de um comportamento planejado com o propósito de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo pela autoridade fiscal.

Nesse processo fiscal, o fundamento da qualificação da multa é o dolo, é a vontade livre e consciente de omitir da autoridade fazendária a receita auferida, muito embora tenha a obrigação legal de informar a ocorrência do fato gerador à administração pública. É certo que a linha entre o dolo ou a culpa é, muitas vezes, tênue. Todavia, nos autos, há elementos suficientes para caracterizarmos o dolo.

O entendimento exposto é ratificado por outros julgamentos deste Tribunal Administrativo. Vejamos:

Acórdão 107-07937:

“MULTA QUALIFICADA - Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, cabe a aplicação da multa qualificada”. (Grifos nossos)

Desse modo, não resta dúvida de que o contribuinte buscou furtar-se a sua obrigação tributária, omitindo reiteradamente da Administração, fatos geradores da obrigação tributária principal. Portanto, deve ser restabelecida a qualificação da multa de ofício.

Desse modo, não resta dúvida de que o contribuinte buscou furtar-se a sua obrigação tributária, omitindo reiteradamente da Administração, fatos geradores da obrigação tributária principal. Portanto, deve ser restabelecida a qualificação da multa de ofício.

Pede, assim, que seja conhecido e provido o recurso especial, *para que seja restabelecida a qualificação da multa*.

Cientificada em 10/11/2015 (e-fls. 2131), a Contribuinte não apresentou contrarrazões.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O exame de admissibilidade está pautando na referência, constante do Termo de Verificação Fiscal, de que "a frequência e extensão das ações e omissões são incompatíveis com a falta de vontade deliberada e que somente são admissíveis no terreno da intencionalidade e do dolo, entendendo ser o caso da tipificação da fraude, na definição do art. 72 da Lei nº 4.502/64". Contudo, tais ações e omissões não dizem respeito a omissões de receitas, como analisado nos acórdãos paradigmas.

Nestes autos, as exigências de IRPJ e CSLL decorrente de arbitramento de lucros *com base no valor dos salários devidos a empregados – prestadores de serviços*, dado que a Contribuinte não atendeu às intimações fiscais e não apresentou quaisquer livros ou documentos que comprovassem os valores informados em DIPJ e justificassem a omissão na entrega de DCTF e de DACON. Segundo a autoridade fiscal, *a referência disponível do movimento operacional total da empresa foi as remunerações constatadas nos cotejos documentais RAIS x DIRF x GFIP (exportadas) x GFIP (substituídas), que se apuraram em lançamentos previdenciários no mesmo procedimento fiscal*. A partir destas referências, o lucro foi arbitrado na forma do art. 51, inciso VII da Lei nº 8.981/95, correspondente a *0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados*. (e-fls. 149/198).

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora menciona a existência de fraude na retificação frequente de GFIP, com fundamento no art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91, e se estende demonstrando a apuração das remunerações pagas pela empresa, e comparando estas apurações com as informações prestadas nas DIPJ dos anos-calendário 2007 e 2008, ao final indicando que as remunerações de 2007 (R\$ 3.506.601,84) seriam superiores ao faturamento informado em DIPJ (R\$ 3.456.049,56) e que as remunerações de 2008 (R\$ 5.329.895,60) seriam inferiores ao faturamento informado em DIPJ (R\$ 9.034.213,40), mas ressaltando tratar-se de *faturamento informado em DIPJ, sem comprovação*.

Ao final, a qualificação da penalidade está assim motivada:

8.3 Ainda que aqui se relate a apuração do IRPJ e seus reflexos para com a CSLL, as verificações somente se tornaram possíveis pelo arbitramento das bases de cálculo a partir das informações sobre as remunerações pagas ou devidas, o que implica em se

exigir dos seus registros a mesma regularidade que se esperaria das bases tributárias e contributivas diretas das obrigações aqui apuradas;

8.4 O que, no caso, se faz tratando como agravantes os procedimentos da empresa, por ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do real movimento dos pagamentos, o que se faz, reproduzindo os termos das constatações apresentadas nos levantamentos previdenciários citados em tópicos anteriores;

8.5 A multiplicidade de remunerações, para um mesmo trabalhador e competência, em RAIS, DIRF, GFIPs; Informações incorretas em DIPJs e DCTFs. Omissões do que se deveriam constar em Dacon; A não apresentação dos lançamentos contábeis, ou Livros Caixas, com seus suportes documentais, que permitissem minimamente o cotejo com as fontes declaratórias; Trabalhadores indicados em uma fonte e omitidos em outras; A substituição de GFIPs, com o efeito de apagar as informações anteriores e afastar obrigações, sempre em frequência longe do eventual, pois ocorridas em todas as competências examinadas, e dezenas de vezes em cada uma destas; São manifestações de acumulada e permanente ocorrência de situações previstas no tratado no Art. 71 da Lei 4.502:

[...]

8.6 A frequência e extensão das ações e omissões são incompatíveis com a involuntariedade, e somente admissíveis no terreno da intencionalidade e do dolo;

8.7 Se aplica no caso a tipificação de fraude, na definição do Art. 72 da Lei 4.502/64.

[...]

Diante deste cenário, a autoridade julgadora de 1ª instância afastou a qualificação da penalidade sob os seguintes fundamentos:

14.6. Importa lembrar que a sonegação não é tão somente a falta de pagamento, há que ser acompanhada de conduta dolosa omissiva do Contribuinte. No panorama jurídico-tributário, pode-se conceituar fraude como uma conduta ilícita e intencional através do qual o agente, de má fé, disfarça a ocorrência do fato gerador através de uma conduta simulada com o intuito de reduzir, suprimir ou postergar o montante devido em função do fato jurídico acobertado.

14.7. Note-se que a legislação exige para sua configuração a verificação do dolo denominado de genérico, consubstanciada na intenção de se eximir do cumprimento das obrigações tributárias, mormente o pagamento de tributo, em virtude da utilização de expedientes ilegítimos.

14.8. A narrativa dos fatos, os discriminativos e documentos integrantes do processo administrativo não são suficientes para revelar a prática dolosa adotada pelo Contribuinte em relação ao IRPJ e CSLL. Não há evidências ou, ao menos, indícios da ocorrência de intuito fraudatório do Contribuinte em relação direta aos tributos ora em questão, mas em relação a outros tributos.

14.9. Em reforço e dito de outra forma, a imposição da multa qualificada somente é justificada quando forem demonstrados suficientes indícios da ação dolosa, intenção ilícita do contribuinte, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal objeto do lançamento, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

14.10. Frisa-se que **o Auditor-Fiscal relatou fatos que poderiam ensejar a aplicação da multa qualificada para outros tributos, mas não logrou êxito especificamente quanto ao caso em tela, IRPJ e CSLL, não sendo possível a utilização do quanto narrado que diz respeito a tributo diverso para justificar a incidência da multa qualificada ora em apreço.**

14.11. Por tudo quanto exposto, a multa qualificada deve ser afastada, restando, contudo, aplicável aquela prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, de caráter objetivo e inafastável nos lançamentos de ofício, cujo percentual é de 75%. *(negrejou-se)*

O voto condutor do acórdão recorrido se pautou nestes mesmos fundamentos para negar provimento ao recurso de ofício.

Já os paradigmas indicados para as duas matérias apontadas pela PGFN (“magnitude da omissão de receitas como critério para qualificação” e “prática reiterada da infração como critério para qualificação”) trazem as seguintes referências:

- Acórdão nº 101-96.668: [...] *o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, toma notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada [...];*
- Acórdão nº 101-96.757: [...] *a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade. De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, 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 [...];*
- Acórdão nº 101-94.095: [...] *prática reiterada de redução da receita bruta na declaração de rendimentos caracteriza conduta dolosa e justifica a multa qualificada, está consoante com a legislação tributária em vigor e jurisprudência administrativa predominante.*
- Acórdão nº 9101-001.002: [...] *o que se verifica nas declarações originais apresentadas pela autuada é a sucessiva omissão das bases de cálculos e tributos devidos durante pelo menos dois anos consecutivos, o que não pode ser atribuído a mero erro ou falta de organização do responsável pela contabilidade, como chegou a alegar a fiscalizada em seu recurso voluntário. A própria fiscalizada admite que teve conhecimento dos dados tributáveis no transcorrer do ano de 2003, ou seja, bem antes do início da ação fiscal. [...] A omissão intencional da autuada em omitir os valores de suas receitas e tributos devidos ao Fisco ficou ainda mais evidente, quando, ato contínuo ao início da fiscalização, apresentou declarações retificadoras com os valores devidos, demonstrando o quão ciente estava da sua omissão perante a administração tributária.*

Confirma-se, portanto, que nos paradigmas a qualificação da penalidade foi mantida em razão do intuito de fraude evidenciado pelos valores das receitas omitidas ou da reiteração desta conduta. Já no presente caso, a *frequência* e a *extensão* das ações e omissões referidas para qualificação da penalidade tem em conta a apuração e a prestação de informações de natureza previdenciária. No ano-calendário 2008, inclusive, quando o faturamento informado em DIPJ superou as remunerações apuradas, a autoridade fiscal desprezou esta informação

porque não suportada por livros e documentos que deixaram de lhe ser apresentados no curso do procedimento fiscal.

Há, assim, substancial dessemelhança entre as circunstâncias fáticas analisadas nos acórdãos comparados.

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

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

De fato, não é possível sequer cogitar como os Colegiados que proferiram os paradigmas decidiriam se estivesse frente às circunstâncias veiculadas nestes autos.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de **NEGAR CONHECIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora