



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.729519/2016-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.619 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GN ASSESSORIA E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. OMISSÃO DE RECEITAS BASEADA EM PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN.

Não se conhece de recurso especial quando o contexto acusatório objeto dos acórdãos paradigmas não contenha os elementos tomados como relevantes para as razões de decidir da decisão recorrida.

No caso, o acórdão recorrido parte de uma premissa de argumentação bastante específica, segundo a qual a acusação de sonegação investigada em operação da Polícia Federal conteria elementos que seriam contraditórios com a própria fundamentação de que os valores omitidos seriam de fato receitas da contribuinte. Paradigma que não parte de tal premissa e envereda por discussão jurídica que não é capaz de, se adotada, levar à reforma do acórdão recorrido. Recurso especial não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente 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, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial por divergência interposto pela da Fazenda Nacional contra o acórdão 1301-003.955, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1301-003.955

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECISÃO RECORRIDA. ERRO NA APLICAÇÃO DO DIREITO OU NA APRECIÇÃO DA PROVA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. Eventual erro na apreciação da prova ou na aplicação do direito impõe a reforma do ato decisório pelo órgão revisor, e não a sua invalidação, que implicaria devolver o processo ao órgão de origem para proceder à nova decisão.

DILIGÊNCIA. FATO DETERMINADO. INDICAÇÃO DE DOCUMENTOS. São requisitos necessários para o deferimento de diligência com finalidade probatória a existência de fato determinado a ser comprovado, e a indicação objetiva dos documentos a serem examinados.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. Presume-se a omissão de receitas diante da existência de depósitos bancários cuja origem o contribuinte, depois de intimado, não conseguir comprovar.

LUCRO ARBITRADO. FORMA VÁLIDA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. O lucro arbitrado, ao lado do lucro real e do presumido, é uma forma válida de apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, cabível diante de determinados pressupostos fáticos, não podendo ser considerada uma forma de penalidade.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. O lançamento de crédito tributário por omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários, em princípio, não comporta a imposição de multa qualificada, cabível apenas em situações excepcionais.

TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, existindo pagamento antecipado na forma do §1º do art. 150 do Código Tributário Nacional e ausente o dolo, a fraude ou a simulação por parte do sujeito passivo, o termo inicial do prazo de decadência é a data do fato gerador.

SÓCIO ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. O sócio administrador de pessoa jurídica responde pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados

com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, não subsistindo a responsabilidade pela circunstância de a pessoa ser sócia ou administradora da empresa.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO. Quando o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2011, 2012, 2013

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. INCIDÊNCIA. Incide Imposto de Renda na fonte sobre valores pagos a beneficiário não identificado ou sem causa conhecida.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. NATUREZA TRIBUTÁRIA. O Imposto de Renda na fonte tem natureza tributária, podendo ser exigido com multa de ofício, alegações em sentido contrário não podem ser examinadas pelo CARF, que é incompetente para julgar a validade da lei.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso de GN Assessoria e Construção Civil Ltda. - EPP para reduzir o percentual de multa de 150% para 75% e declarar a decadência dos créditos tributários de IRPJ e de CSLL referentes aos 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2011 e de PIS e de Cofins referentes aos períodos de apuração de janeiro a outubro de 2011; (ii) por maioria de votos, dar provimento aos recursos dos coobrigados Gercio Marcelino Mendonça e Gercio Marcelino Mendonça Júnior, excluindo-os do polo passivo, vencido o Conselheiro Nelso Kichel que votou por lhes negar provimento e a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite que votou por dar provimento somente ao recurso do coobrigado Gercio Marcelino Mendonça, mantendo Gercio Marcelino Mendonça Júnior no polo passivo da obrigação tributária.

O auto de infração em discussão deriva de apontamentos e indícios informados pela "Operação Ararath" da Polícia Federal, e lançou tributos com base em receitas omitidas em três anos-calendário, presumidas com base em depósitos bancários efetuados na conta da contribuinte (art. 42 da Lei 9.430/1996).

A contribuinte foi excluída do SIMPLES NACIONAL (ato declaratório não impugnado, objeto do processo 10183.720967/2016-30) e os tributos apurados na sistemática do lucro arbitrado (art. 530, III, do RIR99). Foi aplicada multa de 150%, com a responsabilização, com base no artigo 124, I, do CTN, do sócio administrador Gercio Marcelino Mendonça e de seu filho Gercio Marcelino Mendonça Junior, considerado administrador de fato da contribuinte e “principal operador financeiro dos inquéritos da Operação Ararath”.

A acusação objeto da Operação Ararath era de que a contribuinte operava como instituição financeira clandestina, realizando empréstimos em dinheiro para agentes políticos do Estado do Mato Grosso, os quais eram “quitados” por empresas por meio de depósitos bancários, então considerados receitas omitidas à tributação.

A Fazenda Nacional suscita divergência com relação a duas matérias:

- (i) **multa qualificada** em lançamento de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada – **paradigmas 103-23.495 e 101-96.446**
- (ii) **responsabilidade tributária** em lançamento de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada – **paradigmas 1402-001.729 (rejeitado) e 1301-001.644.**

Em 04 de novembro de 2019 Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, rejeitando apenas o primeiro paradigma da segunda matéria, nos seguintes termos:

(...)

Primeira matéria – **multa qualificada** em lançamento de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada

No que tange à primeira matéria, a Recorrente invoca dissídio nos seguintes termos:

*“Inicialmente, insta consignar que não se trata de insurgência contra o teor do enunciado n. 34 da Súmula do CARF. Ao revés, procura-se demonstrar neste apelo que outros órgãos julgadores, diante de contextos fáticos similares, sequer cogitaram da aplicação desse verbete, tendo em vista a **conduta reiterada e sistemática de omitir parcela significativa** das receitas e a divergência das declarações apresentadas pelo contribuinte com os valores escriturados, o que demonstra o intuito doloso e sonegatório, apto a atrair a incidência da multa qualificada.*

*No caso, a fiscalização lavrou o auto de infração em que exigiu o pagamento de IRPJ, mais consectários legais, agravando a multa de ofício, tendo em vista que o contribuinte autuado **declarava muito a menor, sistemática e reiteradamente, os valores devidos**. A **magnitude da diferença** entre o que o contribuinte declarava como devidos a título de IRPJ em relação ao escriturado em sua contabilidade não pode ser considerada mero equívoco ou declaração inexata e afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada.*

*Como se referem a períodos de apuração seguidos, as infrações apuradas decorrem de **prática reiterada**. Trata-se, assim, também 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.*

(...)

(...) o acórdão recorrido desqualificou a multa por entender não caracterizada fraude, sonegação ou conluio na hipótese. Aduziu, para tanto, que a omissão foi

*apurada, para fins tributários, por presunção legal a partir de depósitos bancários cuja origem a recorrente não logrou comprovar. **E que essa circunstância não se confunde com omissões de receitas evidenciadas por prova direta**, tais como, a falta de emissão ou de registro contábil de notas fiscais ou ilícitos perpetrados mediante falsificação de documentos ou simulação de negócios jurídicos.*

*Nessa linha, invocando interpretação própria da Súmula do CARF n. 34, não corroborada pela jurisprudência da CSRF, **afirmou categoricamente que o auto de infração lavrado com base em depósitos bancários, em regra, não comporta qualificação da multa.***

*Em sentido diverso, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no **acórdão nº 103-23.495**, entendeu que a conduta reiterada conduz automaticamente às situações legais de qualificação da multa. (...)*

(...)

*O **acórdão paradigma** acima transcrito foi claro, em caso análogo ao presente, em **manter a multa de 150%**, uma vez constatado o **evidente intuito de fraude**, em hipótese, **igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário**, consistente na **omissão substancial** de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.*

Nesse mesmo sentido, analisando caso concreto similar, em que o contribuinte omitiu rendimentos de forma reiterada, já se manifestou pela manutenção da multa qualificada a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão nº 101-96.446, segundo paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

(...)

Vê-se, pois, que o caso dos autos em tudo se enlva aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal.

*Os **acórdãos paradigmas** foram claros, em casos análogos ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude e o intuito de sonegação.*

*Segundo o entendimento firmado nos precedentes supras, **a conduta continuada e sistemática adotada por vários períodos consecutivos no sentido de deixar de oferecer expressivo montante de receitas à tributação, relativamente à omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, em clara divergência com as declarações apresentadas ao Fisco Federal**, conduz ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo cabível a qualificação da multa.*

(...)

*Nesse contexto, **é cristalina a demonstração de divergência acerca do disposto no art. 44, da Lei n. 9.430/96, arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64. Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca da incidência e do alcance destes dispositivos legais.***

(grifos e destaques originais)

Passamos ao exame da divergência, mediante confronto entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Primeiramente, selecionamos trechos que bem representam o entendimento do acórdão recorrido sobre a matéria.

Do voto condutor do acórdão recorrido:

“Depósitos bancários

As infrações colhidas no procedimento fiscal foram a omissão de receitas e o pagamento sem causa. A omissão de receitas foi caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada. O lançamento se fez com fulcro na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, assim redigido:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Trata-se de presunção legal, de eficácia relativa, podendo ser afastada por prova em contrário a cargo do contribuinte. Instaura-se a presunção quando presentes os seguintes requisitos: a) existência de depósitos bancários cuja origem a Fiscalização, pelo exame das informações de que disponha, não conseguir identificar (discrepância entre movimentação financeira e receitas declaradas); b) intimação regular ao sujeito passivo para esclarecer as operações que deram causa aos depósitos; e c) ausência ou insuficiência de esclarecimento ou de documentos comprobatórios.

Reunidos tais requisitos, nasce a presunção de omissão de receitas, a qual, sem necessidade de prova de qualquer outro fato ou circunstância, pode dar ensejo ao lançamento de Imposto de Renda e demais tributos.

(...)

É possível inferir que a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430 dispensa qualquer outra prova direta ou indiciária da omissão de receitas. (...)

Omissão de receitas

(...) a ação fiscal foi deflagrada a partir de apontamentos e de indícios informados pela Operação Ararath, comandada pela Polícia Federal (...)

A partir do material reunido nessa operação, teve início a verificação fiscal.

Todavia, diferentemente do que ocorre em casos semelhantes, a apuração dos ilícitos tributários não se baseou em documentos ou provas produzidas no bojo da operação policial, ou seja, não se baseou no conjunto probatório decorrente de busca e apreensão determinada pela Justiça, ou em depoimentos prestados ao Juiz, a membro do Ministério Público ou a autoridade policial.

A apuração do ilícito tributário, por opção da autoridade lançadora, se fez com base em extratos bancários. A omissão de receitas não foi constatada por prova direta do fato, nem por indícios. Foi apurada, repita-se, por presunção legal, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, o que fica claro pela leitura do TVF.

(...)

(...)

Os pagamentos sem causa também foram constatados pelo exame dos extratos bancários.

(...)

Definir a forma de realizar a auditoria fiscal é ato discricionário cujo mérito não cabe ao CARF examinar. Entretanto, quando a autoridade fiscal faz a opção por fiscalizar o contribuinte com base na movimentação bancária, ela impõe a si mesma algumas limitações. A primeira delas diz respeito à multa qualificada, que em tese não se coaduna com a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, só podendo ser aplicada em hipóteses excepcionais. (...)

(...)

Multa qualificada e decadência

Acerca da multa qualificada, disse a Fiscalização que o contribuinte, em tese, cometeu sonegação, dolo e fraude em todo período fiscalizado. De modo intencional, não declarou os tributos devidos. Além disso, o modus operandi denunciado pelo MPF, na Operação Ararath, se enquadra nas disposições do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.

Reiterando o que já foi dito, o lançamento não tomou por base nenhum ato ilícito apurado na chamada Operação Ararath. A omissão foi apurada, para fins tributários, por presunção legal a partir de depósitos bancários cuja origem a recorrente não logrou comprovar. Essa circunstância não se confunde com omissões de receitas evidenciadas por prova direta, tais como, a falta de emissão ou de registro contábil de notas fiscais; não se confunde também com ilícitos perpetrados mediante falsificação de documentos ou simulação de negócios jurídicos.

Não é por acaso que se consolidou o entendimento de que o auto de infração lavrado com base em depósitos bancários, em regra, não comporta qualificação da multa. Nesse sentido, o CARF editou a Súmula vinculante nº 34, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 34: *Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).*

O texto da súmula permite concluir que, nos lançamentos em que se apura omissão de receitas com base em extratos bancários, a regra é a aplicação da multa comum de 75%, cabendo a qualificação apenas em situações excepcionais, como ocorre na interposição de pessoas com fins ilícitos.

No caso em tela, embora existisse investigação de ilícitos penais (inclusive admitidos por um dos corresponsáveis, em delação premiada), o lançamento não se baseou nas conclusões ou no acervo probatório reunido na chamada Operação Ararath. Por essas razões, a multa qualificada deve ser afastada, reduzindo-se, pois, o percentual para 75% em relação a todas as infrações.” (grifamos)

Com base nos excertos acima, identificam-se os elementos essenciais do acórdão recorrido:

a) situação julgada – lançamento de omissão de receitas por presunção legal (art. 42 da Lei 9.430/1996), com base em depósitos bancários de origem não comprovada, abrangendo 03 (três) anos-calendário;

b) legislação interpretada – art. 42 da Lei 9.4630/1996;

c) fundamentos da decisão –

c.1. aplica-se a Súmula CARF 34;

c.2. o sentido da Súmula CARF 34 é de que o lançamento de omissão de receitas *com base em depósitos bancários* não comporta, *em regra*, o agravamento da multa, *com exceção de casos excepcionais*, como a interposição de pessoas com fins ilícitos;

c.3. no caso concreto, o lançamento não se baseou em nenhuma prova ou conclusão da investigação criminal, mas apenas em extratos bancários, e *por esta razão* aplica-se a multa regular de 75%.

Este, portanto, o entendimento da decisão recorrida.

Passamos ao exame do primeiro paradigma, acórdão no 103-23.495, destacando os trechos pertinentes à multa qualificada.

“Depósitos Bancários Sem Comprovação da Origem dos Recursos

O art. 42, da Lei nº 9.430/1996 é cristalino ao determinar que a omissão de receitas pode ser caracterizada por meio de valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ora, como se vê da descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos. (...)

(...)

Foi aplicada a multa de 150%:

*- sobre aqueles lançamentos tributários onde se apurou omissões de receitas oriundas de **depósitos bancários** de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96);*

*- sobre o lançamento de omissão de receitas auferidas a título de **comissões recebidas de diversas instituições financeiras**.*

A recorrente se insurge contra a de 150%, que teria o caráter confiscatório e que o dolo não teria ficado evidenciado.(...)

(...)

Da qualificação da multa de 150% (Prática reiterada).

Assoma claro nos autos que a empresa impugnante, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 (...).

(...)

*(...) como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada (**somente sabidas porque informadas por terceiros**), **por meio de DIRF, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.***

(...)

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo

não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador. Diante desse contexto, devem ser mantidas (...) e a multa qualificada de 150%.”

(grifamos e destacamos)

Quanto ao primeiro paradigma, desde logo se percebe que a situação julgada é um tanto distinta da do presente processo uma vez que aquele caso abrangia dois tipos de omissão de receita, uma delas sem relação com depósitos bancários, nem tampouco com lançamento por presunção legal. Veja-se que no caso paradigma a multa agravada fora aplicada sobre duas infrações: a) omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada; e b) omissão de receitas de comissões recebidas de instituições financeiras, apurada com base em DIRFs entregues pelas fontes pagadoras.

Observa-se que o paradigma decide manter a multa agravada em razão da “prática reiterada” e, ao descrever a dita reiteração parece se referir apenas à omissão de receitas de comissões – afinal, cita receitas que só chegaram ao conhecimento (da fiscalização) porque informadas por terceiros em DIRF.

Por outro lado, é certo que o paradigma estende suas conclusões – manutenção da multa agravada em razão da prática reiterada – à omissão apurada com base em depósitos bancários.

O acórdão recorrido, por sua vez, não menciona o conceito de “prática reiterada”.

Contudo, a situação fática é passível de enquadramento no conceito, uma vez que presente conduta intencional e contínua, ao longo de três anos-calendário. Assim sendo, pode-se considerar que há divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma, na medida em que este último a) admite o agravamento da multa quando presente a prática reiterada da infração e b) aplica este entendimento para manter a multa agravada em lançamento decorrente de depósitos bancários não comprovados.

Passamos ao exame do segundo paradigma, acórdão no 101-96.446, reproduzindo trechos relevantes para exame da divergência invocada.

Do relatório do paradigma no 101-96.446:

“De acordo com a Descrição dos Fatos contida no auto de infração do IRPJ, a empresa é acusada de ter cometido as seguintes irregularidades: (1) Omissão de Receita - Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e (2) Receita da Atividade, Escriturada e não Declarada - Falta de Recolhimento .

Foi imposta a multa qualificada de 150% (...).”

Do voto condutor do paradigma no 101-96.446:

“Quanto à qualificação da multa, referendo as razões de decidir do ilustre relator do voto vencedor, a seguir transcritas, que adoto como minhas:

Concordo com a corrente de que o fato de a contribuinte não ter logrado comprovar a origem de parte dos valores creditados em contas de depósitos ou de investimentos em instituição financeira, por si só, não caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

No âmbito das presunções legais, a caracterização do intuito fraudulento deve se dar de forma muito cautelosa, de acordo com as circunstâncias do caso concreto. E é justamente em face destas circunstâncias que se há de entender que, mesmo diante das dificuldades de se caracterizar a fraude no caso de omissão de receitas diagnosticada por presunção, o intuito fraudulento está

presente no caso concreto que aqui se tem, pois não se trata de falta simples de presunção de omissão de rendimentos", como alega a Impugnante. Explica-se.

Como está detalhadamente explicitado no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, às folhas 627 a 642, a contribuinte não logrou comprovar, em relação aos anos-calendário de 2001 e 2002, a origem de ingressos em sua conta bancária que somaram R\$.....

Além disso, a contribuinte deixou de declarar receita da atividade, escriturada e não declarada, no montante de R\$, ao longo dos mesmos anos-calendário.

Ou seja, há um quadro de reiteramento de conduta e de significância de valores, que torna absolutamente implausível a idéia de que se estaria diante de uma conduta involuntária, de um fato isolado, de um mero erro material. Não é razoável imaginar que uma pessoa jurídica, que opere sem intuito de se furtar às suas obrigações tributárias, não possa justificar nenhum dos ingressos significativos encontrados em sua conta corrente bancária ou tenha se equivocado em não declarar receitas da atividade, escrituradas, ao longo de dois períodos de apuração seguidos.

(...)"

(grifamos)

O segundo paradigma manifesta o entendimento de que, ainda que se trate de omissão de receitas por presunção legal, com base em depósitos bancários, o agravamento da multa se justifica em função da prática reiterada da conduta e da significância dos valores envolvidos, elementos indicativos do intuito de fraude tributária.

Como já dito, a decisão ora recorrida não menciona o conceito de "prática reiterada", mas a situação fática é passível de enquadramento no conceito, ao menos em tese – avaliação que ora se faz apenas no sentido de plausibilidade, para fins de comparação entre as decisões e investigação da divergência alegada. Da mesma forma, o acórdão recorrido não se dedica à questão da significância dos valores envolvidos. Entendemos que a ausência de tais considerações, no acórdão recorrido, é a essência mesma da divergência proposta.

Significa dizer que os paradigmas entendem que a conduta reiterada e a relevância dos valores são pontos a serem examinados, ou seja, elementos relevantes no julgamento da matéria, diferentemente do acórdão recorrido, que sequer cogitou sua análise.

Nesse sentido, consideramos demonstrada a divergência quanto à matéria, com base nos dois paradigmas.

Segunda matéria – **responsabilidade tributária** em lançamento de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada

A segunda divergência é apresentada nos seguintes termos:

"De acordo com o acórdão recorrido, a qualidade de administrador, de um lado, ou a qualidade de operador financeiro de fato (interposta pessoa), de outro, não ensejam a responsabilidade tributária, quando se estiver diante de omissão de rendimentos originários de depósitos bancários de origem não comprovada. Utilizando a mesma argumentação atinente à multa qualificada, o acórdão atacado afirmou que "ser administrador, em princípio, não acarreta responsabilidade quanto aos tributos devidos pela empresa; deixar de declarar os tributos devidos de forma reiterada só poderia ser causa de responsabilização se a omissão de receitas fosse apurada por prova direta, jamais por presunção baseada em depósitos bancários".

Analizando processo similar ao presente, a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF negou provimento ao recurso voluntário, mantendo a responsabilidade solidária fundada no art. 124, I, do CTN. A turma entendeu, em síntese, que o benefício econômico caracteriza o "interesse comum" de que trata o art. 124, I, do CTN. (...)

(...)

A Turma recorrida e a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF chegaram a conclusões opostas no que toca aos requisitos ensejadores da responsabilidade solidária fundada no art. 124 do CTN. A Turma prolatora do acórdão paradigma nº 1402-001.729 entendeu que o benefício econômico caracteriza o "interesse comum" de que trata o art. 124, I, do CTN.

Em sentido diametralmente oposto, o Colegiado afastou a responsabilidade de pessoa física interposta que se beneficiou economicamente do fato gerador das obrigações tributárias.

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial no que toca ao alcance da norma inserta no art. 124, I, do CTN.

No mesmo sentido de que as pessoas que se beneficiaram economicamente do ilícito devem responder solidariamente pelo crédito tributário, com fundamento no art. 124, I, do CTN, por estar presente o "interesse comum" de que fala o citado dispositivo legal, manifestou-se o acórdão paradigma nº 1301-001.644, (...):

(...)

Quanto à divergência, verifica-se que os acórdãos confrontados adotam entendimentos distintos sobre a caracterização da responsabilidade solidária em face do interesse comum na ocorrência do fato gerador segundo o aspecto econômico.

Enquanto a Turma recorrida entendeu que o benefício econômico obtido em decorrência do ilícito perpetrado na empresa atuada não dá ensejo à responsabilidade solidária, em se tratando de reiterada omissão, expressiva e substancial, de receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, a Primeira Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF manifestou o entendimento de que todas as pessoas físicas e jurídicas que se beneficiam economicamente do ilícito cometido no âmbito da empresa atuada, com o recebimento de recursos indevidos, devem responder na qualidade de responsáveis solidários, por estar presente o "interesse comum" a que alude o art. 124, I, do CTN."

(grifos e destaques originais)

Destacamos a seguir trechos do acórdão recorrido relativos à matéria.

Da Ementa do acórdão recorrido:

**“SÓCIO ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA.
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

O sócio administrador de pessoa jurídica responde pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, não subsistindo a responsabilidade pela circunstância de a pessoa ser sócia ou administradora da empresa.

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) (ii) por maioria de votos, dar provimento aos recursos dos coobrigados Gercio Marcelino Mendonça e Gercio Marcelino Mendonça Júnior, excluindo-os do polo passivo (...). ”

Do relatório do acórdão recorrido:

“No polo passivo, além de GN Assessoria, foram incluídos **Gercio Marcelino Mendonça e Gercio Marcelino Mendonça Junior**. O primeiro por ser sócio administrador da GN Assessoria; o segundo por ser o administrador de fato da empresa, conforme conclusão da autoridade fiscal.

(grifamos)

Do voto condutor do acórdão recorrido:

“Definir a forma de realizar a auditoria fiscal é ato discricionário cujo mérito não cabe ao CARF examinar. Entretanto, quando a autoridade fiscal faz a opção por fiscalizar o contribuinte com base na movimentação bancária, ela impõe a si mesma algumas limitações. (...). A segunda se refere à responsabilização de administradores, que depende da prova de ato praticado com infração de lei ou com excesso de poderes, o que nem sempre é possível comprovar pelo mero exame dos extratos bancários.

No caso específico, o auto de infração fundamentou a responsabilidade tributária de Gercio Marcelino Mendonça e de Gercio Marcelino Mendonça Júnior, nos seguintes termos:

Na Operação ARARATH desenvolvida pelo Ministério Público Federal, em conjunto com a Polícia Federal e, através de mandado de busca e apreensão na casa e na sede da GN ASSESSORIA E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA - EPP (GM COMÉRCIO DE TINTAS LTDA), CNPJ 37.444.023/0001-03, um pequeno "escritório" nos fundos de um dos postos de combustíveis da COMERCIAL AMAZÔNIA DE PETRÓLEO LTDA. do Sr. GÉRCIO MARCELINO MENDONÇA, CPF 090.517.161-68, foi apreendido vasta documentação demonstrando que empresas ligadas ao Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior e Cláudio Fernando Mendonça, filhos do GÉRCIO MARCELINO MENDONÇA, atuariam como instituições financeiras sem a autorização do Banco Central do Brasil. Entre esses documentos foram encontradas Notas Promissórias assinadas por agentes políticos do Estado de Mato Grosso.

Quando intimado a depor e diante do vasto material probatório apreendido, o Sr. GÉRCIO MARCELINO MENDONÇA JÚNIOR CPF 383.742.851-68, firmou acordo com o Ministério Público Federal para fazer Delação Premiada e passou a colaborar com as investigações.

Nas investigações do Ministério Público/Polícia Federal constatou-se que o Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior efetuava "empréstimos" em dinheiro para agentes políticos do Estado do Mato Grosso; no entanto, não foi possível verificar a quitação/pagamento de tais empréstimos. Quando inquirido sobre a forma que os empréstimos eram realizados, o Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior informou que só fazia contato com o então Secretário da Fazenda do Estado, Sr. Éder de Moraes Dias. Que começou repassando dinheiro para "pessoas físicas/jurídicas" do grupo político do qual o Secretário da Fazenda fazia parte e que o responsável pelo pagamento era o Sr. Éder de Moraes. Que quando cobrava pagamento de empréstimo vencido, era informado que determinada empresa (e qual era essa empresa), depositaria dinheiro em uma das contas bancárias de suas empresas (Comercial Amazônia de Petróleo Ltda, Globo Fomento Ltda, Treze Administradora de Bens Ltda e da GN

ASSESSORIA E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA - EPP (GM COMÉRCIO DE TINTAS LTDA) com o objetivo de abater parte das dívidas contraídas. Desta forma, este esquema funcionava como uma conta-corrente em que o Sr. Éder solicitava diretamente o dinheiro ou que fosse depositado em determinadas contas bancárias de terceiros e posteriormente outras empresas pagavam parte desses valores. Observando que nunca era depositado o total da dívida e sim, parte desta dívida.

Com a quebra do sigilo fiscal das empresas do Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior, e de outras, autorizada pelo judiciário, os investigadores identificaram depósitos bancários feitos pelas empresas do Gércio Marcelino Mendonça Júnior e de seus familiares nas contas de diversas empresas conforme transcrito na Denúncia do Ministério Público Federal do IPL 182.

Conforme documentação apreendida na casa e na sede da GN ASSESSORIA E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA - EPP (GM COMÉRCIO DE TINTAS LTDA) do Sr. Gércio Marcelino Mendonça constata-se que o verdadeiro responsável e beneficiário da grande movimentação bancária da GN Assessoria era o Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior, pois a pequena empresa não tinha atividade comercial para a grande movimentação financeira constatada no processo do Auto de Infração. fls. 516 a 517)

O Termo de Verificação Fiscal - TVF também cuida da fundamentação da responsabilidade das pessoas físicas:

A conduta do contribuinte de não declarar os tributos, e não apresentando a escrituração contábil da movimentação bancária de forma devidamente comprovada através de documentação hábil e idônea reiteradamente caracteriza o interesse de pessoa física, atuando ostensivamente na materialização de irregularidades que resultaram na falta de recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF por parte de pessoa jurídica, autorizando a fiscalização a imputar-lhe a condição de sujeito passivo solidário.

No Contrato Social (fls. 12), extrai-se de sua Cláusula Décima Primeira, que GERCIO MARCELINO MENDONÇA (CPF nº 090.517.161-68) é o Sócio-Administrador.

Portanto, o sócio-administrador relacionado acima, responde solidariamente pelo total do crédito tributário apurado nesta ação fiscal.

Conforme documentação apreendida na casa e na sede da GN ASSESSORIA E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA - EPP (GM COMÉRCIO DE TINTAS LTDA) do Sr. Gércio Marcelino Mendonça constata-se que o verdadeiro responsável e beneficiário da grande movimentação bancária da GN Assessoria era o Sr. Gércio Marcelino Mendonça Júnior (filho do Gércio Marcelino Mendonça) , pois a pequena empresa não tinha atividade comercial para a grande movimentação financeira constatada no processo do Auto de Infração.

Portanto, o Gércio Marcelino Mendonça Júnior, CPF 383.742.851-68, filho do Sr. Gércio Marcelino Mendonça e principal operador financeiro dos inquéritos da "Operação Ararath" (fls. 68 a 71), responde solidariamente pelo total do crédito tributário apurado nesta ação fiscal. (fls. 854 a 855)

O auto de infração e o TVF evidenciam que Gércio Marcelino Mendonça Júnior foi incluído no polo passivo do lançamento por ser o "principal operador financeiro dos inquéritos da Operação Ararath".

O fundamento da responsabilidade é frágil. A infração, como se disse, não foi apurada com base nas provas produzidas no âmbito da Operação Ararath, mas pelo exame dos extratos bancários. As conclusões da investigação policial são estranhas a este processo. Trazer tais conclusões para o processo tributário (que apurou omissão de receitas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996), apenas para responsabilizar as pessoas físicas, cria uma

contradição difícil de superar na medida em que, no procedimento policial, se trabalha com a hipótese de que os valores movimentados na conta da GN Assessoria sejam empréstimos. Se é empréstimo não é receita. Se é possível identificar a origem dos depósitos, então é incabível a presunção do art. 42.

Quanto a Gercio Marcelino Mendonça, a responsabilidade se deve ao fato de ser formalmente o sócio administrador da GN Assessoria; não declarar os tributos; e não apresentar a escrituração contábil da movimentação bancária. Ser administrador, em princípio, não acarreta responsabilidade quanto aos tributos devidos pela empresa; deixar de declarar os tributos devidos de forma reiterada só poderia ser causa de responsabilização se a omissão de receitas fosse apurada por prova direta, jamais por presunção baseada em depósitos bancários; e, finalmente, a falta de registro da movimentação bancária poderia dar causa à exclusão do Simples Nacional e a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado, mas não daria ensejo à responsabilidade pessoal do administrador.

*Portanto, **considerando essas razões**, devem ser excluídos do polo passivo Gercio Marcelino Mendonça e de Gercio Marcelino Mendonça Júnior, sem prejuízo de eventual direcionamento da execução fiscal contra eles, na hipótese de fato superveniente justificar tal medida.”*

(grifamos e destacamos)

Identificamos os elementos essenciais do acórdão recorrido, no que tange à responsabilidade atribuída a pessoas físicas:

a) situação julgada – lançamento de omissão de receitas por presunção legal (art. 42 da Lei 9.430/1996), com base em depósitos bancários de origem não comprovada, abrangendo 03 (três anos-calendário); atribuição de responsabilidade tributária a pessoas físicas com base em fatos apurados na Operação Ararath – a Gercio Marcelino Mendonça Júnior pela condição de principal operador financeiro e beneficiário dos recursos, e a seu pai Gercio Marcelino Mendonça pela condição de sócio administrador da autuada;

b) fundamentos da decisão –

b.1. quanto a Gercio Marcelino Mendonça Júnior – pessoa física identificada como “principal operador financeiro dos inquéritos da Operação Ararath”, mas a infração foi apurada por presunção legal (art. 42 da Lei 9.430/1996) e com base em extratos bancários, não com base nas provas produzidas no âmbito da Operação Ararath; as conclusões do inquérito seriam de que os recursos correspondiam a empréstimos, e se é possível identificar a origem dos recursos não se aplica o art. 42 da lei 9.430/1996.

b.2. quanto a Gercio Marcelino Mendonça – o fato de ser administrador não acarreta responsabilidade por débitos da empresa; a prática reiterada só poderia ser demonstrada por prova direta, não por presunção com base em depósitos bancários; e a não-escrituração de movimentação bancária não acarreta a responsabilidade pessoal do administrador.

Sendo este o entendimento da decisão recorrida, passamos ao exame dos paradigmas.

Após a leitura integral do primeiro paradigma, acórdão no 1402-001.729, parece-nos, com a devida vênia, que os trechos transcritos pela Recorrente não permitem o perfeito entendimento daquela decisão, no que tange à matéria de responsabilidade solidária.

(...)

(...). Por este motivo, o paradigma no 1402-001.729 não serve à demonstração da divergência alegada.

Passamos ao exame do segundo paradigma, acórdão n.º 1301-001.644, destacando trechos relevantes à matéria.

Do relatório do paradigma n.º 1301-001.644:

“Conforme Termo de Verificação Fiscal, acostado às fls. 377/386, trata-se de crédito lançado contra o Contribuinte acima identificado em relação ao ano calendário de 2008, vez que em decorrência do procedimento fiscal realizado foi constatada omissão de registro de receitas, referente a valores identificados como créditos e depósitos bancários em contas correntes da Fiscalizada, não declarados, nem contabilizados, o que resultou na lavratura dos Autos de Infração (...).

(...)

Em decorrência do decorrido, conclui a referida Autoridade que, apesar de regularmente intimada, por intermédio de seu sócio responsável à época (Bruno Rodrigues Bueno), [a empresa] deixou de comprovar a natureza da origem dos créditos e depósitos bancários realizados em conta corrente e sua escrituração contábil e fiscal, assim como, o recolhimento dos tributos incidentes e devidos em cada operação, infringindo, assim, o previsto no art. 42, da Lei n.º 9.430/96, cuja correspondente constituição do crédito tributário se deu pela modalidade do Lucro Arbitrado.

Quanto ao valor tributável, esclarece que corresponde à totalidade dos depósitos e créditos bancários verificados nos extratos, cuja origem não foi comprovada, nem registrada, expurgados os valores correspondentes à transferência entre contas da mesma titularidade, conforme identificados nos históricos das transações.

(...)

(...) a Autoridade Autuante considerou o sócio Bruno Rodrigues Bueno solidariamente responsável pelas infrações à lei cometidas na administração da Autuada no decorrer do ano calendário de 2008, com fundamento nos artigos 124 e 134, VII da Lei n.º 5.172/66 e, ainda, no art. 210 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99.”

(grifamos)

Do voto condutor do paradigma n.º 1301-001.644:

O recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário, Sr. Bruno Rodrigues Bueno, é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

A empresa autuada não apresentou defesa (nem impugnação; nem recurso).

Em litígio a exigência de ofício do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL do ano calendário de 2008, imputados à empresa Duperial Importadora e Exportadora Ltda., em face de omissão de receitas apurada a partir dos créditos em contas bancárias de origem não comprovada.

A Autoridade Fiscal arbitrou o lucro da empresa pela não apresentação dos livros e documentos, aplicando multa de ofício de 75% e incluindo o Sr. Bruno Rodrigues Bueno como sujeito passivo solidário.

(...)

Pois bem. O crédito tributário foi constituído em relação à empresa Duperial Importadora e Exportadora Ltda., na condição de contribuinte, conforme definido no parágrafo único do art. 121, inciso I, do CTN.

Entretanto, tendo em vista as circunstâncias desvendadas no trabalho fiscal e a finalidade do lançamento, que visa não só a constituição do crédito tributário, mas em última análise o seu recolhimento ao Tesouro Nacional, a Autoridade Fiscal arrolou o Sr. Bruno Rodrigues Bueno como responsável, sobre o qual incide a responsabilização para fins de cobrança do crédito constituído.

(...)

Assim, para a execução atingir terceiros que não a autuada, mormente no caso de utilização de interpostas pessoas para ocultar os verdadeiros beneficiários de receitas auferidas, é importante que esses sejam indicados no procedimento fiscal, subsidiando o trabalho da Procuradoria da Fazenda Nacional quando da execução fiscal. Nunca é demais lembrar que a atividade do lançamento é vinculada, cabendo à autoridade administrativa identificar o sujeito passivo, seja ele contribuinte ou responsável (arts. 142 e 121 do CTN).

Ao contrário do que alega o ora recorrente é pacífico na esfera administrativa, tanto em primeira quanto em segunda instância, que cumpre a autoridade tributária arrolar os responsáveis tributários na autuação, os quais são partes legítimas para impugnar e recorrer da exigência do crédito.

No caso específico, o que sobressai do exame dos autos é que os sócios que constavam do contrato social, são realmente pessoas interpostas por terceiros ("laranjas").

Os fatos narrados no Relatório de Auditoria Fiscal (TVF), devidamente documentados nos autos, demonstram a saciedade dessa conclusão. Apenas a título de exemplo, ressalto que a situação financeira e a atividade econômica dos sócios formais são totalmente incompatíveis com a posição de sócio e administrador da autuada, em suma, não foi encontrada qualquer correlação entre as atividades da empresa e seus sócios formais.

Os fatos relatados deixam claro que o ora recorrente tinha interesse comum nos negócios da empresa fiscalizada, uma vez que, conforme demonstrado, ele de fato é que se beneficiou do ardiloso esquema de sonegação. Parece-me claro, então, o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN), que, no final das contas, são as receitas e os lucros, dolosamente omitidos, obtidos por meio das operações mercantis da sociedade e que foram repassados ao recorrente.

(...)

Veja que a hipótese do art. 124, I, do CTN diz respeito à liquação de terceiro ao fato gerador por força de interesse econômico ou jurídico (...).

Essa solidariedade estabelecida no art. 124, I, do CTN coexiste com a responsabilização pessoal prevista no art. 135, III, do CTN.

A constituição e uso da empresa Duperial para ocultar vultosos valores tributáveis com a utilização de pessoas interpostas, denota que o não recolhimento de tributos resultou de ação dolosa constatada pela omissão de receitas da ordem superior a 12 milhões de reais, no período de um ano, embora nenhum valor tenha sido declarado ou pago ao Fisco Federal. Já a interposição de pessoas tem por fim eximir da cobrança dos tributos não recolhidos

dolosamente pela pessoa jurídica e o verdadeiro sócio se beneficiar de seu lucro.

Ademais, a necessidade de dissolução regular visa à normal estruturação da sociedade, tanto em termos de gestão quanto de responsabilidade patrimonial.

A introdução de sócio "laranja" na pessoa jurídica ofende essa normalidade, configurando uma dissolução irregular em seu sentido latu sensu.

Diante das provas e fundamentos da autuação fiscal, discorridas no Relatório de Auditoria (TVF), está cabalmente comprovado nos autos que a empresa "Duperial" realizou operações comerciais durante o ano de 2008 que implicaram em receitas brutas no montante de R\$ 12.362.623,97, quantificada pelos créditos bancários de origem não justificada, seja durante a fiscalização, seja nas peças de defesa.

É notório que as riquezas geradas nessas operações beneficiaram diretamente o Sr BRUNO RODRIGUES BUENO. Uma vez que os tributos devidos não foram pagos, sequer apurados, a pessoa física arrolada teve interesse comum e se beneficiou dos ilícitos. Portanto, concorrendo para a ocorrência dos ilícitos tributários, correta a atribuição de responsabilidade solidária atribuída.

Concluo, neste ponto, que tais circunstâncias permitem a responsabilização nos termos dos artigos 124 e 135, do CTN."

(grifamos)

Entendemos que o segundo paradigma julga situação similar à do presente processo, em todos os aspectos relevantes. Trata-se de autuação por omissão de receitas com base em depósitos bancários (art. 42 da Lei 9.430/1996), e atribuição de responsabilidade a terceiro (não-sócio), considerado real beneficiário dos recursos não declarados e não tributados (art. 124 do CTN).

Não há distinção *fática* relevante entre os dois casos, nos aspectos pertinentes à responsabilidade tributária. O paradigma ressaltou a necessidade de se responsabilizar o real beneficiário dos recursos subtraídos à tributação, quando constatado que este se oculta atrás de interposta pessoa, como forma de garantir a cobrança do crédito tributário; e feitas estas considerações, manteve a responsabilidade do real beneficiário identificado na autuação. É certo que no presente processo o auto identificou e responsabilizou o real beneficiário, oculto atrás do sócio de fato, e diante desse contexto, o acórdão recorrido decidiu afastar a responsabilidade atribuída. Nesse sentido, consideramos demonstrada a divergência entre o acórdão recorrido e o segundo paradigma, acórdão nº 1301-001.644, na matéria de responsabilidade tributária.

(...)

A contribuinte apresentou recurso especial, mas este teve seguimento negado, em decisão confirmada após a interposição de agravo.

Contribuinte e responsáveis apresentaram, cada um, peças de contrarrazões, contestando o mérito e também os seguintes pontos relativos à admissibilidade:

- (i) A contribuinte: impossibilidade de conhecer do recurso quanto à multa qualificada, porque o acórdão teria aplicado o entendimento da Súmula Vinculante n. 34, bem como ausência de similitude *fática* entre o acórdão recorrido e os paradigmas 103-23.495 e 101-96.446 – inclusive: impossibilidade de conhecer do recurso com base em tais paradigmas por

eles serem anteriores à Portaria MF 383/2010, que atribuiu à Súmula CARF 34 efeito vinculante.

- (ii) Os responsáveis: ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma 1301-001.644, além de ausência de cotejo analítico, porque “a PFN transcreveu e destacou, em negrito, longos trechos dos votos que descrevem peculiaridades dos acórdãos paradigmas, sem se preocupar em fazer qualquer cotejo analítico para demonstrar a suposta e alegada similitude fática com a situação relatada pela fiscalização no Acórdão Recorrido”.

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 diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir 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 entre os julgados.

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 pelo acórdão comparado 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.

O recurso especial da Fazenda Nacional teve seguimento com relação a duas matérias, nos seguintes termos:

(i) **multa qualificada** em lançamento de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada – **paradigmas 103-23.495 e 101-96.446**

(ii) **responsabilidade tributária** em lançamento de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada – **paradigmas 1402-001.729 (rejeitado) e 1301-001.644.**

O acórdão recorrido inicia por colocar as premissas de que a **multa qualificada** em tese não se coaduna com a presunção do art. 42 da Lei 9.430/1996, só podendo ser aplicada em hipóteses excepcionais, bem como que a **responsabilização de administradores** depende da prova de ato praticado com infração de lei ou com excesso de poderes, “*o que nem sempre é possível comprovar pelo mero exame dos extratos bancários.*”

O voto descreve a autuação, para então concluir, quanto a **Gércio Marcelino Mendonça Júnior**, que “*O fundamento da responsabilidade é frágil*”. Isso porque, como a infração não foi apurada com base nas provas produzidas no âmbito da Operação Ararath, mas pelo exame dos extratos bancários, o voto pondera (grifamos):

As conclusões da investigação policial são estranhas a este processo. Trazer tais conclusões para o processo tributário (que apurou omissão de receitas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996), apenas para responsabilizar as pessoas físicas, cria uma contradição difícil de superar na medida em que, **no procedimento policial, se trabalha com a hipótese de que os valores movimentados na conta da GN Assessoria sejam empréstimos. Se é empréstimo não é receita.** Se é possível identificar a origem dos depósitos, então é incabível a presunção do art. 42.

Quanto a **Gércio Marcelino Mendonça**, o voto observa:

Ser administrador, em princípio, não acarreta responsabilidade quanto aos tributos devidos pela empresa; deixar de declarar os tributos devidos de forma reiterada só poderia ser causa de responsabilização se a omissão de receitas fosse apurada por prova direta, jamais por presunção baseada em depósitos bancários; e, finalmente, a falta de registro da movimentação bancária poderia dar causa à exclusão do Simples Nacional e a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado, mas não daria ensejo à responsabilidade pessoal do administrador.

A premissa do acórdão recorrido é, assim, de que não se pode responsabilizar quer a pessoa tida como administradora de fato da contribuinte, quer o administrador, no caso de autuação por omissão de receitas baseada em presunção legal.

Quanto à qualificação da multa, o acórdão recorrido ressalta que sua aplicação depende de comprovação de “*situações excepcionais, como ocorre na interposição de pessoas com fins ilícitos*”, e reitera que, no caso, o lançamento em questão não se baseou diretamente nos fatos apurados na operação da Polícia Federal, mas apenas na presunção legal de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Assim, cancela a qualificação da penalidade, afirmando (grifamos):

Reiterando o que já foi dito, o lançamento não tomou por base nenhum ato ilícito apurado na chamada Operação Ararath. A omissão foi apurada, para fins tributários, por presunção legal a partir de depósitos bancários cuja origem a recorrente não logrou comprovar. Essa circunstância não se confunde com omissões de receitas evidenciadas por prova direta, tais como, a falta de emissão ou de registro contábil de notas fiscais; não se confunde também com ilícitos perpetrados mediante falsificação de documentos ou simulação de negócios jurídicos.

Cita a Súmula CARF n. 34¹ e então observa:

O texto da súmula permite concluir que, nos lançamentos em que se apura omissão de receitas com base em extratos bancários, a regra é a aplicação da multa comum de 75%, cabendo a qualificação apenas em situações excepcionais, como ocorre na interposição de pessoas com fins ilícitos.

No caso em tela, embora existisse investigação de ilícitos penais (inclusive admitidos por um dos corresponsáveis, em delação premiada), o lançamento não se baseou nas conclusões ou no acervo probatório reunido na chamada Operação Ararath. Por essas razões, a multa qualificada deve ser afastada, reduzindo-se, pois, o percentual para 75% em relação a todas as infrações.

Uma primeira observação importante é a de que **o acórdão recorrido não aplicou a Súmula CARF 34**, mas apenas cita o seu racional como reforço à sua conclusão de que a aplicação da multa qualificada é situação excepcional e depende da comprovação de circunstâncias adicionais à omissão.

Assim, não procedem os argumentos das contrarrazões do sujeito passivo que sustentam a impossibilidade de se conhecer do recurso especial por este ter citado a Súmula CARF 34, ou por serem os paradigmas anteriores aos efeitos vinculantes de tal enunciado.

Além disso, como visto, é de se ressaltar que o acórdão recorrido parte de uma premissa de argumentação bastante específica, em que a acusação de sonegação investigada em operação da Polícia Federal contém elementos que seriam, inclusive, contraditórios com a própria fundamentação de que os valores omitidos seriam de fato receitas da contribuinte.

O voto condutor do acórdão recorrido mantém a autuação -- porque baseada em presunção legal expressa, que o contribuinte não logrou rebater por não indicar a origem dos depósitos bancários --, mas exclui a responsabilidade e a qualificação da multa não apenas porque não haveria fundamento para tais agravantes, mas também após observar que os próprios fatos investigados pela Polícia Federal evidenciariam que os valores creditados nas contas

¹ Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

bancárias e que serviram de base à tributação não seriam receitas da contribuinte, mas empréstimos.

Para que possam fazer frente à argumentação do acórdão recorrido, portanto, tanto na matéria da responsabilidade quanto da qualificação da multa é necessário que os paradigmas tratem de **autuação por omissão de receitas apuradas por presunção legal** e decidam que tal situação, quando apurada em **contexto acusatório semelhante ao do recorrido** implicaria a qualificação da multa, bem como permitiria responsabilizar o administrador da pessoa jurídica autuada formalmente indicado nos documentos societários bem como a pessoa tida como administradora de fato da contribuinte.

De fato, o acórdão recorrido não entendeu, apenas, que a presunção legal de omissão de receitas, por si só, não autoriza a qualificação da multa – se assim o fosse, poderia ter citado, além da Sumula CARF 34, a Súmula CARF 25, que aliás é literal neste sentido (“*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*”).

O acórdão recorrido foi além, observando que a própria acusação de omissão de receitas, no caso, estaria sendo mantida exclusivamente em razão da presunção legal, muito embora os fatos apurados no contexto – em especial a Operação Ararath da Polícia Federal – indicassem que sequer se trataria de receitas omitidas, e por isso concluiu pela impossibilidade de se verificar, no caso, as hipóteses para a qualificação da multa e responsabilidade tributária.

Assim, para que o paradigma possa fazer frente ao racional do recorrido, é imprescindível que se esteja diante de contexto acusatório semelhante – isto é, em que o contexto da omissão de receitas revele que, na verdade, há inclusive dúvida de que os valores creditados em conta bancária seriam receitas da contribuinte, e a autuação é mantida exclusivamente em vista da presunção legal.

O paradigma **103-23.495** tratou de autuação por presunção de omissão de receitas apurado em contexto de investigação que não envolveu operação da Polícia Federal. A multa foi qualificada, ali, em virtude da reiteração (“*em razão de a autuada ter escriturado em seus livros contábeis receitas em montantes bastante inferiores àqueles efetivamente auferidos, nos anos-calendário de 2000 a 2004*”) e, foi nesse contexto que o voto conclui que “*a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.*”

Diante das premissas colocadas, conclui-se que os contextos acusatórios deste paradigma e do recorrido são distintos. O paradigma qualificou a multa após observar que o contribuinte omitia receitas de forma reiterada, mas é irrelevante que o recorrido também tenha tratado de autuação por 3 anos-calendário, eis que a aplicação, ao caso dos autos, do racional esboçado no paradigma não seria capaz de levar à alteração da conclusão do julgado. As situações são na verdade opostas já que, ao contrário do recorrido, no paradigma não há qualquer elemento que coloque em dúvida se as receitas omitidas seriam de fato da contribuinte. Assim, não conheço do recurso com base em tal paradigma.

Quanto ao paradigma **101-96.446**, este também não tratou de operação derivada de investigações policiais. O precedente tratou de omissão de receitas apurada de forma direta e por presunção legal e, quanto a esta última, parte da argumentação de defesa foi de que os valores creditados em suas contas correntes bancárias seriam relacionados a mútuos tomados de terceiros (ao contrário da alegação dos presentes autos de que os valores seriam quitação de mútuos concedidos a terceiros) e inclusive apresenta os respectivos documentos. Nesse aspecto, o voto aponta concordar com a fiscalização, que concluiu por não aceitar os contratos como documentos comprobatórios das operações diante da falta de condição financeira do suposto mutuante, e firme na premissa de que *“No caso, o que é relevante é provar a saída de recursos do suposto mutuante e seu ingresso na suposta mutuária, o que não ocorreu.”* Nesse contexto, a multa qualificada é mantida no paradigma **101-96.446** com base na reiteração e volume:

Como está detalhadamente explicitado no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, às folhas 627 a 642, a contribuinte não logrou comprovar, em relação aos anos-calendário de 2001 e 2002, a origem de ingressos em sua conta bancária que somaram R\$ 2.730.764,73.

Além disso, a contribuinte deixou de declarar receita da atividade, escriturada e não declarada, no montante de R\$ 1.517.663,12, ao longo dos mesmos anos-calendário.

Ou seja, há um quadro de reiteramento de conduta e de significância de valores, que torna absolutamente implausível a idéia de que se estaria diante de uma conduta involuntária, de um fato isolado, de um mero erro material. **Não é razoável imaginar que uma pessoa jurídica, que opere sem intuito de se furtar às suas obrigações tributárias, não possa justificar nenhum dos ingressos significativos encontrados em sua conta corrente bancária** ou tenha se equivocado em não declarar receitas da atividade, escrituradas, ao longo de dois períodos de apuração seguidos.

Quanto à omissão de receita apurada por presunção legal, o precedente mantém a multa qualificada diante da ausência de comprovação da origem dos recursos, em virtude da reiteração e volume dos valores, em circunstância em que o contribuinte busca colocar em dúvida a própria natureza de receita dos valores relativos aos depósitos bancários, mas cuja argumentação não é aceita pela fiscalização.

Há uma diferença relevante nesse ponto, já que no caso dos autos é a própria acusação fiscal que traz o contexto derivado da Operação Ararath (que colocaria em dúvida a própria natureza de receitas dos valores creditados nas contas correntes bancárias utilizadas como base para a presunção legal de omissão de receitas), sendo que, no caso do paradigma **101-96.446**, é o contribuinte que tenta, sem sucesso, colocar em dúvida a natureza de receita dos valores creditados em suas contas.

Percebe-se que os contextos acusatórios, em um e no outro casos, são diferentes, eis que no caso do paradigma a premissa da acusação é de que os valores creditados nas contas bancárias são receitas da contribuinte, enquanto que no recorrido a premissa da acusação é apenas a existência de previsão legal de omissão de receitas já que, se utilizado o racional da acusação investigada pela Operação Ararath e trazida pela acusação fiscal como contexto para qualificar a multa, os valores depositados nas contas correntes não seriam receitas da autuada.

Para que pudessem fazer frente à argumentação da qualificação da multa contida no acórdão recorrido, seria necessário que os paradigmas tivessem tratado de multa qualificada aplicada em autuação baseada na presunção legal de omissão de receitas em que o contexto

acusatório revelasse que os valores depositados nas contas bancárias sequer seriam receitas da contribuinte.

Ante o exposto, não conheço do recurso quanto à matéria da multa qualificada.

Quanto à responsabilidade, o paradigma **1301-001.644** tratou de lançamento por presunção de omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, e responsabilizou a pessoa física que era sócia da contribuinte à época dos fatos autuados, a qual havia se retirado da sociedade registrando-a em nome de pessoas sem capacidade financeira.

Diante desse contexto, o voto observa que *“No caso específico, o que sobressai do exame dos autos é que os sócios que constavam do contrato social, são realmente pessoas interpostas por terceiros (“laranjas”).”* A responsabilidade é mantida por se entender que, diante desse contexto, o antigo sócio se beneficiou dos valores omitidos:

Os fatos relatados deixam claro que **o ora recorrente tinha interesse comum nos negócios da empresa fiscalizada**, uma vez que, conforme demonstrado, ele de fato é que se beneficiou do ardiloso esquema de sonegação. Parece-me claro, então, o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN), que, no final das contas, são as **receitas e os lucros, dolosamente omitidos, obtidos por meio das operações mercantis da sociedade** e que foram repassados ao recorrente.

Ali, a responsabilidade tributária é atribuída diante de contexto de interposição de pessoas no quadro societário, o que não encontra paralelo nos presentes autos.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente também **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial quanto à matéria da responsabilidade tributária.

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

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 24 do Acórdão n.º 9101-006.619 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10166.729519/2016-18