



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.723642/2016-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.041 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ORIGINAL INDÚSTRIA COMERCIO NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Deixa de se conhecer do recurso especial, quando os contextos fáticos são dessemelhantes, sendo insuficientes para devolver a matéria ao exame da CSRF.

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO E DE DIALETICIDADE.

Não se conhece de recurso especial quando a tese que o Recorrente pretende ver debatida não foi veiculada anteriormente, nem se trata de contraposição a argumento constante do acórdão recorrido. Um dos requisitos para a admissibilidade do recurso especial é o prequestionamento da matéria, sob o viés abordado no paradigma, nos termos do artigo 67, § 5º, do Anexo II ao RICARF/2015.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à qualificação da penalidade por reiterada omissão de receitas de prestação de serviços. e não por omissão de rendimentos de aplicações financeiras rotineiras, mormente se apontada a baixa expressividade de seus valores como motivo para afastamento do gravame.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em não conhecer do Recurso Especial, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, quanto à matéria “nulidade do lançamento por vício formal”. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob; e (ii) por maioria de votos, quanto à matéria “multa

qualificada”, vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, quanto ao conhecimento, e foi designada redatora do voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 8443 e seguintes) interposto pela PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL (PFN) contra o Acórdão n.º 1301-003.904 (fls. 8374 e seguintes), de 16/05/2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por meio do qual o colegiado DEU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário.

O julgado restou assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO E ADMINISTRATIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal TDPF é mero instrumento de controle interno com impacto restrito ao âmbito administrativo. Inteligência do art. 2º do Decreto nº 8.303/2014.

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Compete à autoridade julgadora indeferir os pedidos de perícia que julgar prescindíveis.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do item do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação, exceto matérias de ordem pública, que não é o caso dos autos.

RMF. NÃO APRESENTAÇÃO INJUSTIFICADA DE LIVROS, DOCUMENTOS E EXTRATOS BANCÁRIOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Comprovado nos autos que a autoridade fiscal emitiu a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira cumprindo o determinado pelo Decreto nº 3.724/2001, inclusive demonstrando a hipótese de sua indispensabilidade por meio de relatório circunstanciado pela caracterização de embaraço à fiscalização pela não apresentação injustificada não só de seus extratos bancários, mas também de seus livros fiscais e contábeis bem como os documentos que lhes dariam suporte, não há que se falar em nulidade das provas colhidas pelo Fisco obtidas diretamente das instituições financeiras.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECURSOS PERTENCENTES A TERCEIROS. LANÇAMENTO REALIZADO EM FACE DO TITULAR DA CONTA BANCÁRIA E NÃO DOS DETENTORES DOS RECURSOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Comprovado que os valores de depósitos bancários não pertencem ao titular da conta mantida junto à instituição financeira, o lançamento deveria ter sido realizado em face dos detentores de fato dos recursos, e não contra a pessoa jurídica titular da conta bancária. Aplicação literal do § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA ATOS PRATICADOS COM SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO LIGADOS À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE.

Somente é cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo, e ligado à ocorrência do fato gerador, enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos arts. 71, e2 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos reflexos quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE JURÍDICO COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPOSSIBILIDADE.

Ausente comprovação de que os coobrigados possuíam interesse jurídico, e não meramente econômico, na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, impõe-se retirá-los do polo passivo da exigência.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS.

O fato de integrar o quadro societário da pessoa jurídica é insuficiente para determinar a sujeição passiva solidária dos sócios, devendo estar comprovada a prática de atos dolosos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE. Súmula CARF n.º 108.”

(...)

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: (i) negar provimento ao recurso de ofício; (ii) rejeitar as preliminares arguidas, o pedido de perícia e a arguição de decadência, e não conhecer do recurso em relação às matérias preclusas; (iii) no mérito, dar provimento parcial aos recursos voluntários para cancelar a infração referente à omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários, exonerar as exigências de PIS e de Cofins e reduzir as multas de ofício para 75%; e (iv) em relação aos recursos dos coobrigados Palmali Industrial de Alimentos Ltda e Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda, dar-lhes provimento para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária.”

O especial tem como objeto rediscutir: (i) divergência quanto ao erro na identificação do sujeito passivo; (ii) a qualificação da multa; (iii) a atribuição de responsabilidade solidária. A r. Presidência da Turma de piso em análise inicial admitiu apenas parcialmente a divergência em relação ao erro na identificação do sujeito passivo:

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e que foi demonstrada, em parte, a existência de divergência jurisprudencial, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL** interposto pela Fazenda Nacional, apenas com relação a matéria “**erro na identificação do sujeito passivo**”.

Deste despacho cabe Agravo, nos termos do art. 71, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, com a redação da Portaria MF n.º 152, de 2016.

Encaminhe-se à PGFN, para ciência do presente despacho.

Após, caso haja requerimento de Agravo, encaminhe-se ao CARF. Do contrário, encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB, para adoção das providências de sua alçada, em especial para cientificar os sujeitos passivos do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e do presente despacho, facultando-lhes o prazo de quinze dias para o oferecimento de contrarrazões ao recurso da Fazenda, relativamente às matérias que obtiveram seguimento, bem como recurso especial da parte do acórdão recorrido que lhes foi desfavorável, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência, com posterior retorno ao CARF, em qualquer circunstância, para julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Inconformada com o seguimento parcial, a PGFN apresentou o competente agravo que foi parcialmente provido, nos seguintes termos

REJEITO o agravo relativamente à matéria “responsabilidade solidária” e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.

ACOLHO o agravo e DOU seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “multa qualificada”.

Nesse aspecto, foram admitidos em caráter preliminar as matérias divergência quanto ao erro na identificação do sujeito passivo e (ii) a qualificação da multa. No mérito, a Recorrente sustenta que a qualificação do autuado e os demais requisitos prescritos no art. 10 do Decreto-lei n. 70.235/72 possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se.

Na hipótese em apreço, há erro na identificação do sujeito passivo, vício apontado pelo colegiado como causa do cancelamento da infração referente à omissão de receitas decorrente de depósitos bancários, mas que, todavia, não pode ser considerado como de natureza material, pois **se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu**.

Sustenta que acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a ilegitimidade da parte seria suficiente para decidir pelo cancelamento da infração referente à omissão de receitas decorrente de depósitos bancários, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo.

Defende ainda que **acórdão recorrido** desqualificou a multa de ofício, em contrariedade ao artigo 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007, visto que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o

conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. Fraude, do artigo 72, **que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco**, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, **como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.**

O sujeito passivo, repita-se, por sua **ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.**

Conclui-se que o contribuinte: i) praticou atividade ilícita, observada a partir da apuração de infrações tributárias, em atividade **reiterada** que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada **a multa de 150%**; ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário; iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, **já que realizada de forma sistemática**, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal; iv) **a conduta repetida sistematicamente** demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, **indicando a intensidade do dolo.**

Intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões em que sustenta a ausência de prequestionamento em relação à qualificação do vício como de natureza formal ou material, questão que não teria sido expressamente enfrentada pela turma de piso. Isto porque, a motivação para cancelamento do auto de infração decorre aplicação equivocada da norma tributária pela autoridade fiscal – em razão de ter efetuado o lançamento em contrariedade ao que dispõe o art. 42, parágrafo 5º da Lei nº 9.430/96 – e não por erro formal ou material, como tenta descrever a Recorrente.

Protesta pelo não conhecimento do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional quanto à matéria ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, ao passo que não preenche os requisitos de admissibilidade, por ausência de prequestionamento.

Argui que se houve o cancelamento do auto de infração, também foi considerada nula a multa aplicada, tanto quanto sua qualificação. Portanto, o recurso especial da Fazenda Nacional não merece seguimento neste ponto. Sustenta ainda que os paradigmas indicados não servem para demonstrar as divergências suscitadas.

No mérito, defende que os recursos que transitam nas contas bancárias da Recorrente NÃO são recursos próprios, mas receitas das empresas **PALMALI e AGROINDUSTRIAL IRMÃOS DALLA COSTA**, é certo que o lançamento tributário deveria ter se realizado contra estas últimas. Que o §5º do art. 42 da Lei n. 9.430/96 é expresso ao consignar que, quando houverem valores creditados em conta de interposta pessoa (no caso, a Original), o lançamento do respectivo tributo será efetuado face ao terceiro, detentor de tais montantes (Palmali e Agroindustrial Irmãos Dalla Costa).

Nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e cabe à autoridade lançadora identificar corretamente o sujeito passivo da exigência, o que não ocorreu no presente caso, conforme afirmou-se no acórdão recorrido.

A suposta prática de sonegação corresponderia: (i) a aparente omissão de receita quanto às movimentações bancárias não comprovadas e (ii) às operações sem comprovação dos destinatários ou sem causa.

Ocorre que, no que se refere à suposta omissão de receita em virtude da dita ausência de comprovação quanto às movimentações financeiras apuradas pelo AFRFB, importa destacar que, ainda que a aludida omissão tivesse, de fato, ocorrido, tal não se revela como motivo suficiente à imposição da multa qualificada, a qual demanda a efetiva comprovação do intuito de fraude do sujeito passivo, o que não foi efetivada no presente expediente administrativo.

Já em relação às operações sem comprovação dos destinatários ou sem causa, da mesma forma não é motivo suficiente à imposição de multa qualificada, mormente porquanto o Fisco não comprova em momento algum a efetiva fraude ou sonegação supostamente perpetrada pela Recorrente.

Resta claro que a simples constatação sobre a suposta omissão de receita perpetrada não é suficiente para justificar a qualificação da multa imposta, carecendo, para tanto, da EFETIVA COMPROVAÇÃO quanto à ocorrência de dolo na conduta fraudulenta. Os erros cometidos pela falta de escrituração ou declaração pelo departamento contábil da Recorrente não podem ser considerados atos fraudulentos ou com intuito de sonegação.

Por essa razão, fica evidente a necessidade de manutenção do r. acórdão, para que seja determinado o afastamento da multa qualificada, posto que os fatos apurados no seio deste processo administrativo fiscal não se enquadram em quaisquer das hipóteses legais para tal incidência.

O contribuinte apresentou recurso especial que não foi admitido, mesmo após a apresentação de agravo.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

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

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

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

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

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

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

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

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

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

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

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

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

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

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

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

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da

Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

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

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

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

No presente caso, em relação ao erro na identificação do sujeito passivo, entendo não ter sido prequestionadas a matéria. Com efeito, o voto condutor não se manifesta em momento algum sobre se tratar de vício formal ou material:

Por outro lado, uma vez identificada pela própria autoridade fiscal autuante que os depósitos em tela tratar-se-iam de valores pertencentes às empresas PALMALI e AGROINDUSTRIAL IRMÃOS DALLA COSTA – e que apenas teriam transitado nas contas bancárias da Recorrente, competiria à autoridade fiscal aplicar a norma em comento de forma completa, excluindo do lançamento de IRPJ e reflexos o valor de R\$ 145.764.974,32 (Anexo II do auto de infração), com base no disposto no § 5º do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em relação ao qual peço vênia para novamente transcrevê-lo:

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

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

§ 5o Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

Ora, se os recursos pertenciam às empresas PALMALI e AGROINDUSTRIAL IRMÃOS DALLA COSTA deveria o auto de infração referente aos respectivos créditos em contas bancárias ser constituído em face dos reais detentores de renda, e não do contribuinte que funcionou, ao menos em relação às suas contas bancárias, como interposta pessoas daquelas pessoas jurídicas.

Por essas razões, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a infração referente a créditos em contas bancárias sem comprovação de origem (art. 42 da Lei n.º 9.430/96), cuja consolidação de valores encontra-se discriminada no Anexo II do auto de infração.

Não há nos autos também voto vencido ou acórdão de embargos que em qualquer medida tangenciem a matéria, de forma que entendo não terem sido preenchidos os requisitos de admissibilidade, pois ainda que se ultrapassasse esta questão do prequestionamento, o paradigma indicado não adequa a delimitar a divergência. Segundo a Recorrente:

Observe-se que, diversamente da conclusão adotada pela decisão recorrida, a então Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes entendeu que o erro na identificação do sujeito passivo é vício de natureza formal, que poderia ensejar apenas a nulidade do lançamento, repita-se, por vício de forma, mas não a improcedência da exigência.

Contudo, como bem observa o contribuinte:

no acórdão paradigma, restou claro que houve um erro formal no momento da lavratura do auto de infração, pois, ao invés de constar o número correto do imóvel, “*por alguma razão*” – obviamente que por mero erro de preenchimento – fez constar outro imóvel, que não era de propriedade da Contribuinte. Ou seja, se quis tributar um imóvel e se descreveu outro.

Já no caso da Recorrida, o que houve foi um erro de interpretação da norma ao fato concreto. Ou seja, o Fiscal, no momento de interpretar o fato, entendeu que o contribuinte de fato e direito era uma pessoa e não outra.

Não foi um erro de digitação ou preenchimento, foi um erro de aplicação do direito, então não se trata de erro formal (no preenchimento do auto de infração), mas sim material.

Por outro lado, no presente caso, o ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO decorre da interpretação incorreta da norma tributária pelo fiscal, como foi o caso da inclusão dos responsáveis solidários. Assim não pode a eleição incorreta do sujeito passivo ser considerada um erro formal, nem a inclusão de sujeito passivo solidários

um erro formal, eles são erros materiais, ou seja, são a interpretação equivocada da norma ao fato concreto.

Isto resta bem evidenciado quando se comparam os acórdãos:

Acórdão paradigma	Acórdão recorrido
<p>O presente processo originou-se a partir da lavratura do auto de infração de fls. 01/08, no qual está sendo exigido da interessada um crédito tributário no montante de R\$ 2.603.684,60 (dois milhões, seiscentos e três mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e sessenta centavos), relativo ao ITR/97. (...)</p> <p>Afirma o sujeito passivo que o número de inscrição do imóvel na Secretaria da Receita Federal, mencionado no auto de infração, não corresponde ao número correto. Enquanto no auto este é identificado como sendo 3052241-2, o da autuada é 2884375-4. Do mesmo modo, houve equívocos na identificação do nome da propriedade e do seu endereço.</p> <p>Tem razão a interessada em suas alegações, as quais foram corroboradas pela autoridade singular, que julgou o lançamento nulo, na forma do Acórdão de fls. 47/51 e que, por bem analisar e fundamentar os fatos, passo adotar na íntegra, conforme transcrito abaixo, como se meu voto fosse:</p> <p><i>"Ainda em análise preliminar e observando as peças que compõem o presente processo, à luz da legislação atinente ao caso concreto, verifica-se o vício formal do lançamento no que se refere à identificação do sujeito passivo. (...)</i></p> <p><i>Ora, verifica-se que o lançamento foi feito para o imóvel de número 3052241-2 denominado Campina, localizado no município de Iai/SP. Ocorre que, conforme se constata pelos extratos de fls. 44/46 este imóvel não pertence à interessada do presente processo e sim à empresa Gordura Agro Florestal Ltda.</i></p> <p><i>De fato houve um erro no lançamento no que concerne à identificação do sujeito passivo, pois pelos documentos de malha trabalhados (fls. 14/15) o imóvel objeto do lançamento seria o da interessada, mas por alguma razão no auto de infração figurou outro imóvel o que</i></p>	<p>Analisando o Termo de Verificação Fiscal TVF, e as conclusões da autoridade fiscal, entendo assistir razão ao contribuinte: no caso concreto a autoridade autuante afirma taxativamente que os recursos depositados em suas contas não só teriam origem nas empresas PALMALI e IRMÃOS DALLA COSTA como também se refeririam a recursos das operações daquelas empresas e não contabilizados. É importante frisar que em relação aos depósitos bancários considerados como omissão de receitas, no próprio lançamento já se excluíram aqueles decorrentes de lançamentos com correspondência na contabilidade da PALMALI e da IRMÃOS DALLA COSTA.</p> <p>Ora, se os recursos pertenciam às empresas PALMALI e AGROINDUSTRIAL IRMÃOS DALLA COSTA deveria o auto de infração referente aos respectivos créditos em contas bancárias ser constituído em face dos reais detentores de renda, e não do contribuinte que funcionou, ao menos em relação às suas contas bancárias, como interposta pessoas daquelas pessoas jurídicas. (...)</p> <p>Por essas razões, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a infração referente a créditos em contas bancárias sem comprovação de origem (art. 42 da Lei nº 9.430/96), cuja consolidação de valores encontra-se discriminada no Anexo II do auto de infração. (...)</p>

<i>caracteriza vício formal”.</i>	
-----------------------------------	--

Portanto, entendo que o paradigma indicado não serve para delimitar a controvérsia por se tratar de questão fática muito diversa da ora analisada.

Além disso, nota-se que o Acórdão recorrido sequer chega a trazer a distinção “vício formal” e “vício material”, de forma que se limita a cancelar tal parte do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo. Para que a divergência eventualmente pudesse ser conhecida, seria necessário que o Acórdão tivesse se manifestado acerca de tal tema, o que não foi feito, o que poderia ter ensejado a apresentação de Embargos de Declaração.

Contudo, não vejo óbices ao conhecimento do Recurso Especial no que diz respeito à multa qualificada, tendo sido devidamente prequestionada, e ter sido demonstrada a divergência.

Assim entendo que o Especial deva somente ser conhecido em relação à qualificação da multa.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento parcial do Recurso da Fazenda Nacional, apenas com relação à qualificação da multa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer do recurso especial da PGFN relativamente à matéria “multa qualificada”. A maioria do Colegiado compreendeu que os paradigmas indicados pela recorrente não caracterizariam o dissídio jurisprudencial.

A matéria teve seguimento em sede de agravo sob a ressalva de que *o recurso especial impetrado pela ora Agravante só suscitou dissenso jurisprudencial no que diz respeito à omissão de receitas financeiras, cuja redução do percentual de 75% foi promovida pelo acórdão recorrido com base na alegação de que os valores envolvidos não são significativos*. E, sob esta ótica, afirmou-se caracterizado o dissídio jurisprudencial porque o paradigma nº 103-23.495 *elegeu como condição suficiente para a manutenção da exasperação da multa de ofício a conduta reiterada, inexistindo no pronunciamento por ele veiculado qualquer referência ao grau de significância dos valores envolvidos na apuração da infração*. Acrescentou-se que as aplicações financeiras das quais exsurgiram as receitas tributadas nestes autos foram classificadas como “rotineiras” na acusação fiscal referida no acórdão recorrido.

Esta Conselheira já rejeitou a formação de dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 103-23.495 nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-005.350:

Embora não questionado o conhecimento do recurso especial, importa observar que o paradigma nº 103-23.495 teve em conta exigências pertinentes aos anos-calendário 2000 a 2004 e validou qualificação da penalidade assim aplicada:

Da Multa de Ofício 75% e 150%**Foi aplicada a multa de 75%:**

- sobre o lançamento em face de recolhimento a menor dos tributos relativamente às receitas apuradas, na forma do art. 5º da Lei 9.716/98, em função de erro no percentual de presunção do lucro (8% ao invés de 16%).

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 n.º 9.430/96);

- sobre o lançamento de omissão de receitas auferidas a título de comissões recebidas de diversas instituições financeiras. *(destaques do original)*

Na sequência, para afirmar o intuito de fraude em razão da conduta reiterada, está consignado que:

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 n.º 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

[...]

Nestes termos, 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.

Em relação à "prática reiterada" de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente "intuito" de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou "o evidente intuito de fraude" devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

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 a multa de 75% e a multa qualificada de 150%.*(destaques do original)*

Nestes termos, apesar da referência, apenas, à conduta de omitir *receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF*, a qualificação da penalidade foi mantida não só em relação às receitas informadas por terceiros, como também em relação às omissões de receita presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e isto sem que nada fosse agregado à acusação fiscal ou à defesa para vinculá-la a receitas da atividade, como indica o seguinte excerto do voto condutor do paradigma:

Ora, como se vê da descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos. Com efeito, sequer os contabilizou ou os declarou. Apesar de a interessada alegar, reiteradamente, que as origens dos recursos depositados não provêm de vendas do estabelecimento, mas sim ou de atividades estranhas à sua atividade comercial. Acontece que a recorrente não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a ligação dos recursos recebidos em conta bancária e o seu discurso apresentado. Na verdade, a interessada ao invés de tentar provar os fatos alegados, se limita a tecer considerações de direito, no sentido de enfraquecer o lançamento por ter sido lastreado apenas em indícios e presunções. A esse respeito traz respaldo jurisprudencial na Súmula n.º 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo o qual seria ilegítimo o lançamento de tributos arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários

De outro lado, para afirmar a prática reiterada de infração como evidência do intuito de fraude, o voto condutor do paradigma faz referência expressa à *prática de omitir receitas por mais de 3 (três) anos de forma reiterada*, e isso frente a um lançamento que apontou infrações ao longo de cinco anos-calendário (2000 a 2004).

[...]

Assim, ao passo que o paradigma reporta a omissão de receitas por mais de 3 (três) anos para afirmação da prática reiterada, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na alteração de procedimento da contribuinte no ano-calendário 2009, isolando a ocorrência em apenas um ano-calendário, para concluir que há dúvida quanto à intenção dolosa do sujeito passivo.

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

No presente caso, o exame de admissibilidade deu relevo à manutenção da multa qualificada sobre a reiterada *omissão de receitas auferidas a título de comissões recebidas de diversas instituições financeiras*, deixando de atentar tratar-se, no paradigma, de receitas que, embora também determinadas por meio de prova direta, mediante informação de terceiros em DIRF, decorriam de *comissões* recebidas de instituições financeiras, e não de rendimentos de aplicações financeiras. No caso referido, o sujeito passivo, atuando no ramo de revenda de veículos, prestava serviços a instituições financeiras no processamento de financiamento dos veículos vendidos, e era remunerado com comissões subtraídas da tributação. Este o elemento interno, portanto, à evidenciação de que o sujeito passivo *omitia receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros) por meio de DIRF*, para a conclusão de que houve *conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos*.

O acórdão recorrido, por sua vez, claramente indica que as receitas em debate se referem a *rendimentos e ganhos líquidos em aplicações financeiras*, assim descritas no Termo de Verificação Fiscal lá reproduzido:

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

Em nenhum dos períodos fiscalizados o contribuinte declarou qualquer receita que não fosse aquelas decorrentes do aluguel de imóvel para a PALMALI INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA. No entanto, os extratos bancários obtidos demonstram que a existência de aplicações financeiras eram rotineiras.

Ainda que rotineiras as aplicações financeiras, a conduta de omitir seus rendimentos guarda dessemelhança significativa em relação à omissão de receitas de prestação de serviços, especialmente tendo em conta a baixa expressividade dos rendimentos (referida no voto condutor do acórdão recorrido), que contribui para o descuido dessa informação ao Fisco,

para além das oscilações que retiram dos rendimentos a mesma frequência afirmada em relação às aplicações.

Os acórdãos comparados, assim, se distinguem em aspectos determinantes para as soluções neles adotados. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, 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 inexistente 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 n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 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 nevrálgico 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.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente à matéria “multa qualificada”.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de negar conhecimento ao recurso especial da PGFN relativamente à matéria referida como “erro na identificação do sujeito passivo”, primeiramente porque, em circunstâncias como a presente, admite existente o prequestionamento na hipótese de os casos comparados analisarem contextos fáticos semelhantes e se distinguirem na conclusão de declararem o lançamento improcedente ou anulá-lo por vício formal. Assim, o fato de o acórdão recorrido não referir o vício como formal ou material não é suficiente para impedir a caracterização do dissídio jurisprudencial. Se, diante de vício semelhante, um Colegiado do CARF decidiu que o lançamento é improcedente e, portanto, o vício é de natureza material, haverá divergência jurisprudencial em face de julgado de outro Colegiado do CARF que afirma tal vício como formal, do que decorre a anulação do lançamento com a possibilidade de seu refazimento no prazo alargado do art. 173, inciso II, do CTN.

No presente caso, porém, a PGFN partindo da premissa de que o Colegiado *a quo* cancelou a *infração de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários, sob o fundamento de ilegitimidade passiva do autuado*, muito embora demonstrando ter conhecimento de que tal se deu sob o entendimento de *que o auto de infração não deveria ter sido lavrado em face do titular das contas bancárias, mas em face dos reais detentores dos recursos nelas depositados*, limitou-se a afirmar o dissídio em face do paradigma n.º 303-30.909 que concluiu caracterizar vício formal o erro na identificação do sujeito passivo, mas com a ressalva de que, *observando as peças que compõem aquele processo, foi possível constatar que houve um erro no lançamento no que concerne à identificação do sujeito passivo, pois pelos documentos de malha trabalhados (fls. 14/15) o imóvel objeto do lançamento seria o da interessada, mas por alguma razão no auto de infração figurou outro imóvel*.

Claro está, no paradigma, que a autoridade lançadora desenvolveu o procedimento fiscal corretamente, determinando o imóvel que motivaria a exigência do Imposto Territorial Rural – ITR, mas no momento do lançamento indicou outro imóvel, que não era de propriedade do autuado. É sob esta vertente que o erro de identificação do sujeito passivo foi alegado e superado, na medida em que o autuado estava indicado corretamente, o procedimento fiscal foi desenvolvido corretamente, mas houve erro na descrição final do auto de infração.

Já no presente caso, o Colegiado *a quo* constatou que havia erro no procedimento fiscal, porque *no caso concreto a autoridade autuante afirma taxativamente que os recursos depositados em suas contas não só teriam origem nas empresas PALMALI e IRMÃOS DALLA COSTA como também se refeririam a recursos das operações daquelas empresas e não contabilizados*, hipótese na qual a autoridade lançadora deveria ter excluído essas parcelas da exigência nestes autos *com base no disposto no § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430/96*. Referido dispositivo, mais do que deslocar a exigência para outro sujeito passivo, desloca para terceiro *a determinação dos rendimentos ou receitas*, ou seja, todo o procedimento fiscal de intimação e avaliação da resposta para caracterização do indício da presunção de omissão de receitas.

Patente, assim, a dessemelhança entre os casos comparados pela PGFN. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, 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 n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 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 nevrálgico 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.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em sua conclusão de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente à matéria “erro na identificação do sujeito passivo”.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA