



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720791/2015-47
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.410 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado A R ASSESSORIA TRIBUTÁRIA E CONSULTORIA LTDA - ME

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2013

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DOS PARADIGMAS APRESENTADOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não merece prosseguimento o Recurso Especial que deixa de atacar em suas razões o ratio decidendi do Acórdão recorrido, prevalecendo incólumes os fundamentos determinantes da decisão questionada. Também não deve ser conhecido Apelo Especial em que, para o seu manejo, apresenta-se como Acórdãos paradigmas decisões baseadas em arcabouço fático, relevante para a matéria especificamente questionada, diverso daquele que se revela nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Ausentes, momentaneamente, os conselheiros Carlos Henrique de Oliveira e Ana Cecília Lustosa Cruz. Presidiu o julgamento o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (presidente em exercício), Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Guimarães Fonseca.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 931 e seguintes) contra o Acórdão n.º 1201-004.833 (fls. 906 e seguintes), de 18/05/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que por unanimidade de votos negou provimento ao Recurso Voluntário, mas de ofício afastou a responsabilidade tributária imputada:

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

Ano-calendário: 2011, 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto n.º 70.235/72.

ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa discutir a constitucionalidade de lei em sede administrativa, consoante estabelece o caput do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/1972 e o próprio teor da Súmula CARF n.º 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Isso ocorrendo, significaria declarar, incidenter tantum, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. RMF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São válidas as provas obtidas pela autoridade fiscal diretamente das instituições financeiras quando a emissão da RMF cumpriu as determinações constantes do Decreto n.º 3.724/2001

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no Recurso Extraordinário n.º 601.314/SP, é constitucional as normas dispostas na Lei Complementar n.º 105/01 que autorizam que a Receita Federal obtenha dados bancários diretamente pelas instituições financeiras quando da existência de procedimento fiscal. Não há que se falar em nulidade do auto de infração.

ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, nos termos do artigo inciso II alínea “a”, do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei

nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

O fato de o contribuinte apresentar escrituração fiscal e contábil com valores abaixo dos recebidos (existência de omissão de receitas), por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acaba por deixar evidente a inexatidão das informações prestadas e/ou sua ineficácia/imprestabilidade, o que, aliás, levou ao arbitramento do lucro.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA.

Em concreto, as duntas autoridades fiscal e julgadoras não cuidaram de comprovar o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. O elemento doloso deve ser demonstrado, não basta o suposto responsável ser sócio da pessoa jurídica, tampouco tal sujeição ser motivada pela potencial imputação de multa qualificada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

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

No recurso, a Procuradoria alega a existência de divergência jurisprudencial no que respeita as seguintes matérias: **Divergência I: Multa de ofício qualificada** (Paradigmas indicados: Acórdãos nº 9101-01.202 e nº 1402-002.958) e **Divergência II: Responsabilidade solidária** (Paradigmas indicados: Acórdãos nº 1302-001.657 e nº 1302-000.960).

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

Passo à análise.

A similitude fática entre os casos, assim como a divergência alegada, restaram suficientemente demonstradas pela recorrente.

As situações são de fato muito semelhantes. Consoante excertos transcritos pela recorrente, no acórdão recorrido houve a *“movimenta[ção de] recursos em 05 contas correntes de diferentes instituições bancárias, em volumes superiores 3 vezes o faturamento de 2011 e a 13 vezes o de 2013”*, no primeiro paradigma (acórdão nº 9101-

01.202) tem-se que “o contribuinte declarou, em DCTF, durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003, aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade”, e no segundo paradigma (acórdão n.º 1402-002.958) houve a “reiteração das condutas envolvidas na omissão de receitas nos 3 (três) anos-calendário [... e] durante todo esse período a Contribuinte deixou de declarar 92% da sua movimentação financeira”.

E as decisões claramente divergiram no tocante à qualificação da multa: o recorrido reduzindo-a a 75%, e os paradigmas mantendo-a no patamar de 150%.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial alegada quanto a esta matéria..

(...)

Consoante excertos transcritos pela recorrente, no caso recorrido o sócio administrador da pessoa jurídica autuada fora incluído pela fiscalização como responsável tributário, nos termos do art. 135 do CTN, porque “o Fiscalizado não escriturou as contas bancárias de sua titularidade nos anos de 2011 e 2013, além de também deixar de escriturar diversas notas fiscais por ele emitidas”.

No primeiro paradigma (acórdão n.º 1302-001.657), tem-se que os “sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135 [porque] o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59”.

E, no segundo paradigma (acórdão n.º 1302-000.960) o sócio-administrador havia sido responsabilizado, nos termos do art. 135 do CTN, “por prestar declaração falsa à autoridade tributária (DIPJ zerada)”.

São circunstâncias fáticas que guardam, entre si, suficiente similitude no que diz respeito à imputação de responsabilidade tributária ao sócio-gerente ou sócio-administrador, com base no art. 135 do CTN.

E, enquanto o acórdão recorrido cancelou a responsabilidade, nessas circunstâncias, por entender que o simples fato de se tratar de sócio-administrador da fiscalizada (ainda que, no caso, o único administrador) não seria suficiente para caracterizar o “nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio” (consoante exposto na própria ementa do julgado, ao norte transcrita), os acórdãos paradigmáticos, em semelhantes circunstâncias, mantiveram a responsabilidade dos sócios-gerentes e/ou sócios-administradores, sem imporem a exigência de que houvesse a específica “individualização da conduta de cada sócio administrador”, consoante bem demonstrado pela

recorrente, com base nos excertos daqueles acórdãos por ela transcritos no recurso, e aqui ao norte parcialmente reproduzidos.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial alegada quanto a esta matéria.

No mérito sustenta que imposição da multa qualificada afigura-se inteiramente legítima no presente caso. Sustenta que no processo administrativo em geral, e no fiscal em particular, não há necessidade de demonstração absoluta da vontade íntima do contribuinte de fraudar o Fisco, sendo suficiente apresentar dados objetivos que façam presumir com certo grau de certeza a conduta fraudulenta, pois, caso se exija prova cabal do elemento íntimo subjetivo doloso do contribuinte, estar-se-ia retirando, na prática, a possibilidade de aplicação da multa qualificada na hipótese de omissão de receitas pois, nesse caso, o elemento subjetivo constitui-se na própria omissão reiterada e de expressivas quantias, bem como ausência de regular escrituração contábil.

Pela conduta praticada pela contribuinte, o intuito fraudatório e sonegatório está evidente, pois, no caso, além de ter havido omissão reiterada de vultosas quantias, durante todo vários períodos, não houve regular declaração dos fatos geradores, o que impediu a autoridade fiscal de conhecer o fato gerador dos tributos lançados. Conforme se observa, essa conduta se subsume com perfeição ao art. 71 da Lei n.º 4.502/66, que conceitua sonegação.

Não se pode afirmar que o contribuinte estava de boa fé, pois **os valores movimentados são expressivos sobretudo em relação ao montante declarado**, além de a conduta ter sido praticada de forma **reiterada**.

Quanto à responsabilidade, sustenta que ao pagar menos tributo, as pessoas envolvidas tiveram oportunidade de lucrar mais, efetuar retiradas, que não se sabe se seriam possíveis se a empresa pagasse seus tributos em seguimento às regras tributárias; A conduta deliberada para fins exclusivos de redução de tributos o arrasta, inexoravelmente, para a condição de responsável solidário.

No caso vertente, inúmeras razões corroboram o acerto da inclusão dos administradores e/ou controladores (de fato e/ou de direito) da pessoa jurídica autuada como responsáveis pelo crédito tributário: (i) os coobrigados eram prepostos ou representantes da pessoa jurídica (como os sócios-gerentes e o contador), da pessoa jurídica autuada e não meramente sócios; (ii) a sua responsabilização decorreu dos poderes que detinham na pessoa jurídica autuada e não da mera condição de sócios; (iii) que houve mais do que mera supressão de tributos; (iv) os coobrigados eram responsáveis pela empresa e detinham poderes para agir em seu nome; (v) as condutas foram dolosas, intencionais e praticadas de forma reiterada; (vi) houve entrega de declarações falsas. Enfim, todos esses elementos demonstram de forma indubitável que houve ação dolosa suficiente para ensejar a responsabilidade solidária dos prepostos ou representantes da pessoa jurídica (como os sócios-gerentes e o contador).

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

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

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

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

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

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da 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*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x

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.

paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso, entendo ter sido demonstrada a divergência em relação à qualificação da multa, posto que nos paradigmas manteve-se multa de 150% para casos em que a omissão de receitas se deu de maneira reiterada, enquanto no acórdão recorrido, reduziu-se a multa para o patamar de 75%. Contudo, leitura atenta do acórdão recorrido indica que a matéria recorrida não foi prequestionada, haja vista que não houve análise específica da acusação de qualificação da multa por reiteração. Vejamos excerto do voto vencedor:

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

83. Como vimos, de acordo com a Súmula CARF nº 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

84. Vejam que, o fato de o contribuinte apresentar escrituração fiscal e contábil com valores abaixo dos recebidos (existência de omissão de receitas), por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acaba por deixar evidente a inexatidão das informações prestadas e/ou sua ineficácia/imprestabilidade, o que, aliás, levou ao arbitramento do lucro.

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

86. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

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

88. Mas não é só, dada a ausência de certeza, deve ser observado o teor do artigo 112, do CTN, "*a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*"

89. Do exposto, em vista da falta de conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício, esta penalidade deve ser reduzida de 150% para 75%.

Assim, não tendo sido pré-questionada a matéria, entendo não estarem preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso.

Em relação à responsabilidade tributária, entretanto, entendo não restar comprovada a divergência. Isto porque, os acórdãos indicados como paradigmas não servem para a caracterização da divergência. no caso concreto, em que se apresentou como razão de imputação de responsabilidade a não escrituração de contas bancárias e de notas fiscais emitidas:

115. Como visto e comprovado, o Fiscalizado não escriturou as contas bancárias de sua titularidade nos anos de 2011 e 2013, além de também deixar de escriturar diversas notas fiscais por ele emitidas.

116. Ora, estas circunstância implicam, além do descumprimento do estabelecido na parte final do caput do art. 1.184 do Código Civil, que preconiza que todas as operações relativas ao exercício da empresa devem estar lançadas no Diário, o cometimento, em tese, do crime previsto no artigo 1º, inciso II da lei penal tributária, abaixo transcrito:

Os acórdãos paradigmas fulcram sua análise na reiteração de entrega de DIPJ zerada, vejamos o paradigma n. 1302000.960:

Gilvan Basílio da Silva é vinculado ao crédito por termo de sujeição passiva solidária porque entendeu a autoridade que atuou como administrador, e infringiu lei (art. 135, III e art. 124, I, CTN), por prestar declaração falsa à autoridade tributária (DIPJ zerada).

Assim, não se verifica semelhança fática nas condutas praticadas no paradigma e no recorrido apta a ensejar o recurso especial.

Por sua vez, o acórdão paradigma n. 1302001.657 apresenta ainda outras certas peculiaridades fáticas que impedem a comparação ao acórdão recorrido:

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Com efeito, extrai-se do acórdão que o contribuinte deliberadamente apresentou notas com valores incorretos, afastando-se da mera omissão ou da reiteração de conduta – fato indicado pela fiscalização como determinante. Por tal razão entendo que referido paradigma não se presta para caracterização da divergência em razão de suas peculiaridades fáticas.

Assim, entendo não restar caracterizada a divergência quanto à atribuição de responsabilidade tributária.

Desse modo, o recurso não deve ser conhecido em razão da ausência de pré-questionamento em relação à multa qualificada, e por ausência de similitude fática em relação à imputação de responsabilidade;

Ante todo o exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de negar conhecimento ao recurso especial da PGFN.

O Colegiado *a quo*, no Acórdão n.º 1201-004.833, deu *parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, mantendo-se o percentual regular de 75%, e para afastar a responsabilidade solidária do sócio Vicente Rogério de Araújo*. A PGFN pleiteou o restabelecimento da qualificação, apresentando divergência jurisprudencial com base nos paradigmas n.º 9101-01.202 e 1402-002.958, bem como a manutenção da responsabilidade tributária em face dos paradigmas n.º 1302-001.657 e 1302-000.960.

O recurso especial teve seguimento nas duas matérias sob as seguintes premissas:

A similitude fática entre os casos, assim como a divergência alegada, restaram suficientemente demonstradas pela recorrente.

As situações são de fato muito semelhantes. Consoante excertos transcritos pela recorrente, no acórdão recorrido houve a “movimenta[ç]ão de] recursos em 05 contas correntes de diferentes instituições bancárias, em volumes superiores 3 vezes o faturamento de 2011 e a 13 vezes o de 2013”, no primeiro paradigma (acórdão n.º 9101-01.202) tem-se que “o contribuinte declarou, em DCTF, durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003, aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade”, e no segundo paradigma (acórdão n.º 1402-002.958) houve a “reiteração das condutas envolvidas na omissão de receitas nos 3 (três) anos-calendário [...] e] durante todo esse período a Contribuinte deixou de declarar 92% da sua movimentação financeira”.

E as decisões claramente divergiram no tocante à qualificação da multa: o recorrido reduzindo-a a 75%, e os paradigmas mantendo-a no patamar de 150%.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial alegada quanto a esta matéria.

[...]

A similitude fática entre os casos, assim como a divergência alegada, restaram suficientemente demonstradas pela recorrente.

Consoante excertos transcritos pela recorrente, no caso recorrido o sócio administrador da pessoa jurídica atuada fora incluído pela fiscalização como responsável tributário, nos termos do art. 135 do CTN, porque “o Fiscalizado não escriturou as contas bancárias de sua titularidade nos anos de 2011 e 2013, além de também deixar de escriturar diversas notas fiscais por ele emitidas”.

No primeiro paradigma (acórdão n.º 1302-001.657), tem-se que os “sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135 [porque] o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59”.

E, no segundo paradigma (acórdão n.º 1302-000.960) o sócio-administrador havia sido responsabilizado, nos termos do art. 135 do CTN, “por prestar declaração falsa à autoridade tributária (DIPJ zerada)”.

São circunstâncias fáticas que guardam, entre si, suficiente similitude no que diz respeito à imputação de responsabilidade tributária ao sócio-gerente ou sócio-administrador, com base no art. 135 do CTN.

E, enquanto o acórdão recorrido cancelou a responsabilidade, nessas circunstâncias, por entender que o simples fato de se tratar de sócio-administrador da fiscalizada (ainda que, no caso, o único administrador) não seria suficiente para caracterizar o “nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio” (consoante exposto na própria ementa do julgado, ao norte transcrita), os acórdãos paradigmáticos, em semelhantes circunstâncias, mantiveram a responsabilidade dos sócios-gerentes e/ou sócios-administradores, sem imporem a exigência de que houvesse a específica “individualização da conduta de cada sócio administrador”, consoante bem demonstrado pela recorrente, com base nos excertos daqueles acórdãos por ela transcritos no recurso, e aqui ao norte parcialmente reproduzidos.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial alegada quanto a esta matéria.

Os sujeitos passivos, embora intimados, não apresentaram contrarrazões.

O I. Relator entendeu não prequestionada a discussão quanto à reiteração da conduta para fins de qualificação da penalidade, tendo em conta os termos do voto vencedor do acórdão recorrido. Esta Conselheira, porém, afere a existência de discussão da matéria a partir da integralidade do acórdão recorrido. No presente caso, nada é relatado acerca da motivação da qualificação da penalidade, constando apenas a indicação, na ementa da decisão de 1ª instância transcrita, que *a prática da conduta prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, enseja a aplicação de multa qualificada (150%)*. Já o voto condutor refere a motivação fiscal, nos seguintes termos:

83. Devemos verificar se os fatos anteriormente narrados, que detalham a conduta do Fiscalizado, se encaixam em uma das definições de evidente intuito de fraude, estampadas nos artigos 71, 72 e 73, acima transcritos. **As condutas a serem analisadas no presente caso são: a) movimentar recursos em 05 contas correntes de diferentes instituições bancárias, em volumes superiores 3 vezes o faturamento de 2011 e a 13 vezes o de 2013, e manter estas contas e estes recursos à margem da escrituração contábil e do conhecimento do Fisco, e b) deixar de escriturar notas fiscais emitidas pela prestação de serviços realizados.**

84. Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a conduta do Fiscalizado, referida no parágrafo anterior e extensamente descrita nos tópicos precedentes, na definição de sonegação contida no art. 71 da Lei 4.502/64, já transcrito. A sonegação, conforme citado artigo, apresenta as seguintes exigências:

- *Uma ação ou omissão;*

- *Que esta ação ou omissão seja dolosa;*
- *Que ela impeça ou retarde o conhecimento pelo Fisco da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte.*

85. Assim, em análise superficial, o que difere a sonegação da fraude é que nesta, o que se impede é a própria ocorrência do fato gerador, enquanto que naquela, o que se impede é o conhecimento pelo Fisco da ocorrência deste fato gerador.

86. Desta forma, as condutas sob análise amoldam-se à hipótese prevista para a sonegação (art. 71), uma vez que houve, fora de qualquer dúvida, a ocorrência do fato gerador, qual seja, a existência de receitas oriundas de prestação de serviços traduzidas por notas fiscais não contabilizadas, assim como também aquelas presumidas por imposição legal, representadas pelos créditos bancários cuja origem não logrou comprovar o Fiscalizado.

87. A intenção de sonegar no presente caso é indiscutível: não há como justificar como não intencional, ou seja, não há como se atribuir a qualquer erro ou equívoco escusável o fato de manter cinco contas bancárias que movimentaram mais de um milhão de reais à margem da tributação. Assim como não é razoável que a omissão de receitas de prestação de serviços, constantes das notas fiscais não escrituradas, possa também ser creditado a mero equívoco.

88. Ressalte-se, por importante, que a atividade do Fiscalizado é justamente a prestação de consultoria e assessoria na seara tributária!!!

89. Consequentemente, a consideração destas receitas, como valores sonogados, é, sob qualquer ponto de vista, imposição legal. (*destaques do acórdão recorrido*)

Como se vê, apesar de informar que a conduta se repetiu nos anos-calendário 2011 e 2013, a caracterização da sonegação foi afirmada em razão da impossibilidade de erro em face de valores movimentados em contas bancárias e notas fiscais emitidas e não contabilizadas em valores significativos por uma pessoa jurídica cuja atividade é consultoria e assessoria tributária. Nada se disse, portanto, acerca da reiteração. Em consequência, o voto condutor do acórdão recorrido se contrapõe à acusação de que a Contribuinte *teve consciência e vontade do ilícito fiscal (leia-se empenhou esforços adicionais para ocultar a omissão de receitas) – e, consequentemente, prejudicou o lançamento.*

Em tal contexto, cumpriria à PGFN suscitar, previamente, em embargos de declaração, eventual omissão do Colegiado *a quo* acerca dos efeitos da reiteração cogitada, apenas em recurso especial, possivelmente em razão de a apuração fiscal repousar em dois anos-calendários. É certo que o Colegiado *a quo* desmereceu a acusação de significância dos valores omitidos, mas os paradigmas indicados pela PGFN validaram a qualificação da penalidade quando esta ocorrência estava associada à reiteração.

O paradigma nº 9101-01.202 traz a circunstância não debatida no acórdão recorrido nas partes transcritas pela recorrente para demonstração da divergência:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2000, 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA. IRPJ.

Comprovado que o contribuinte omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante **períodos de apuração sucessivos**, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

[...]

A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de aplicação da multa qualificada (150%) sobre a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização, tendo em vista que foi constatado que o contribuinte declarou, em DCTF, **durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003, aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade**, especificamente no Livro Diário, fls. 128 a 193, e Livro de Saídas, fls. 72 a 127.

[...]

Por outro lado, a conduta da recorrida se enquadra na hipótese fática do art. 71 acima transcrito, pois a recorrida tinha total conhecimento das suas bases tributáveis e do imposto de renda devido. Todavia, apresentou DCTF e pagou tributos durante **vários anos consecutivos** calculados sobre 10% das bases tributáveis que constava da sua escrita contábil.

Ora, **a declaração sistemática durante 57 meses**, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é **prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos**, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 1999 a 2003, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei nº 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei.”
(*negrejou-se*)

O mesmo se verifica em relação ao paradigma nº 1402-002.958:

Como se observa, expressamente afirma a Autoridade Fiscal que **a reiteração das condutas envolvidas na omissão de receitas nos 3 (três) anos-calendário** colhidos nessa infração tratar-se-ia de fraude.

É certo que **durante todo esse período** a Contribuinte deixou de declarar 92% da sua movimentação financeira, não trazendo qualquer explicação para tal conduta.

[...]

Desse modo, considerando a monta proporcional dos valores omitidos (92% das receitas transitadas) e a **continuidade ininterrupta da postura da Contribuinte por 3 (três) anos pelo menos**, apresenta-se correta a qualificação da multa, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64”. (*negrejou-se*)

Se aspecto determinante para a decisão dos paradigmas não foi debatido pelo Colegiado *a quo*, ainda que eventualmente haja semelhança entre os casos comparados, não há similitude em pontos determinantes para as distintas conclusões das decisões comparadas e, 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 nº 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 concordar com a conclusão do I. Relator em NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN quanto à qualificação da penalidade.

Com respeito à responsabilidade tributária, a discussão fica prejudicada na medida em que não conhecido o recurso especial que pretendia o restabelecimento da qualificação da penalidade. A acusação fiscal analisada foi pautada na premissa de que *decorre de disposição legal a responsabilização pessoal do dos sócios-administradores do Fiscalizado por parte dos créditos tributários constituídos neste procedimento e sujeitos à multa qualificada*. Afastada esta, é inútil discutir o cabimento da responsabilidade tributária, mormente tendo em conta que os paradigmas indicados também afirmam a responsabilização em razão de fatos que *caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%* (paradigma n.º 1302-001.657) e da ocorrência de *prestação de declaração falsa, situação que viola leis tributárias e penais, pra além de supressão de tributos com reiteração da conduta no tempo, afastando a mera alegação de erro* (paradigma n.º 1302-000.960).

Subsistindo a conclusão do Colegiado *a quo* de *falta de conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício*, o contexto destes autos passa a ser dessemelhante do analisado nos paradigmas, o que impõe, também neste segundo ponto, o NÃO CONHECIMENTO do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA