

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	14751.720245/2011-30
ACÓRDÃO	9101-007.005 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS PARAYBA LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MÚLTIPLAS PRESUNÇÕES DE OMISSÃO DE RECEITAS. INCOMPATIBILIDADE. CONTEXTOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, no qual a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada é considerada compatível com a presunção de omissão de receitas com base em pagamentos não contabilizados, enquanto o acórdão recorrido afirma a incompatibilidade entre estas presunções mas na presença, também, de presunções de omissões de receitas a partir de saldo credor de caixa e de suprimento de numerários sem a efetiva entrega de recursos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 1402-001.611, de 12 de março de 2014, por meio do qual, o colegiado por unanimidade de votos deu provimento parcial ao recurso para cancelar o item 2 da autuação, que tratava de omissão de receitas por presunção legal decorrente de falta de escrituração de pagamentos efetuados.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume-se omissão de receita os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular for regularmente intimado e não comprovar, de forma individualizada, a origem dos mesmos.

SUPRIMENTO DE CAIXA. VALORES ENTREGUES POR SÓCIO.

INEXISTÊNCIA DE PROVA DA MATERIALIDADE. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

A contabilidade é ato formal que tem por finalidade registrar fatos ou atos ocorridos no mundo real. O registro contábil, por si só, não se constitui em elemento suficiente determinar o critério material do fato gerador. Não será a circunstância de a contabilidade registrar determinada despesa, pagamento,

receita, empréstimo ou ingresso de valor que estes fatos resultam materializados. O pagamento, a despesa, o mútuo, a receita e os valores alcançados por sócios para suprimento de caixa são fatos jurídicos que se materializam em face de uma ação que ocorre no mundo dos fatos. Não se tratam de ficções jurídicas. Assim, seus registros contábeis, que são atos formais, devem se fazer acompanhados da prova de sua materialidade, circunstância que não existe no caso concreto.

PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. SITUAÇÃO EM QUE A EMPRESA TAMBÉM FOI AUTUADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AVALIAÇÃO DO CASO CONCRETO.

O fato de a empresa ter efetuado pagamentos com valores provenientes de receita omitida caracterizada a partir da presunção de depósitos bancários de origem não comprovada, não autoriza, a um só tempo, efetuar lançamento com base nos depósitos bancários e, igualmente, presumir omissão de receita os pagamentos não contabilizados. Se a receita dos depósitos bancários não estavam contabilizados, a lógica é que os pagamentos efetuados com tais recursos também não haveriam de estar. Neste caso prevalece somente a primeira presunção de omissão de receita.

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em 08/05/2014 (fl. 8634), a recorrente apresentou seu recurso especial em 05/06/2014 (fls. 8635/8642), alegando divergência jurisprudencial com relação à interpretação dada pelo colegiado recorrido que levou ao cancelamento da infração de omissão de receitas por presunção legal decorrente de falta de escrituração de pagamentos efetuados. No mérito a PFN sustenta a compatibilidade de mais de uma forma de apuração de omissão de receitas por meio de presunção legal, nos moldes do paradigma arrolado.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção (fls. 8660/8664), nos seguintes termos:

III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

Para comprovar a divergência, a Fazenda Nacional colaciona, em seu recurso, os seguintes trechos dos acórdãos recorrido e paradigma:

Trecho do voto condutor do acórdão recorrido

"Neste ponto, conforme observou o Conselheiro Fernando Brasil, a fiscalizada foi autuada, por depósito bancário não comprovado, no valor de R\$ 330.691,25. Se estes valores correspondem à omissão de receita, em situação em que também se exigiu da empresa valores a título de saldo credor de caixa e de suprimento de numerário sem a efetiva entrega dos recursos, a lógica é que estes valores os valores provenientes dos depósitos bancários de origem não comprovada só podem ter sido utilizados para quitar os pagamentos não contabilizados. Neste sentido, merece provimento o recurso para cancelar o item 002 da autuação."

Ementa do paradigma - Acórdão nº 1202-001.097

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA DE ESTOQUE.

As diferenças de estoque apuradas em levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, quando não ilididas pelo contribuinte, presumem-se advindas de receitas omitidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica autoriza presumir que as respectivas operações foram realizadas com recursos desviados da tributação.

OMISSÃO DE RECEITAS. HIPÓTESES DISTINTAS DE PRESUNÇÃO LEGAL. CONCOMITÂNCIA.

Por se referirem a hipóteses distintas de presunção legal relativa, a de omissão de receitas caracterizada por pagamentos não contabilizados é aplicável concomitantemente com a de depósitos bancários cuja origem dos créditos deixou de ser comprovada.

OMISSÃO DE RECEITAS. ORIGEM DE RECURSOS DESCONHECIDA. PIS E COFINS. REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. ALÍQUOTA ZERO. NÃO APLICAÇÃO.

A presunção legal de omissão de receitas não permite verificar se a origem dos recursos decorreu exclusivamente da revenda de gasolina e álcool para fins carburantes de modo a afastar a tributação de PIS e Cofins em razão da isenção legal, sob a forma de alíquota zero, concedida na revenda desses produtos, especialmente quando o estabelecimento comercializa outros produtos."

Trechos do acórdão paradigma

*"Em relação à alegação de impossibilidade de concomitância de presunções de omissão de receita não tem razão a recorrente. No caso, trata-se de hipóteses distintas de presunção legal de omissão de receitas. **A omissão de receitas caracterizada por pagamentos não contabilizados e a omissão de compras são aplicáveis concomitante com a de depósitos bancários cuja origem dos créditos deixou de ser comprovada. Assim, deve ser mantida a omissão apurada.**" (destaques da Recorrente)*

Alega a Recorrente que inobstante o fato de tratarem de situações fáticas similares – lançamento decorrente de infração caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, assim como de infração correspondente a

pagamentos não contabilizados – o paradigma encampou conclusão jurídica diversa da perfilhada pela decisão recorrida, que exclui a segunda infração citada por considerar indevida a concomitância das duas presunções de omissão de receitas.

Cotejando-se os acórdãos recorrido e paradigma, resta demonstrada a divergência arguida: o paradigma concluiu que as duas infrações, omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada, como também a omissão de receitas por pagamentos não escriturados, por se tratarem de infrações distintas, são aplicáveis concomitantemente; Já no acórdão recorrido, entendeu-se que o fato de a empresa ter efetuado pagamentos com valores provenientes de receita omitida caracterizada a partir da presunção de depósitos bancários de origem não comprovada, não autoriza, a um só tempo, efetuar lançamento com base nos depósitos bancários e, igualmente, presumir omissão de receita os pagamentos não contabilizados. Neste caso prevalece somente a primeira presunção de omissão de receita

Assim, entendo que foram atendidos os pressupostos capazes de ensejar a subida dos autos ao exame da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

IV - Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Encaminhe-se o presente processo à Unidade Local da RFB para dar ciência ao contribuinte do acórdão recorrido e deste despacho, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para, se desejar, oferecer contrarrazões ao recurso da PFN e/ou recurso especial da parte em que restou vencido, se cabível. Posteriormente, os autos devem retornar ao CARF, para prosseguimento.

No mérito a PFN sustenta a compatibilidade de mais de uma forma de apuração de omissão de receitas por meio de presunção legal, nos moldes do paradigma arrolado.

Cientificada em 08/06/2016 (fls. 8667), a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso da PFN e seu próprio recurso especial na mesma petição (fls. 8670/8679) em 23/06/2019.

A contribuinte não questiona o conhecimento do recurso, mas defende a manutenção do recorrido nesta parte, *verbis*:

Com efeito, é imposição lógica reconhecer que pagamentos não contabilizados e depósitos bancários de origem não comprovada, a despeito de se tratarem de atos distintos quando vistos separadamente, estão intrinsecamente conectados quando analisados em conjunto, já que os recursos advindos daqueles depósitos deveriam ser - necessariamente - utilizados para realizar pagamentos não contabilizados.

Imaginar o inverso seria contrariar a própria lógica da operação, vale dizer, qual seria a plausibilidade para pagar valores não contabilizados com depósitos bancários oriundos de origens comprovadas? Evidentemente isso não faz sentido, assim como também não faz qualquer sentido o inconformismo da Fazenda Nacional.

Caso se admita a pretensão fazendária, estar-se-á admitindo dupla presunção legal - e, consequentemente, dupla penalização - sobre o mesmo fato, na medida em que aqueles dois aspectos (pagamentos não contabilizados e depósitos bancários de origem não comprovada) estão relacionados à mesma materialidade.

Com relação ao recurso especial da contribuinte, o mesmo foi examinado pela presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção (fls. 8691/8698) e teve sua admissibilidade rejeitada integralmente. A contribuinte não apresentou agravo da decisão.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte não questionou a admissão do recurso em suas contrarrazões.

Assim, por concordar com os fundamentos do despacho de admissibilidade, que ora adoto nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, voto no sentido de conhecer do recurso.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial suscitado não restou demonstrado.

O caso presente contemplou, originalmente, tributação incidente sobre o lucro e faturamento apurados nos trimestres do ano-calendário 2007 em razão de omissões de receitas presumidas a partir de: i) saldo credor de caixa; ii) falta de escrituração de pagamentos efetuados; iii) suprimento de caixa por sócios e administradores e iv) depósitos bancários de origem não comprovada.

O voto condutor do acórdão recorrido inicialmente observa que a escrituração da Contribuinte não foi considerada imprestável para fins de apuração do lucro real e analisa as infrações imputadas na seguinte ordem:

- Depósitos bancários não contabilizados (R\$ 330.691,25): houve intimação para comprovação da origem de diversos depósitos bancários não contabilizados, *em sua grande maioria de pequeno valor*, e foram distinguidos para autuação os valores sob *histórico “CUST BLQ01 BCOS 000000 CUSTODIA DE CHEQUES”*, que o Colegiado *a quo* entendeu não computados na receita declarada por não restar provado este vínculo para desfazer a presunção legal, mormente em se tratando de valores não contabilizados;
- Suprimento de caixa (R\$ 390.813,72): foi mantida a acusação diante da falta de prova de entrega dos valores escriturados como empréstimos concedidos pelo sócio, bem como diante da demonstração, pela autoridade fiscal, de que o sócio não apresentava suporte para esta operação em sua declaração de rendimentos;
- Saldo credor de caixa (R\$ 791.130,71): concordou-se com a acusação fiscal de que cheques compensados não poderiam suprir a conta caixa, observando-se que na determinação dos valores excluídos foram admitidos a débito de caixa os cheques correspondentes a pagamentos escriturados em momento anterior a crédito de caixa; e
- Pagamentos não contabilizados (R\$ 208.489,66): não houve detalhamento da apuração desta presunção, consignando-se apenas que *neste ponto, conforme observou o Conselheiro Fernando Brasil, a fiscalizada foi autuada, por depósito bancário não comprovado, no valor de R\$ 330.691,25. Se estes valores correspondem à omissão de receita, em situação em que também se exigiu da empresa valores a título de saldo credor de caixa e de suprimento de numerário sem a efetiva entrega dos recursos, a lógica é que estes valores os valores provenientes dos depósitos bancários de origem não comprovada só podem ter sido utilizados para quitar os pagamentos não contabilizados. Neste sentido, merece provimento o recurso para cancelar o item 002 da autuação.*

O recurso especial da PGFN teve seguimento com base no paradigma nº 1202-001.097 porque:

Alega a Recorrente que inobstante o fato de tratarem de situações fáticas similares – lançamento decorrente de infração caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, assim como de infração correspondente a pagamentos não contabilizados – o paradigma encampou conclusão jurídica diversa da perfilhada pela decisão recorrida, que exclui a segunda infração citada por considerar indevida a concomitância das duas presunções de omissão de receitas.

Cotejando-se os acórdãos recorrido e paradigma, resta demonstrada a divergência arguida: o paradigma concluiu que as duas infrações, omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada, como também a omissão de receitas por pagamentos não escriturados, por se tratarem de infrações distintas, são aplicáveis concomitantemente; Já no acórdão recorrido, entendeu-se que o fato de a empresa ter efetuado pagamentos com valores provenientes de receita omitida caracterizada a partir da presunção de depósitos bancários de origem não comprovada, não autoriza, a um só tempo, efetuar lançamento com base nos depósitos bancários e, igualmente, presumir omissão de receita os pagamentos não contabilizados. Neste caso prevalece somente a primeira presunção de omissão de receita

O paradigma analisou exigência que teve em conta omissões de receitas por: i) falta de contabilização de depósitos bancários; ii) diferenças de estoque; e iii) *não contabilização de custos*, identificados por notas fiscais de saída. Houve também glosa de depreciação e falta de recolhimento de imposto escriturado. As imputações foram analisadas na seguinte ordem:

- Depósitos bancários não contabilizados: houve intimação para comprovação da origem de alguns depósitos bancários não contabilizados, e a Contribuinte não comprovou a correspondência com receitas escrituradas, apenas alegando que as receitas correspondentes certamente teriam sido escrituradas;
- Diferença de estoques: foi mantida a tributação dos valores apurados a partir de constatações do Fisco Estadual, que identificou compras de combustíveis sem emissão de nota fiscal, refutando-se os questionamentos acerca dos critérios de cálculo das receitas omitidas; e
- Mercadorias adquiridas e não contabilizadas (falta de escrituração de pagamentos efetuados): confirmado que a autoridade lançadora também demonstrou o pagamento das compras não contabilizadas, e que o sujeito passivo não comprovou a origem dos recursos utilizados para pagamento destas compras, afirmou-se a compatibilidade desta tributação com a de depósitos bancários de origem não comprovada porque se tratam de hipóteses legais diferentes de presunção.

Inicialmente vale registrar que, embora o acórdão recorrido não traga maiores detalhes acerca das receitas presumidas a partir de pagamentos não contabilizados, nota-se no Termo de Verificação Fiscal que as apurações, nestes autos, são semelhantes às do paradigma. Ao final das investigações, em ambos os casos são identificadas compras de fornecedores cujos pagamentos, embora efetuados, não foram contabilizados.

Contudo, nota-se no recorrido que a presunção de omissão de receitas a partir de pagamentos não contabilizados foi considerada incompatível não só com a presunção a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, bem como com a *situação em que também se exigiu da empresa valores a título de saldo credor de caixa e de suprimento de numerário sem a efetiva entrega dos recursos*. É possível inferir da expressão do voto condutor do acórdão recorrido que, na hipótese de também tributadas receitas presumidas a partir de saldo credor de caixa e de suprimento de numerários, os valores presumidos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada necessariamente guardariam correspondência com os valores utilizados para quitar os pagamentos não contabilizados.

O paradigma, como visto, embora contemplando três hipóteses de presunção de omissão de receitas, das quais apenas duas guardam correspondência com as aqui tributadas, declarou insuficiente a existência de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada para afastar a presunção de omissão de receitas a partir de pagamentos não contabilizados.

Neste contexto, não é possível saber se o outro Colegiado do CARF, caso estivesse diante de presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, juntamente com presunção a partir de saldo credor de caixa e de suprimento de numerário, identificaria correspondência da primeira com as receitas presumidas a partir de pagamentos não contabilizados.

Fato é que o voto condutor do acórdão recorrido expressamente condiciona esta correspondência à circunstância de se verificar, no mesmo período, presunção de omissão de receitas a partir de *valores a título de saldo credor de caixa e de suprimento de numerário sem a efetiva entrega dos recursos*. Embora não haja maior esclarecimento acerca das razões desta conexão – mormente porque possivelmente o relator reformulou seu entendimento acerca da questão em face dos debates havidos por ocasião do julgamento do recurso voluntário, dada a referência feita ao comentário do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, apresentado na sessão – ela está indicada e, assim constitui elemento determinante para decisão, ausente no paradigma.

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 nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro 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 NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa