



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720745/2013-40
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.691 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EUROPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS TERMOPLÁSTICOS, E OUTROS

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. 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 a exigência decorrente de presunção relativa que não se sujeitou ao qualificação da penalidade, convergindo com o recorrido no qual o gravame foi afastado em relação a infração também provada por presunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator) que conhecia parcialmente, apenas da matéria Qualificação de multa de ofício – Falta de emissão de notas-fiscais. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – 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, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano

Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 2070 a 2089) interposto pela Fazenda Nacional, com amparo no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, contra o acórdão n.º 1301-004.781, de 17/09/2020 (fls. 2002 a 2050).

O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF é mero instrumento de controle interno com impacto restrito ao âmbito administrativo. Inteligência do art. 2º do Decreto n.º 8.303/2014.

Ainda que ocorram problemas com a emissão, ciência ou prorrogação do MPF, que não é o caso dos autos, não são invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES. INOCORRÊNCIA.

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.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Começa a fluir o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64.

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 TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. COMPROVAÇÃO DA CONDIÇÃO DE ADMINISTRADORES DO CONTRIBUINTE.

Somente se mantém a responsabilidade atribuída com base no art. 135, III, do CTN àqueles que, comprovadamente, exerciam a administração da pessoa jurídica à época dos fatos gerados da obrigação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVAS.

Somente se mantêm as exigências baseadas em omissão de receitas nos casos em que a autoridade fiscal consegue comprovar, ainda que por indícios convergentes, a materialidade da infração.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

No caso de omissão de receitas, devido à presunção legal de saída de produtos à margem da escrituração fiscal e à consequente impossibilidade de separação por elementos da escrita, utiliza-se a alíquota mais elevada, daquelas praticadas pelo sujeito passivo, para a quantificação do imposto devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso em relação às matérias objeto do pedido de desistência parcial (períodos de apuração de agosto a dezembro de 2008), e, na parte conhecida em dar provimento parcial aos recursos para manter a exigência somente em relação à parcela da infração relativa à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais relativa aos clientes objeto de circularização (Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A), nos seguintes termos: (i) acolher parcialmente a arguição de decadência em relação ao crédito tributário dos períodos de apuração de janeiro a julho de 2008 e cancelar a parcela do crédito tributário correspondente, mantendo a exigência apenas em relação à parcela da infração relativa à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais relativa aos clientes objeto de circularização (Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A); (ii) no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (a) em relação à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais, excluir da base de cálculo do lançamento todas as notas fiscais que não foram objeto de circularização junto aos clientes, mantendo a multa qualificada de 150% em relação à parcela da exigência remanescente (relativa aos clientes Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A); (b) cancelar integralmente a infração de omissão de receitas decorrente de pagamentos a fornecedores por meio de recursos mantidos à margem da escrituração; (c) manter a exigência baseada em omissão de receitas decorrente de registros contábeis efetuados na conta contábil Clientes, sem trânsito em conta de resultado, mas reduzir a penalidade aplicada para 75%, entendimento acompanhado pelo Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior com base nas conclusões do voto condutor; e (d) dar provimento parcial ao recurso de Peter Reiter para manter a responsabilidade que lhe foi atribuída - com base no art. 135, III, do CTN - somente em relação à parcela da infração mantida de omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais de venda.

A Recorrente pretende por esta via recursal ver reconhecida a existência de dissídio jurisprudencial entre Colegiados deste CARF no que respeita às seguintes matérias: (i) **IPI - Termo inicial da contagem do prazo decadencial - Falta de pagamento antecipado do tributo;** (ii) **IPI - Qualificação da multa de ofício - Falta de emissão de notas-fiscais;** (iii) **IPI - Responsabilidade tributária - Interesse comum - Art. 124 do CTN.**

O r. despacho de admissibilidade de fls. 2093 e seguintes admitiu parcialmente o Recurso Especial, nos seguintes termos:

Em breve síntese, alega a recorrente a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas, nos 1402-005.247 e 1302-004.765, no que

concerne à qualificação da multa de ofício em caso de falta de emissão de notas fiscais.

Pois bem, pelo exame dos autos é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência interpretativa por ela suscitada, mas apenas em relação ao segundo acórdão indicado como paradigma, nº 1302-004.765.**

Esclareça-se inicialmente que o critério adotado pela Turma recorrida para manutenção, ou não, da qualificação da multa de ofício foi o da existência, ou não, de **prova direta da omissão de receitas.**

Nesse sentido, a Turma **(i)** manteve a qualificadora para a omissão de receitas oriunda do "**cancelamento fictício de notas fiscais**", sob o entendimento de que em relação a essa infração o autor da ação fiscal juntou aos autos **prova direta da infração**, quais sejam, as declarações dos clientes informando que as vendas foram efetivamente realizadas, mas **(ii)** afastou a qualificadora para a omissão de receitas oriunda das "**provisões de clientes sem trânsito em contas de receitas**", sob o entendimento de que o autor da ação fiscal não juntou aos autos **prova direta da infração**, mas apenas "**indícios convergentes**".

Vejamos o que consta no despacho decisório sobre esse assunto:

No mesmo sentido, os excertos acima transcritos demonstram que a **qualificação da multa** só foi mantida em relação à infração de omissão de receita com base no cancelamento fictício de notas fiscais de venda, mas **não em relação à infração** apontada pela Embargante, que diz respeito às "provisões de clientes sem trânsito em contas de receitas".

E o voto condutor apresentou os fundamentos para manutenção dessa autuação (com multa de 75%), pois não considerou que **houve dolo na hipótese nem correlação** com a infração de cancelamento fictício de notas, como se pode depreender das seguintes passagens:

Pois bem, conforme bem demonstrado pela autoridade fiscal, o padrão utilizado pelo contribuinte, quando efetuava registros a débito na Conta Clientes, era contabilizar a contrapartida com um lançamento a crédito em conta de resultados. Contudo, **a Fiscalização identificou que havia inúmeros lançamentos contábeis na Conta Clientes, também realizados a débito, mas cujas contrapartidas não seriam contas de resultado.** (g.n.)

(...)

Desse modo, **a presente infração decorrente de omissão de receitas deve ser mantida, uma vez que a autoridade fiscal conseguiu comprovar, ainda que por indícios convergentes, a materialidade da infração**, sem que os Recorrentes trouxessem

argumentos e provas suficientes para infirmar a conclusão da Fiscalização. (g.n.)

A simples leitura dos excertos transcritos evidencia que, para o voto condutor, **a infração deve ser mantida, mas sem a qualificação, por ausência de dolo**, firme nas premissas de que (i) o contribuinte não conseguiu comprovar o alegado em sua defesa e (ii) **a comprovação pela fiscalização se deu por “indícios convergentes”**. De se notar que, em nenhum momento, há menção a dolo, fraude ou qualquer outro elemento capaz de manter a qualificação da multa em relação a essa infração.

E, para que não restem dúvidas, o voto também consignou, **expressamente, a única hipótese** em que deve remanescer a qualificação da multa (o que, por óbvio, não se aplica às demais infrações):

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, **há necessidade que esteja caracterizado o dolo**. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

A meu ver, somente a infração relativa à omissão de receitas relativa a cancelamento fictício de notas preenche os requisitos para manutenção da multa qualificada. (g.n.)

Isso porque somente em relação àquelas notas fiscais canceladas pelo contribuinte e não oferecidas à tributação em que o Fisco circularizou junto aos clientes e comprovou que as operações efetivamente ocorreram é que houve a prova do dolo parte do contribuinte. (g.n.)

Não é crível que tal conduta possa ser caracterizada como mero erro, pois necessitou de registros posteriores à sua emissão para o cancelamento individual e indevido, no Livro Registro de Saídas, de cada uma das notas fiscais em questão. Não há como se admitir que tal conduta possa ser considerada equívoco por parte do contribuinte. Pelo contrário: seus atos foram deliberados ao cancelar notas fiscais de venda que, sabidamente, deram origem à operações efetivamente realizadas, e, em paralelo, deixar de registrar em seus livros contábeis somente aquelas notas objeto de fictício cancelamento, deixado de declarar ao Fisco essa parcela de receita auferida e, conseqüentemente, dos tributos daí decorrentes.

A intenção de sonegar, ocultando o fato gerador, é conclusão imediata e inequívoca. **Portanto, em relação a tais infrações, correta a posição do Fisco em exasperar a penalidade.**

Portanto, resta evidente que inexistente qualquer omissão ou contradição no acórdão questionado, visto que as matérias questionadas

foram devidamente enfrentadas pela decisão e que o resultado do acórdão é consistente com os fundamentos adotados, razão pela qual não há como acolher a pretensão da Embargante.

(...)

Isso posto, **em relação ao primeiro acórdão indicado como paradigma, n.º 1402-005.247**, a divergência interpretativa suscitada não restou demonstrada, **por ausência de similitude fática**, uma vez que **(i)** no caso do paradigma a multa qualificada foi mantida com base em prova direta (circularização junto a clientes, onde foi constatada a prática de notas fiscais "calçadas"), enquanto que **(ii)** no caso do recorrido a multa qualificada foi afastada para a omissão de receitas decorrente de "provisões de clientes sem trânsito em contas de receitas", justamente em razão da ausência de prova direta.

Já em relação ao primeiro paradigma, n.º 1302-004.765, a recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência interpretativa suscitada, pois ali foi mantida a multa qualificada por meio de prova indireta da omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovados¹.

(...)

Em breve síntese, alega a recorrente a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas, nos 1402-001.729 e 1301-001.6442, no que concerne à responsabilidade tributária atribuída com base no art. 124, I, do CTN.

Pois bem, pelo exame do acórdão recorrido é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência interpretativa por ela suscitada**.

Embora nos casos tratados nos dois acórdãos indicados como paradigmas tenha havido interposição de pessoas (o que não se passou no caso do recorrido), tal fato não foi considerado importante pelos Colegiados para fins da responsabilização com base no art. 124, I, do CTN (embora o tenha sido para a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN).

O fato relevante para o julgamento tanto no recorrido quanto em ambos os paradigmas, para fins de atribuição de responsabilidade tributária dos sócios com base no art. 124, I, do CTN, residiu no proveito econômico que estes sócios obtiveram com os ilícitos tributários cometidos pela pessoa jurídica.

Nesse sentido, **(i)** enquanto a Turma recorrida entendeu que o proveito econômico obtido pelo sócio com os ilícitos tributários cometidos pela pessoa jurídica não importa em sua responsabilização com base no art. 124, I, do CTN, **(ii)** os Colegiados que julgaram os paradigmas entenderam de forma contrária, admitindo a atribuição da responsabilidade tributária nessa hipótese.

No mérito, na parte conhecida, sustenta que o Recorrido teria inflado a conta contábil clientes de forma a acobertar o recebimento dos valores entregues por seus clientes e baixados contra a conta bancos, sem a devida emissão de notas fiscais de vendas, deixando de passar tais valores por conta representativa de receitas - procedimento esse adotado em todos os casos de vendas com emissão de notas fiscais. De fato, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua **intenção deliberada de se eximir do pagamento dos tributos**. Não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

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

A co-responsabilização dos sujeitos passivos, fundada no interesse comum na situação jurídica que constitua o fato gerador tributário, nos termos do art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional, resta demonstrada nos autos. Isso em razão da constatação de que tanto a empresa Europack quanto Peter Reiter foram beneficiados com os repasses oriundos de atividades ilícitas realizadas no âmbito da empresa autuada.

Registre-se, por oportuno, que tanto a empresa Europack quanto Peter Reiter tinham plena consciência das atividades ilícitas perpetradas. Com efeito, conforme restou explicitado pelo fiscal autuante, o Sr. Peter Reiter constava como sócio administrador da empresa Europack. Assim sendo, sabia perfeitamente das ações atípicas praticadas na empresa. Nesse contexto, tendo-se beneficiado economicamente da fraude perpetrada na Europack, da qual tinham pleno conhecimento, cabível sua responsabilização solidária nos termos do art. 124, I do CTN, por estar presente o “interesse comum”.

Intimada a contribuinte apresenta contrarrazões em que sustenta que a imposição de multa qualificada de ofício em condições como a que se está diante demanda seja comprovado o dolo específico mediante a demonstração comprovada da conduta, com evidente intuito de fraude, o que não é o caso destes Autos.

Aliás, restou muito bem fundamentado o acórdão recorrido que, tendo analisado o processo com a devida acuidade, concluiu que, *no que atine à penalidade das demais infrações (objeto deste recurso), entendo que o dolo não foi comprovado pelo Fisco, tratando-se de exigências baseadas em encadeamento lógico de fatos e suas conclusões decorrentes, mas sem, contudo, chegar a evidenciar a conduta dolosa por parte do contribuinte com objetivo de suprimir a exigência de tributos.*

Quanto à responsabilidade sustenta que o termo interesse comum não pode, em hipótese alguma, ser mitigado, sob pena de se conferir, através da interpretação da legislação tributária, imposição demasiada ao contribuinte, sob pena de se transgredir aos princípios da estrita legalidade e do *in dubio pro contribuinte*, basilares em nosso sistema jurídico tributário.

Acresce que para atribuir responsabilidade tributária nos moldes do artigo 124, I do CTN, é indispensável a demonstração do interesse comum na partilha do fato gerador, não bastando o interesse meramente econômico, sendo indispensável o viés jurídico nas condutas perpetradas pelo sujeito a quem se atribui a responsabilidade pelo crédito tributário.

É em síntese o relatório.

Voto Vencido

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

Cotejados o acórdão recorrido e o paradigma aceito em relação à primeira matéria (n.º 1302-004.765), ter sido demonstrada a divergência suscitada, conforme bem indica o despacho de admissibilidade: Já **em relação ao primeiro paradigma, nº 1302-004.765, a recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência interpretativa suscitada**, pois ali foi mantida a multa qualificada por meio de prova indireta da omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovados

Contudo, mesma conclusão não pode ser alcançada em relação à segunda matéria aceita pelo despacho de admissibilidade, com base no descrito pelo mesmo:

Embora nos casos tratados nos dois acórdãos indicados como paradigmas tenha havido interposição de pessoas (o que não se passou no caso do recorrido), tal fato não foi considerado importante pelos Colegiados para fins da responsabilização com base no art. 124, I, do CTN (embora o tenha sido para a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN).

Em relação ao paradigma n. 1301-001.644, válida transcrição do voto da Ex-Conselheira Livia Germano no acórdão n. 9101-006.619:

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

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

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.

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

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

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

Insta notar, que no acórdão acima referido, o paradigma n. 1402-001.729 já havia sido rejeitado em sede de despacho de admissibilidade, pois:

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

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

b) fundamentos da decisão –

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

b.2. quanto a Gercio Marcelino Mendonça – o fato de ser administrador não acarreta responsabilidade por débitos da empresa; a prática reiterada só poderia ser demonstrada por prova direta, não por presunção com base em depósitos bancários; e a não escrituração de movimentação bancária não acarreta a responsabilidade pessoal do administrador. Sendo este o entendimento da decisão recorrida, passamos ao exame dos paradigmas.

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

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

Mesmo que se extrapole o que ali dito e se verifique a situação das pessoas jurídicas, verifica-se do acórdão paradigma que a manutenção da responsabilidade se deu pela situação específica do caso concreto, mormente a interposição de pessoa:

217. Em razão de todo o exposto ficou comprovada, por meio de inúmeras provas documentais e testemunhais, a utilização da Cordeiro Lopes como interposta pessoa do Sr. Humberto Verre e de suas empresas, que eram os efetivos gestores e beneficiários dos negócios por ela realizados no decorrer do ano de 2008. Durante este período o Sr. Humberto Verre foi o principal interessado e beneficiário nas vendas de mercadorias e serviços da Cordeiro Lopes ao Detran/SP, fatos geradores da obrigação principal, cujo ocultação fez surgir o crédito tributário decorrente desta ação fiscal. Além disso, ficou demonstrado que o Sr. Humberto Verre teve participação ativa na administração do sujeito passivo no período fiscalizado, cuja prova mais contundente seria o documento "Termo e Instrumento de Declarações e Compromisso", verdadeira confissão, assinada pelo próprio Sr. Humberto Verre, sobre o seu papel central na idealização, implementação e gerenciamento deste esquema de utilização da empresa Cordeiro Lopes como interposta pessoa.

A meu ver, portanto, os paradigmas suscitados não são aptos a comprovar esta divergência, por ausência de similitude fática, razão pela qual não conheço do recurso em relação a esta matéria.

Por tais motivos, entendo restar demonstrada a divergência jurisprudencial apta à ensejar o Recurso Especial tão somente à matéria: Qualificação da multa de ofício - Falta de emissão de notas-fiscais.

Ante todo o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso especial da Fazenda Nacional no que tange à questão da qualificação da multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da PGFN quanto à qualificação da penalidade. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado neste ponto.

Nestes autos, somente a PGFN interpôs recurso especial, parcialmente admitido, contra o Acórdão n.º 1301-004.781, no qual assim se decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso em relação às matérias objeto do pedido de desistência parcial (períodos de apuração de agosto a dezembro de 2008), e, na parte conhecida em dar provimento parcial aos recursos para manter a exigência somente em relação à parcela da infração relativa à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais relativa aos clientes objeto de circularização (Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A), nos seguintes termos: (i) acolher parcialmente a arguição de decadência em relação ao crédito tributário dos períodos de apuração de janeiro a julho de 2008 e cancelar a parcela do crédito tributário correspondente, mantendo a exigência apenas em relação à parcela da infração relativa à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais relativa aos clientes objeto de circularização (Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A); (ii) no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (a) em relação à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais, excluir da base de cálculo do lançamento todas as notas fiscais que não foram objeto de circularização junto aos clientes, mantendo a multa qualificada de 150% em relação à parcela da exigência remanescente (relativa aos clientes Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A); (b) cancelar integralmente a infração de omissão de receitas decorrente de pagamentos a fornecedores por meio de recursos mantidos à margem da escrituração; (c) manter a exigência baseada em omissão de receitas decorrente de registros contábeis efetuados na conta contábil Clientes, sem trânsito em conta de resultado, mas reduzir a penalidade aplicada para 75%, entendimento acompanhado pelo Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior com base nas conclusões do voto condutor; e (d) dar provimento parcial ao recurso de Peter Reiter para manter a responsabilidade que lhe foi atribuída - com base no art. 135, III, do CTN - somente em relação à parcela da infração mantida de omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais de venda.

No Acórdão n.º 1301-005.952 foram acolhidos, com efeitos infringentes, embargos de declaração opostos pela autoridade encarregada da execução do acórdão embargado, conforme assim expresso ao final de seu voto condutor:

Assim, voto para conhecer dos embargos inominados propostos pela Chefe do SECAT em Campinas/SP e Supervisora da Equipe Regional do Contencioso Administrativo – DEVAT08/S, com efeitos infringentes, para que as inexistências materiais mencionadas sejam esclarecidas da seguinte maneira:

(A) Primeiro que para a infração de omissão de receitas com base no “cancelamento fictício de notas fiscais de saídas”, realmente, não é possível que os valores referentes às notas fiscais emitidas para as filiais da Perdigão Agroindustrial sejam mantidos pelo acórdão embargado, uma vez que tais valores sequer integraram o auto de infração em questão.

(B) Segundo que com relação ao tema da multa qualificada, a discussão remanesceu para todo o período autuado, quer dizer, de janeiro a dezembro de 2012, mesmo com o pedido de desistência do contribuinte, já que este último somente abrangeu a multa de ofício de 75%. Nada obstante, destaque-se que os fundamentos utilizados para manutenção da multa de ofício não levam em consideração o período autuado, mas sim a infração, de modo que somente foi mantida a multa de 150% para a infração de omissão de receitas com base no “cancelamento fictício de notas fiscais de saídas”, independente do período em que tenha se verificado.

Por tal razão, dado os efeitos infringentes dos presentes embargos, o acórdão embargado deve ser alterado quanto ao conhecimento do recurso voluntário do contribuinte para que ele seja conhecido integralmente para o período de janeiro a julho de 2008; e parcialmente para o período de agosto a dezembro de 2008, já que com a petição de desistência o contribuinte somente continuou com a discussão da qualificação da multa de ofício. Já no que diz respeito ao mérito, o acórdão embargado deve ser corrigido para que sejam desconsideradas todas as notas fiscais emitidas pra as filiais da Perdigão Agroindustrial, as quais sequer foram objeto da presente autuação, tal como explicitado nos fundamentos do presente acórdão de julgamento.

O recurso fazendário teve seguimento nas matérias: “IPI - Qualificação da multa de ofício - Falta de emissão de notas-fiscais” (paradigma nº 1302-004.765) e “IPI - Responsabilidade tributária - Interesse comum - Art. 124 do CTN” (paradigmas nº 1402-001.729 e 1301-001.644).

A Contribuinte contesta apenas o mérito das divergências jurisprudenciais.

O Colegiado *a quo* manteve a qualificação da penalidade somente em relação à *infração de omissão de receitas com base em “cancelamento fictício de notas fiscais de saídas” (item 1 do Termo de Constatação de Infração Fiscal (fl. 872)*, pontuando o relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em relação às demais infrações, que:

RELATÓRIO

[...]

De acordo com o termo de constatação de infração fiscal de fls. 690 a 711, os lançamentos decorrem de apuração de omissão de receitas decorrente de cancelamento fictício de notas fiscais de vendas, de pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade com baixa da conta contábil “FORNECEDOR” e de lançamentos mensais atípicos efetuados como provisões na conta contábil “CLIENTES - MERCADO INTERNO” sem o trânsito em contas de resultado.

Com fundamento nos arts. 71, inciso I, e 80, caput e § 6º, todos da Lei nº 4.502/64, foi aplicada a multa qualificada, no percentual de 150%, pela constatação de sonegação, decorrente da omissão intencional da escrituração das notas fiscais de saídas de vendas efetivas escrituradas como canceladas, do provisionamento da conta clientes, deixando de oferecer como contrapartida conta representativa de receita, e de pagamento de fornecedores com recursos estranhos a contabilidade, resultante de omissão de receita. Além disso, foi feita representação fiscal para fins penais, uma vez que a conduta apurada caracterizaria crime contra ordem tributária, tipificado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

[...]

VOTO

[...]

A meu ver, somente a infração relativa à omissão de receitas relativa a cancelamento fictício de notas preenche os requisitos para manutenção da multa qualificada.

Isso porque somente em relação àquelas notas fiscais canceladas pelo contribuinte e não oferecidas à tributação em que o Fisco circularizou junto aos clientes e comprovou que as operações efetivamente ocorreram é que houve a prova do dolo parte do contribuinte.

Não é crível que tal conduta possa ser caracterizada como mero erro, pois necessitou de registros posteriores à sua emissão para o cancelamento individual e indevido, no Livro Registro de Saídas, de cada uma das notas fiscais em questão. Não há como se admitir que tal conduta possa ser considerada equívoco por parte do contribuinte. Pelo contrário: seus atos foram deliberados ao cancelar notas fiscais de venda que, sabidamente, deram origem à operações efetivamente realizadas, e, em paralelo, deixar

de registrar em seus livros contábeis somente aquelas notas objeto de fictício cancelamento, deixado de declarar ao Fisco essa parcela de receita auferida e, conseqüentemente, dos tributos daí decorrentes.

A intenção de sonegar, ocultando o fato gerador, é conclusão imediata e inequívoca. Portanto, em relação a tais infrações, correta a posição do Fisco em exasperar a penalidade.

[...]

No que atine à penalidade das demais infrações, entendo que o dolo não foi comprovado pelo Fisco, tratando-se de exigências baseadas em encadeamento lógico de fatos e suas conclusões decorrentes, mas sem, contudo, chegar a evidenciar a conduta dolosa por parte do contribuinte com objetivo de suprimir a exigência de tributos.

A PGFN contesta a exclusão da qualificação da penalidade em infração na qual teria sido reconhecido *que a contribuinte não fazia a emissão devida de notas fiscais*. Neste sentido, refere excerto da terceira infração analisada no acórdão recorrido, fixando-se na seguinte expressão em destaque:

3.1.3 PROVISÕES DE CLIENTES SEM TRÂNSITO EM CONTAS DE RECEITAS

Segundo a autoridade fiscal autuante, o contribuinte teria efetuado diversos lançamentos mensais, atípicos, a débito da conta “112020002 – Clientes – Mercado Interno – 2008” registrados como provisões ao longo do ano-calendário, sem que as contrapartidas desses lançamentos, portanto, fossem creditadas em contas de resultado, redundando em omissão de receitas à tributação.

Com esse procedimento, prossegue a autoridade administrativa, o contribuinte teria inflado a conta contábil clientes de forma a acobertar o recebimento dos valores entregues por seus clientes e baixados contra a conta bancos, **sem a devida emissão de notas fiscais de vendas**, deixando de passar tais valores por conta representativa de receitas - procedimento esse adotado em todos os casos de vendas com emissão de notas fiscais. Desse modo, concluiu a Fiscalização tratar-se de receitas não oferecidas à tributação.

O contribuinte, tanto em sede de impugnação como no recurso voluntário apresentado, aduz que para todos os lançamentos efetuados a débito na conta contábil 112020002 – Clientes – Mercado Interno – 2008 existiria o respectivo lançamento a crédito na conta contábil 412030001 – Custo de Produtos Vendidos, que teriam sido devidamente escriturados, e que os mesmos se prestavam a regularizar o saldo credor de clientes em razão do recebimento de notas fiscais canceladas, ou seja, tais valores já teriam sido submetidos à tributação.

Aduzem ainda os Recorrentes que a autoridade fiscal teria presumido a omissão de receita, sem verificar sua efetiva ocorrência, concluindo haver dupla tributação do IRPJ sobre uma mesma receita, uma vez que decorrente do suposto cancelamento fictício de notas fiscais de saída, e que sua escrituração contábil e DIPJ confirmariam suas alegações.

Pois bem, conforme bem demonstrado pela autoridade fiscal, o padrão utilizado pelo contribuinte, quando efetuava registros a débito na Conta Clientes, era contabilizar a contrapartida com um lançamento a crédito em conta de resultados. Contudo, a Fiscalização identificou que havia inúmeros lançamentos contábeis na Conta Clientes, também realizados a débito, mas cujas contrapartidas não seriam contas de resultado.

Os Recorrentes, por sua vez, informaram que tais lançamentos se prestariam a regularizar o saldo credor de clientes em razão do recebimento de notas fiscais canceladas!

Veja-se que há nítida contradição nos argumentos da Recorrente: quando de sua defesa relativa à infração que se refere a notas fiscais ficticiamente canceladas, afirma não haver omissão de receitas, mas em relação à infração relativa aos registros a débito da

Conta Clientes, mas sem contrapartida em conta de resultado, afirma categoricamente que a explicação estaria no recebimento de notas fiscais canceladas, arguindo inclusive tese de dupla tributação em razão dessas duas infrações.

Conforme já explanado em meu voto, entendi que somente uma parcela da infração referente às notas fiscais ficticiamente canceladas deveria ser mantida.

Ao contrário do alegado pelos Recorrentes, não consegui vislumbrar correlação entre as duas infrações, afastando, portanto, a tese de dupla tributação dos mesmos valores. E, de todo modo, o contribuinte limitou-se a alegar a existência de dupla tributação e também que seus registros contábeis demonstrariam que as contrapartidas desses lançamentos na Conta Clientes teriam sido realizados a crédito de conta resultado, remetendo à análise de sua escrituração contábil e DIPJ. Em ambas as alegações, o contribuinte não foi capaz de apontar um único lançamento ou elementos de prova que corroborassem suas alegações.

Nesse contexto, impende concluir que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

[...]

Desse modo, a presente infração decorrente de omissão de receitas deve ser mantida, uma vez que a autoridade fiscal conseguiu comprovar, ainda que por indícios convergentes, a materialidade da infração, sem que os Recorrentes trouxessem argumentos e provas suficientes para infirmar a conclusão da Fiscalização.

Como se vê, a premissa do Colegiado *a quo* foi de que se tratava de omissão de receitas provada por *indícios convergentes*, acerca dos quais os recorrentes não lograram produzir prova em contrário. Ou seja, foi validada a presunção relativa de omissão de receitas constituída pela autoridade lançadora. Em consequência, a qualificação da penalidade é afastada porque *o dolo não foi comprovado pelo Fisco, tratando-se de exigências baseadas em encadeamento lógico de fatos e suas conclusões decorrentes, mas sem, contudo, chegar a evidenciar a conduta dolosa por parte do contribuinte com objetivo de suprimir a exigência de tributos.*

Do paradigma nº 1302-004.765 a PGFN destaca o seguintes trecho de sua ementa:

MULTA DE OFÍCIO E MULTA QUALIFICADA DE 150% Aplica-se a multa qualificada de 75% sobre o montante de crédito tributário apurado em decorrência de receitas omitidas, na forma do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e RIR/1999. **Constitui hipótese de qualificação da multa de ofício para 150% sobre os montantes devidos, a conduta ilícita do contribuinte de não emitir, ou emitir com subfaturamento, notas fiscais (notas fiscais calçadas).**

O exame de admissibilidade partiu da premissa de que no paradigma também foi *mantida a multa qualificada por meio de prova indireta da omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovados.* Contudo, não é o que se deduz do seu voto condutor, nos seguintes termos:

Em sua impugnação e recurso voluntário, a empresa não apresenta nenhum documento comprobatório dos depósitos realizados em suas contas correntes a não ser a lista de fls. 180/187 que não traz nenhum documento a embasar as transações informadas. Para rebater esse ponto da autuação, a recorrente invoca a Súmula CARF nº 25, com o seguinte verbete:

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Deve-se ressaltar que a matéria deste ponto da autuação não diz respeito à multa qualificada de 150%, mas sobre receita não submetida à tributação (omissão de receita) decorrente de créditos encontrados nos extratos bancários da contribuinte. Não há, portanto, pertinência com o debate a súmula transcrita.

No entanto, tem cabimento no caso em questão a inteligência da súmula CARF n.º 26, pois reforça os efeitos tributários da omissão de receita, especialmente no ponto em que se presume a disponibilidade da renda auferida pelo contribuinte a partir dos próprios montantes omitidos. Veja-se:

[...] *(negrejou-se)*

Infere-se que a afirmação “a matéria deste ponto da autuação não diz respeito à multa qualificada de 150%” significa que multa aplicada sobre o crédito tributário decorrente desta infração não foi qualificada, demandando-se do sujeito passivo a defesa contra a afirmação fiscal de que receitas não foram submetidas à tributação.

É certo que o relatório do paradigma não especifica quais infrações foram acrescidas de multa qualificada:

O caso trata de auto de infração lavrado contra a empresa em 24/10/2011, no qual foram identificadas as seguintes infrações referente ao ano-calendário de 2007, exercício de 2008: i) Omissão de Receitas – Saldo credor da conta Caixa; ii) Omissão de receitas – Depósitos bancários de origem não comprovada; iii) Falta de emissão de notas fiscais; iv) Subfaturamento de vendas. Sobre tais infrações foram aplicadas multas de 75% e 150%, nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Mas a qualificação da penalidade somente é examinada em seu mérito no que se refere à falta de emissão de notas fiscais, nos seguintes termos:

3.4 Das irregularidades na emissão de notas fiscais

Conforme narrado, a empresa foi também autuada por não ter emitido notas fiscais para determinadas operações ou emitiu notas com valores que não correspondem à realidade (notas calçadas).

Essa constatação foi possível com base na análise dos extratos bancários da recorrente, em que se verificou créditos realizados por quatro empresas. Intimada para justificar os motivos dos depósitos, uma das empresas, Porto Madrid Comércio Importação e Exportação Ltda, informou que pagou à fiscalizada tais valores a título de comissão, mas a autuada não emitiu as respectivas notas fiscais. Em razão dessa informação a recorrente foi notificada para esclarecer e respondeu à intimação alegando que os esclarecimentos necessários constavam da planilha de fls. 180/187, que já era de conhecimento da Fazenda. A fiscalização explica no TVF que na planilha, os valores pagos pela empresa Porto Madrid se referem a comissões e que não foram declarados pela contribuinte. Essa conduta omissa ensejou a aplicação de multa de ofício qualificada para 150% por falta de emissão de documento fiscal obrigatório.

A falta de emissão de notas fiscais, especialmente quando essa omissão somente se verifica por procedimento fiscalizatório de iniciativa do Fisco, caracteriza a hipótese do art. 44, § 1º da Lei n.º 9.430, de 1996 e do art. 957, II do RIR, de 1999.

[...]

A conduta de não emitir notas fiscais, no caso dos autos, tipifica a hipótese do art. 71, I, pois fica caracterizada a sonegação fiscal. Note-se que o contribuinte, ao não emitir as notas fiscais – o que o obrigaria a lançar a receita respectiva em sua contabilidade – retardou o conhecimento da ocorrência do fato gerador do IRPJ. Isso porque, coube à

Fazenda intimar terceiro que aparecia na movimentação bancária da contribuinte para poder desvendar a origem da operação que deu ensejo à receita auferida e omitida. Além de materializar a omissão de receita, a não emissão da nota fiscal, neste caso, não decorreu de mera falha ou descuido, mas da intenção deliberada de omitir receita, tipificando a hipótese do artigo transcrito.

Igualmente é o caso da emissão de notas fiscais denotando subfaturamento de vendas (notas fiscais calçadas), condutada também comprovada pela fiscalização. Essa constatação somente foi possível com base nas circularizações realizadas em quatro empresas. Três delas (Pirahy Alimentos Ltda., Cascaju Agraindustrial S/A e Viti Vinícola Cereser Ltda.), uma vez intimadas para justificar os depósitos, apresentaram notas fiscais em que foi possível identificar a prática de notas fiscais calçadas, isto é, os valores das notas fiscais entregues pelas empresas não correspondiam aos valores anotados pela fiscalizada.

Intimada a esclarecer o ocorrido, a contribuinte admitiu o “erro” e esclareceu que realmente algumas notas foram emitidas em valores inferiores aos que constavam das notas entregues pelas empresas circularizadas. Na mencionada resposta informou também que não havia percebido que alguns talonários de notas foram emitidos em duplicidade. Assim, admitindo a existência de “erro formal” nos valores constantes das notas estaria caracterizada “denúncia espontânea”, levando à exclusão de aplicação da multa.

[...]

No caso dos autos, a recorrente somente justificou o suposto “erro formal” no curso do procedimento fiscalizatório, ou seja, depois de intimada para esclarecer o cruzamento entre os valores constantes das notas fiscais.

A emissão de nota fiscal com subfaturamento (nota fiscal calçada) leva também à aplicação da multa qualificada de 150%, conforme a legislação transcrita anteriormente.

[...]

Assim, deve ser mantida a autuação e decisão da DRJ no tocante à multa qualificada de 150%, prevista na legislação de regência.

Os elementos assim extraídos do relatório e do voto condutor do paradigma confirmam o que expresso em sua ementa: *constitui hipótese de qualificação da multa de ofício para 150% sobre os montantes devidos, a conduta ilícita do contribuinte de não emitir, ou emitir com subfaturamento, notas fiscais (notas fiscais calçadas). Se o paradigma contemplasse a qualificação da penalidade também sobre os créditos tributários decorrentes de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, o outro Colegiado do CARF deveria ter respondido à invocação, pelo sujeito passivo, da Súmula CARF nº 25.*

Assim, enquanto o outro Colegiado do CARF manteve a qualificação da penalidade em face da demonstração de que o sujeito passivo deixou de emitir notas fiscais sob acusação de *subfaturamento (nota fiscal calçada)*, o Colegiado *a quo* afastou a qualificação porque evidenciados, apenas, indícios em *encadeamento lógico de fatos* suficiente para a presunção de omissão de receitas, *mas sem, contudo, chegar a evidenciar a conduta dolosa por parte do contribuinte com objetivo de suprimir a exigência de tributos.*

Em circunstâncias fáticas tão dessemelhantes, 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.

Assim, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN no que tange à qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA.

Com respeito à responsabilidade tributária de Peter Reiter, a imputação com base no art. 135, III do CTN foi mantida em relação à parcela cuja qualificação da penalidade também foi validada. Já a imputação com base no art. 124, I do CTN foi afastada porque:

Em relação à responsabilidade tributária atribuída ao sócio com base no art. 124, I, do CTN, **há de ressaltar que o interesse comum na ocorrência do fato gerador a que alude esse dispositivo legal diz respeito ao interesse jurídico, e não meramente econômico**, havendo necessidade de comprovação de uma espécie de atividade negocial conjunta entre o contribuinte e o responsável, de modo que reste configurado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Ocorre que, no caso concreto, a autoridade fiscal não comprovou qualquer espécie de atividade negocial conjunta entre o contribuinte autuado e o sócio Peter Reiter, de modo a poder imputá-lo interesse comum jurídico (e não econômico), na situação que constitua o fato gerador que deu ensejo ao lançamento em debate nestes autos.

Desse modo, com base no art. 124, I, não prospera a responsabilidade tributária atribuída a Peter Reiter.

Confrontando a afirmação acima em destaque, a PGFN entendeu pela existência de divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1402-001.729, do qual extraiu o entendimento de *que o benefício econômico proveniente de repasses indevidos oriundos da empresa autuada caracteriza o “interesse comum” de que trata o art. 124, I, do CTN*, destacando de sua ementa o seguinte excerto:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. EMPRESAS BENEFICIÁRIAS.

São solidariamente obrigadas à satisfação do crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, dentre elas as empresas reais beneficiárias das receitas omitidas.

Do voto condutor do paradigma, a PGFN destaca várias referências anteriores que conduzem à seguinte conclusão:

146. Em de todo o exposto ficou comprovada, por meio de inúmeras provas documentais e testemunhais, a utilização da Cordeiro Lopes como interposta pessoa do Sr. Humberto Verre e de suas empresas Casa Verre e Santa Izabel, que eram os efetivos gestores e beneficiários dos negócios por ela realizados no decorrer do ano de 2008. Durante este período o Sr. Humberto Verre e suas empresas foram os principais interessados e beneficiários nas vendas de mercadorias e serviços da Cordeiro Lopes ao Detran/SP, fatos geradores da obrigação principal, cujo ocultação fez surgir o crédito tributário decorrente desta ação fiscal.

147. Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária das empresas Casa Verre e Santa Izabel pelos créditos constituídos no presente processo administrativo fiscal (nº 19515.722729/2012-19), nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

[...]

No exame de admissibilidade, observou-se que a constatação de interposição de pessoas no paradigma não teria afetado a conclusão favorável à responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN. Contudo, não é o que se vê da conclusão acima reproduzida, que expressamente valida a solidariedade atribuída às *empresas Casa Verre e Santa Izabel*, como efetivas beneficiárias dos negócios realizados pela pessoa jurídica interposta, Cordeiro Lopes. É justamente a ausência deste vínculo, do responsabilizado com o benefício dos “negócios” aqui examinados, que ensejou a conclusão, expressa no voto condutor do acórdão recorrido, de que *a autoridade fiscal não comprovou qualquer espécie de atividade negocial conjunta entre o contribuinte autuado e o sócio Peter Reiter*. Assim, é inútil confrontar a afirmação, do recorrido, de que *o interesse comum na ocorrência do fato gerador a que alude esse dispositivo legal diz respeito ao interesse jurídico, e não meramente econômico*. O inteiro teor da decisão evidencia que este *interesse jurídico* assim demandado nada mais é que o interesse e o benefício econômico provados no paradigma. Ou seja, os acórdãos são convergentes.

A mesma dessemelhança se verifica no paradigma nº 1301-001.644, do qual a PGFN destaca:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSTAS PESSOAS.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e/ou jurídicas que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, deve a responsabilidade tributária recair sobre essas pessoas que se beneficiaram do ilícito.

[...]

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

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

[...]

A PGFN inclusive reproduz, embora sem destacar, as ponderações subseqüentes, nos seguintes termos:

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

Ademais, a necessidade de dissolução regular visa à normal estruturação da sociedade, tanto em termos de gestão quanto de responsabilidade patrimonial. A introdução de sócio "laranja" na pessoa jurídica ofende essa normalidade, configurando uma dissolução irregular em seu sentido *latu sensu*.

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

Como se vê, também aqui a constatação de interposição de pessoas afetou a conclusão favorável à responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN, pois o interesse econômico foi evidenciado em face do sócio de fato, em relação ao lucro da pessoa jurídica constituída por interpostas pessoas.

Nota-se na argumentação de mérito da PGFN que, em seu entendimento, a figuração do imputado como sócio administrador da pessoa jurídica seria suficiente para evidenciar o benefício econômico que justificaria a responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN. A recorrente assim conclui sua abordagem desta matéria:

Registre-se, por oportuno, que tanto a empresa Europack quanto Peter Reiter tinham plena consciência das atividades ilícitas perpetradas. Com efeito, conforme restou explicitado pelo fiscal autuante, o Sr. Peter Reiter constava como sócio administrador da empresa Europack. Assim sendo, **sabia perfeitamente das ações atípicas praticadas na empresa**. Nesse contexto, **tendo-se beneficiado economicamente da fraude perpetrada na Europack, da qual tinham pleno conhecimento**, cabível sua responsabilização solidária nos termos do art. 124, I do CTN, por estar presente o "interesse comum". (*destacou-se*)

Contudo, nenhum dos paradigmas indicados endossam esta interpretação. Ambos julgados afirmam o benefício econômico em face de sujeitos passivos que se ocultavam por trás

de interpostas pessoas, e não em razão da administração exercida e conhecimento das ações fraudulentas praticadas.

Por tais razões, também neste segundo ponto deve ser **NEGADO CONHECIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA