



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10803.720039/2011-16  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1401-000.626 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 24 de janeiro de 2019  
**Assunto** Lucro arbitrado; omissão de receitas  
**Recorrente** EDR 3 COMUNICACAO TOTAL LTDA (Responsáveis tributários:  
Dagoberto Tenaglia Junior, Evandro Luiz Silva Amidani, Rose Mary de Paula  
e Manoel Martins de Souza).  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)  
Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Carlos André Soares Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (presidente), Carlos André Soares Nogueira (relator), Abel Nunes de Oliveira Neto, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga.

### **Relatório**

Trata-se de recurso de ofício interposto pela 22ª Turma da DRJ/São Paulo e de recursos voluntários interpostos pela contribuinte EDR 3 Comunicação Total LTDA e pelos responsáveis tributários Dagoberto Tenaglia Junior, Evandro Luiz Silva Amidani e Rose Mary de Paula em face do Acórdão nº 16-79.980, de 20 de setembro de 2017.

De pronto, é preciso destacar que o acórdão recorrido revisou o Acórdão nº 16-36.549, de 08 de março de 2012, de lavra da 2ª Turma da DRJ/SP1. Tal revisão foi determinada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF por meio da Resolução nº 1402-000.416 em função de omissão, na primeira decisão da instância de piso, acerca da impugnação da responsabilização dos coobrigados Dagoberto Tenaglia Junior e Evandro Luiz Silva Amidani.

Sanada a omissão e complementada a decisão da instância *a quo*, restou assim ementado o acórdão recorrido:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006 ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO. VÍCIOS.*

*A escrituração que contenha vícios e não reflita toda a movimentação bancária da empresa implica o arbitramento do lucro.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS/OMISSÃO DE RECEITAS.*

*Nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96, a partir de 1997, caracteriza omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular regularmente notificado não comprove a origem dos recursos utilizados, mediante documentação hábil e idônea.*

*OMISSÃO DE RECEITAS.*

*A falta de escrituração dos valores auferidos bem como a ausência da comprovação de sua natureza caracteriza omissão de receitas e o montante omitido será considerado para o cálculo dos tributos devidos de acordo com a legislação de regência.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*A contribuinte que não integrou o quadro societária da empresa bem como não exerceu qualquer ato de gestão ou administração não pode ser enquadrado na situação prevista de responsabilidade solidária nos termos da legislação.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS, COFINS e CSLL.*

*Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em síntese, a decisão da instância de piso manteve integralmente o crédito tributário lançado e afastou a responsabilidade tributária solidária de Manoel Martins de Souza, CPF nº 252.794.403-53. O recurso de ofício trata exclusivamente da exclusão deste responsável do pólo passivo da obrigação tributária.

Reproduzimos abaixo excerto do relatório que compõe o acórdão *a quo*, que expressa a interpretação que teve a primeira instância acerca dos fatos narrados e dos argumentos apresentados nos autos de infração e nas impugnações:

*Contra a contribuinte, acima qualificada, foi lavrado em 22/08/2011, o Auto de Infração de fls. 03/41, através do qual foi formalizado o crédito tributário referente ao IRPJ (R\$ 8.039.520,12), de PIS (R\$ 537.162,01), de COFINS (R\$ 4.787.819,96) e de CSLL (R\$ 2.369.121,62), incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até 29/07/2011. Fundamento legal: 1) IRPJ – fls.05, 07, 08; 2) PIS – fls.25 e 27; 3) COFINS – fls.35/36 e 4) CSLL – fls.18.*

*[...]O Termo de Verificação fiscal (fls.9.052/9.061) constatou os seguintes fatos e infrações:*

*DOS FATOS:*

- A contribuinte foi intimada a "manifestar-se sobre a incompatibilidade entre os créditos em contas mantidas junto a instituições financeiras e a receita informada em DIPJ como base de cálculo do lucro presumido";*  *Solicitou-se a peticionaria "comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados na realização dos créditos, relacionados no denominado 'Extrato de crédito - A examinar/comprovar', em contas mantidas junto a instituições financeiras";*  *Foram encaminhados aos clientes termos de intimação solicitando informar se tomaram serviços, junto aa contribuinte, nos anos-calendário de 2005 e 2006;*
- Foi requerido à contribuinte a apresentação de documentos comprobatórios das operações;*
- Após o exame dos documentos apresentados pelos tomadores de serviços, foram excluídos os créditos em contas bancárias cuja origem dos recursos foram justificadas;*
- Foi emitida a Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), dando origem às Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira números 08.1.90.00-2010-00889-5 e 08.1.90.00-2010-00888-7, encaminhadas ao Banco Bradesco e ao Banco do Brasil;*
- Após a exclusão dos créditos bancários que não correspondem a nova entrada de recursos, bem como daqueles cuja origem dos recursos restou justificada com base nos documentos obtidos junto aos tomadores de serviços ficaram sem comprovação da origem o valor dos créditos relacionados no demonstrativo deste PAF;*
- A partir destas informações foi elaborado o Anexo VIII, denominado "DEMONSTRATIVO DA RECEITA TRIBUTÁVEL - AC 2006", onde é demonstrado restar caracterizado a omissão de receitas, na importância de R\$ 113.939,60, linha 8 deste anexo, no mês de fevereiro de 2006, onde a contribuinte tendo informado na DIPJ, por receita bruta, a importância de R\$ 101.114,73, foi constatado, com base nas notas fiscais apresentadas pelos tomadores de serviços o montante de R\$ 215.054,33;*
- Destes valores, excluídos aqueles correspondentes a receita bruta informada pela contribuinte em DIPJ e DICON, linha 2 do Anexo VIII, e daqueles relacionados no anexo II, "DEPÓSITO EM CHEQUE BLOQUEADO, resta caracterizada a omissão de receitas, por*

*presunção legal, Artigo 42 da Lei n- 9.430/96, créditos bancários de origem não comprovada, nas importâncias inseridas na linha 9 do anexo VIII;*

*Constatouse a imprestabilidade da escrituração inserida no livro caixa, por não conter o registro de toda a movimentação financeira, inclusive bancária, nos termos em que determina o parágrafo único do Artigo 527 do RIR/99 -Decreto nº 3.000/99;*

*Assim, não tendo a contribuinte apresentado qualquer outra escrituração, foi constituído o crédito tributário, por Auto de Infração, com base no lucro arbitrado, na forma do Artigo 530, inciso III, alínea "a", do mencionado Decreto nº 3.000/99-RIR/99;*

*Tomou-se por base para o arbitramento do lucro a receita bruta informada pela contribuinte em DIPJ e DACON, a receita omitida no mês de fevereiro de 2006, apurada com base em notas fiscais obtidas junto aos tomadores de serviços e, por último, os créditos bancários cuja origem dos recursos restou injustificada, tudo nos valores demonstrados no denominado Anexo VIII;*

*Dos valores apurados a título de Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, foram deduzidos os valores informados devidos em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.*

#### *DAS INFRAÇÕES:*

*RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAIS-LUCRO ARBITRADO: Receita omitida exteriorizada pela diferença entre o valor das notas fiscais obtidas junto aos tomadores de serviços e o montante informado por receita bruta em DIPJ, apresentada sob a forma de lucro presumido sem escrituração suficiente a identificar a movimentação financeira, inclusive bancária, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante do presente Auto de Infração;*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA-LUCRO ARBITRADO: Créditos em contas mantidas em instituições financeiras, sem comprovação da origem dos recursos utilizados na sua realização, após regularmente intimado a contribuinte, que apresentou DIPJ sob a forma de lucro presumido, sem escrituração suficiente a identificar a movimentação financeira, inclusive bancária, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante do presente Auto de Infração;*

*RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAIS-LUCRO ARBITRADO: Valor da receita bruta informada em DIPJ apresentada na forma do lucro presumido. Lucro arbitrado à falta de escrituração suficiente a identificar a movimentação financeira, inclusive bancária, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante do presente Auto de Infração.*

*A contribuinte tendo ciência do Auto de Infração (26/08/2011 – fls. 9.063/9.067) e, sentindo-se inconformada, dele recorreu a esta DRJ com as impugnações de fls.9.083/9.119 em 26/09/2011, fls.9.187/9.222 em 23/09/2011 e fls.9.284/9.320 em 27/09/2011 com as alegações resumidas a seguir.*

*1) IMPUGNAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA EDR 3 COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA □ Alega nulidade por quebra de sigilo bancário, pois este somente pode ser feito por autorização judicial;*

*□ Os valores adotados como base de cálculo dos tributos, por arbitramento, não representam lucro, faturamento ou receita. Decorrem de meros repasses de valores de terceiros, realizados por intermédio da Impugnante;*

*□ Os créditos efetuados nas contas bancárias de titularidade da Impugnante compreendem, portanto, o valor dos prêmios a serem distribuídos e o valor dos serviços prestados, que correspondem a um percentual sobre o valor dos prêmios;*

*□ Os valores repassados pelos clientes não constituem receita ou patrimônio da prestadora de serviços, "caracterizando-se como meras entradas, pertencentes a terceiros, que transitam momentaneamente pela contabilidade da empresa, sem qualquer efeito patrimonial;*

*□ Como se trata de procedimento administrativo que deve se pautar pela busca da verdade real, o ato administrativo (lançamento) não pode ser fruto de dúvida, ou basear-se em presunção;*

*□ Há que se esclarecer não há nenhum impedimento na Constituição Federal para o controle da constitucionalidade das normas pelas Autoridades Administrativas. Ao contrário, a própria Carta Magna estabelece como competência de todos os Entes Públicos zelar pela sua guarda;*

*□ A presunção, portanto, de que os depósitos bancários não identificados representam receita da Impugnante EDR3 é, além de simplista, ilegal, na medida em que viola o princípio da busca da verdade real, que não pode apresentar os documentos hábeis que se tornaram indisponíveis por ato de apreensão judicial;*

*□ A autuação levada a efeito caracteriza evidente bis in idem quanto à apuração da base de cálculo do lucro arbitrado como optante do lucro presumido, a Impugnante EDR3 adotava o regime de caixa. Dessa forma, o raciocínio desenvolvido pelo Agente Fiscal não pode prevalecer, pois, no regime de caixa, não basta a emissão da nota fiscal para tornar tributável a receita, é necessário o efetivo ingresso de recursos, o que não restou demonstrado pelo Agente Fiscal;*

*□ Na exclusiva hipótese de ser mantida a autuação, não se pode afastar do reconhecimento do caráter confiscatório da penalidade aplicada;*

*□ Cumpre registrar que, além dos sócios terem agido de forma comissiva ou omissiva em relação à liquidação da sociedade de pessoas (artigo 134, VII) e tampouco terem praticado qualquer*

*infração à lei (artigo 135, III), conforme demonstrado linhas atrás, o sócio Manoel Martins de Sousa não era integrante da sociedade Impugnante à época dos fatos, bem como sequer chegou a realizar qualquer ato de gestão na sociedade o artigo 134, VII, do CTN não se aplica in casu, pois não se trata de sociedade de pessoas e nem em sociedade em fase de liquidação;*

*□ Diversamente da responsabilidade solidária prevista no artigo 134, o artigo 135 cuida da responsabilidade pessoal. E exatamente porque a responsabilidade é pessoal é que o crédito tributário deve, necessariamente, resultar de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto;*

*□ O sócio Manoel Martins de Sousa foi admitido na sociedade Impugnada somente em 2008, ou seja, quase dois anos após os fatos descritos nesse procedimento fiscal.*

*2) IMPUGNAÇÃO DA PESSOA FÍSICA ROSE MARY DE PAULA □ O lançamento de crédito tributário após ter decaído o direito de a RFB constituí-lo, ao menos que em parte, porquanto não o efetuou no prazo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador (artigo 150, §4º, do CTN);*

*□ Verifica-se a decadência do direito da Delegacia da Receita Federal promover o lançamento de ofício no tocante aos valores referentes ao período anterior a 22/08/2006, em razão do decurso do prazo de 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional;*

*□ As informações fornecidas pelas instituições financeiras, ilustradas a partir dos extratos bancários da Impugnante, são imprestáveis para fundamentar a lavratura do Auto de Infração, uma vez que se revela atentatória às franquias constitucionais e legais da intimidade e preservação do sigilo bancário, não tendo sido oportunizado sequer o exercício do contraditório perfeito e à ampla defesa, em frontal violação ao devido processo legal administrativo;*

*□ A simples indicação do nome da impugnante no bojo do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 2, bem como no Auto de Infração, não possui o condão de lhe impingir qualquer responsabilidade pelo pagamento do crédito perseguido;*

*□ Não obstante, a Secretaria da Receita Federal não logrou em demonstrar que a impugnante tenha agido com excesso de poderes ou em fraude e que o débito fiscal tenha se originado do referido ato. Desta feita, a pretensão fiscal deve ser movido tão somente em face da pessoa jurídica do devedor, perseguindo bens desta para a satisfação do crédito;*

*□ Somese a isso o fato da impugnante ter deixado a sociedade em 15/07/2008, conforme se infere do registro protocolizado na JUCESP (Documento 01). Quando da sua retirada a impugnante transferiu suas cotas aos demais acionistas, o que impossibilita a sua responsabilização. o direcionamento da pretensão fiscal aos sócios depende de prova da sua respectiva participação na dissolução irregular da sociedade, ou prática pessoal de quaisquer outros atos*

*com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (artigos 134, VII, e 135, III, CTN);*

*Não obstante, ainda que verificada a hipótese autorizadora do redirecionamento da ação as pessoas dos sócios e conseqüentemente do embargante, ainda assim o seu ingresso nos autos dependeria do acolhimento do pedido de descon sideração da personalidade jurídica da empresa devedora, o que inexist e "in casu";  A prova da má conduta do sócio é imprescindível e sem ela o redirecionamento torna - se impossível;*

*Os documentos acostados aos autos do Mandado de Procedimento Fiscal não são provas do fato gerador dos tributos apurados, tampouco da base de cálculo que os confirmariam ou infirmariam;*

*Os extratos eventualmente fornecidos pelos estabelecimentos bancários, de modo algum, poderiam subsidiar qualquer ação fiscal, uma vez que a mácula da ilicitude os permeiam, não se revestindo de qualquer força probatória.*

*2) IMPUGNAÇÃO DA PESSOA FÍSICA MANOEL MARTINS DE SOUZA  Como se trata de procedimento administrativo que deve se pautar pela busca da verdade real, o ato administrativo (lançamento) não pode ser fruto de dúvida , ou basear-se em presunção;*

*Não houve infração à lei. Por conseguinte, não haveria que se falar na responsabilização dos sócios administradores.*

*3) IMPUGNAÇÃO dos sócios Dagoberto Tenaglia Junior e Evandro Luiz Silva Amidani:*

*Os contribuintes Tenaglia Junior e Evandro Luiz Silva Amidani por serem sócios de sociedade de pessoas são responsáveis apenas até o limite do capital subscrito. Portanto, o art.134, VII, do CTN não se aplica ao presente caso. O art.135 do CTN não pode ser aplicado aos presentes sócios, pois faz menção da responsabilidade pessoal por infração a Lei, o que não ocorreu nos presentes autos.*

Inconformados com a decisão da instância *a quo*, a contribuinte e os coobrigados Dagoberto Tenaglia Junior, Evandro Luiz Silva Amidani e Rose Mary de Paula interpuseram os respectivos recursos voluntários, que podem ser sintetizados da seguinte forma:

### **1) Recurso voluntário da contribuinte EDR 3 COMUNICAÇÃO**

#### **TOTAL:**

Preambularmente, é de se destacar que a contribuinte apresentou seu recurso voluntário original em 05 de setembro de 2012, após ter sido intimada do Acórdão nº 16-36.549. Conforme narrado anteriormente neste relatório, a DRJ/São Paulo saneou omissão da primeira decisão e proferiu o Acórdão nº 16-79.980. Em face desta nova decisão, a contribuinte apresentou novo recurso voluntário.

Anexos ao recurso original, foram apresentados as planilhas e os documentos acostados às folhas 9.587 a 11.069.

No relato abaixo, estão condensadas as matérias e os argumentos contidos nos dois instrumentos.

**Nulidade:** Preliminarmente, a contribuinte alegou a nulidade do auto de infração com fulcro no argumento de que as provas utilizadas no lançamento tributário seriam ilícitas uma vez que teria havido quebra de sigilo bancário sem autorização judicial. Neste aspecto, a contribuinte lança dois argumentos: (i) conflita com a ordem constitucional, especialmente com o disposto nos artigos 5º, incisos X, XII e LVI, e 145, § 1º, ambos da Constituição Federal, a obtenção por parte da Administração Tributária de informações sob o manto do sigilo bancário diretamente das instituições tributárias com fundamento no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001; e (ii) teria havido inobservância dos procedimentos legais para a expedição da Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira - RMF.

**Verdade material:** argumenta a contribuinte que o procedimento fiscal deveria buscar a verdade material e não uma verdade formal. Neste sentido, não poderia o lançamento tributário basear-se em presunções ou ser fruto de dúvida. Nesta esteira, argumenta que haveria um aparente conflito entre a norma jurídica veiculada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96 e o disposto no artigo 146, III, "b", da Constituição Federal e que a Administração Tributária teria o dever de realizar o controle de constitucionalidade. Em suas palavras: "*não poderia lei ordinária definir o que é receita tributável, especialmente com base em presunção*". Ademais, em face da inconstitucionalidade da norma legal combatida, a fiscalização teria o dever de buscar as provas para concluir pela existência de receita tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional e do artigo 29 da Lei nº 9.784/1999.

**Justa causa para a não apresentação das notas fiscais:** esta matéria é conexa com as anteriores, pois a contribuinte alega que não pode apresentar à fiscalização as notas fiscais que se prestariam a comprovar a origem dos recursos depositados em conta corrente uma vez que teriam sido objeto de apreensão judicial. Diante desse fato, a contribuinte não poderia ser penalizada pela não apresentação de documentos que não se encontravam disponíveis. Não havendo como a contribuinte apresentar os documentos fiscais, incumbiria à fiscalização, em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desincumbir-se do dever de provar a existência da receita tributável.

**Repasses de valores de terceiros que não caracteriza receita omitida:** inicialmente, informa a contribuinte que realiza prestação de serviços de *marketing* de incentivo, *marketing* promocional, *marketing* direto e *merchandising*. Explicita que em linhas gerais, a Recorrente EDR3 é contratada para desenvolver campanhas internas, com empregados, prestadores de serviços ou vendedores, estabelecendo prêmios para aqueles que atingem as metas previamente propostas [...] Implantadas as campanhas, a Recorrente EDR3 recebe a indicação dos premiados e dos valores dos prêmios, que são disponibilizados por meio de um cartão eletrônico magnético (à época denominado Cartão BB). Cada premiado, com uso do cartão magnético, usufrui deste prêmio livremente no comércio em geral.

Em função da atividade descrita, alega que os créditos efetuados nas contas bancárias de titularidade da Impugnante compreendem, portanto, o valor dos prêmios a serem distribuídos e o valor dos serviços prestados, que correspondem a um percentual sobre o valor dos prêmios.

Assim, segundo a alegação da recorrente, grande parte dos valores que transitaram por suas contas bancárias consistiriam em meros repasses de recursos de terceiros, que não configurariam receitas para fins de apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

**Não caracterização da omissão de receitas, tendo em vista a identificação de notas fiscais e depósitos em cheque que comprovariam a origem de créditos bancários e a comprovação de pagamentos efetuados:** a contribuinte reitera que transitam por sua conta bancária valores tributáveis e não tributáveis (valores de terceiros). Acerca da dificuldade de comprovar a origem dos recursos e o mero repasse de valores de terceiros, alega que a falta de coincidência de datas e valores entre notas fiscais e créditos bancários pode decorrer de diversas circunstâncias.

Para dar suporte a esta matéria, a contribuinte juntou as planilhas e documentos de folhas 9.587 a 11.069. Segundo seus argumentos, os elementos demonstrariam a inoportunidade da omissão de receitas baseada na movimentação financeira sem comprovação de origem, em pagamentos não comprovados e em créditos e depósitos em cheque bloqueados.

Traz os exemplos a seguir.

. Embora a nota fiscal tenha sido emitida em determinada data, os créditos seriam realizados pelo cliente à medida que os prêmios eram distribuídos nos cartões dos beneficiários:

NF	Data emissão	Valor tributável	Valor não tributável	Valor total	Banco	Data do crédito	Valor do crédito
927	01.06.06	113,10	2.262,00	2.375,10	Brasil	05.06.06	2.375,10 <sup>13</sup>
1863	21.12.06	25,20	900,00	925,20	Brasil	04.01.07	925,20 <sup>14</sup>
1953	27.12.06	1.242,68	31.067,00	32.309,68	Brasil	11.01.07	32.309,68 <sup>15</sup>

. O cliente da recorrente faria adiantamento de valores antes da emissão da nota fiscal:

NF	Data emissão	Valor tributável	Valor não tributável	Valor total	Banco	Data do crédito	Valor do crédito
2187	08.09.06	80,00	3.200,00	3.280,00	Brasil	18.06.06	3.280,00 <sup>16</sup>
996	06.11.06	20,15	682,90	703,05	Brasil	03.06.06	703,05 <sup>17</sup>

. O cliente faria o depósito do pagamento do serviço num determinado momento e o depósito do valor do prêmio em outro:

Data	Histórico	Documento	Valor	Cliente	NF
18.07.06	Doc cred conta corr.	997413	4.761,90	Trust Cons	1233 <sup>19</sup>
18.08.06	Transf on line	20410	3.348,80	Vesle Móveis	1869 <sup>20</sup>
30.08.06	Deposito on line	384	800,00	Saf Veículos	2001 <sup>21</sup>

. O cliente faria depósitos de valores complementares às notas fiscais:

Data	Histórico	Documento	Valor	Cliente	NF
12.07.06	Doc - Fornec	1405	4.943,01	Friboi	1378 <sup>22</sup>
12.07.06	Ted pagmt de Fornec	10839	9.171,85	Friboi	1378 <sup>23</sup>
02.08.06	Ted pagmt de Fornec	3621830	135.379,22	JBS S/A	1630 1644 <sup>24</sup>
02.08.06	Ted pagmt de Fornec	3621831	33.359,96	JBS S/A	1630 1644 <sup>25</sup>

. Haveria, também, estornos de valores de prêmios não utilizados pelos beneficiários, que seriam creditados na conta da contribuinte:

Data	Banco	Documento	Valor	Cliente
27.12.06	Brasil	101239	70,00	Ditocpe <sup>26</sup>

. Haveria, por fim, cheques bloqueados que foram indicados pela fiscalização como não localizados, que teriam liberação com data posterior, motivo pelo qual a fiscalização não teria logrado identificar.

**Bis in idem e regime de caixa:** a contribuinte alega que o lançamento incorre em *bis in idem*, ou seja, que teria tributado valores em duplicidade, ao utilizar como base de cálculo do lucro arbitrado (IRPJ e CSLL) e das contribuições cumulativas reflexas (PIS e COFINS) a soma dos seguintes valores: (i) declarados em DIPJ e DCTF, (ii) notas fiscais emitidas em fevereiro de 2006 e (iii) créditos bancários cujas origens não teriam sido comprovadas. Ademais, alega que, como adota o regime de caixa, não bastaria a comprovação da emissão das notas fiscais, mas, também, o efetivo ingresso dos recursos, desta forma, "*a mera divergência entre o valor total das notas fiscais emitidas no mês de fevereiro e os valores declarados em DIPJ e DACON não são suficientes para caracterizar a omissão de receita tributável*".

**Decadência:** a contribuinte alega que, considerando que tomou ciência dos autos de infração em 26 de agosto de 2011, teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda de constituir de ofício os créditos tributários relativos aos dois primeiros trimestres de 2006 (IRPJ e CSLL) e aos meses de janeiro a julho de 2006 (PIS e COFINS). Alega, em síntese, que, na espécie, seria aplicável o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que teria realizado pagamentos antecipados de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e que não lhe teriam sido imputadas condutas dolosas.

**Caráter confiscatório da multa de ofício:** segundo a contribuinte, a multa de ofício (75%) ofenderia o disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal por ter caráter confiscatório.

**2) Recurso voluntário dos responsáveis solidários Evandro Luiz Silva Amidani e Dagoberto Tenaglia Junior:**

Da mesma forma que a contribuinte, os coobrigados Evandro Luiz Silva Amidani e Dagoberto Tenaglia Júnior apresentaram recursos voluntários em face da primeira decisão de piso e voltaram a se manifestar após o Acórdão nº 16-79.980. Os argumentos dos recursos versam basicamente sobre o vínculo de responsabilidade e podem ser sintetizados da seguinte forma.

A fiscalização atribuiu aos coobrigados responsabilidade tributária solidária com fulcro na aplicação combinada dos artigos 134, VII, e 135, III, ambos do CTN.

Contudo, alegam os coobrigados Evandro Luiz Silva Amidani e Dagoberto Tenaglia Júnior que "(i) além de não ter sido demonstrada a impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pela sociedade de pessoas, os sócios não agiram de forma comissiva ou omissiva em relação à liquidação de pessoas (artigo 134, VII) e (ii) tampouco praticaram qualquer infração à lei (artigo 135, III)".

Segundo suas alegações, a responsabilidade dos sócios com fundamento no artigo 134, VII, do CTN exigiria a comprovação da impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pela sociedade de pessoas e a sociedade estar em fase de liquidação. Na espécie, tratar-se-ia de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, na qual o sócio responde tão somente até o limite do capital subscrito. Argumenta que a sociedade não estaria em fase de liquidação e, também, que não haveria demonstração de que a sociedade estivesse impossibilitada de adimplir a obrigação tributária ora combatida.

Em relação à aplicação do artigo 135, III, do CTN, alegam que o simples não recolhimento ou recolhimento a menor não constitui hipótese de infração à lei que justifique a responsabilidade tributária solidária de que cuida o dispositivo. Neste sentido, destacam que a autoridade lançadora não invocou a ocorrência de fraude e que não houve a qualificação da multa. Ademais, repisam o argumento da contribuinte de que não teria ocorrido omissão de receitas tributáveis.

Conforme a alegação dos recorrentes, incumbiria à fiscalização a prova dos fatos constitutivos do direito da Fazenda, nos termos do artigo 373 do Código de Processo Civil.

Ao final, o pedido da contribuinte e dos coobrigados Evandro Luiz Silva Amidani e Dagoberto Tenaglia Júnior é o conhecimento do recurso e seu provimento para julgar insubsistentes os autos de infração.

**3) Recurso voluntário da responsável solidária ROSE MARY DE PAULA:**

Inicialmente, é oportuno ressaltar que o recurso voluntário da coobrigada Rose Mary de Paula foi apresentado em face do acórdão nº 16-36.549. Mesmo tendo sido intimada em 06/10/2017 do acórdão nº 16-79.980, que saneou omissão do anterior, não voltou a se manifestar. Suas alegações podem ser resumidas da seguinte forma.

**Decadência:** alega a coobrigada que seria mensal a tributação da receita omitida apurada com base em créditos bancários sem comprovação da origem. Alega, também,

que na espécie, deveria ser aplicado o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, uma vez que a contribuinte teria efetuado pagamentos antecipados dos tributos e que não teria ocorrido a imputação de condutas dolosas por parte da autoridade lançadora. Merece destaque um ponto desta matéria: inicialmente, a contribuinte alega que "*tomou ciência do auto de infração em 18/04/2012*" mas, no final deste tópico, afirmou que a autuação ocorreu "*apenas em 26/08/2011*". Não obstante a discrepância de datas, pugna pelo reconhecimento de que todos os períodos mensais teriam sido alcançados pela decadência.

**Falta de comprovação da responsabilidade do sócio:** segundo a recorrente, não se aplicaria ao caso concreto o disposto no artigo 134, VII, do CTN uma vez que não se trata de sociedade de pessoas. Ademais, a Autoridade Lançadora não teria logrado demonstrar a atuação da recorrente com excesso de poderes ou em fraude e que o débito teria se originado do referido ato. O mero inadimplemento de tributo não configuraria a responsabilidade do artigo 135 do CTN. Afinal, não caberia à recorrente fazer prova negativa de que teria agido em desacordo com a lei e/ou contrato social. Adiciona que sua retirada da sociedade em 15/07/2008, com a transferência de suas quotas para os demais sócios, impediria a sua responsabilização. Nesta esteira, arremata que o artigo 1.003, parágrafo único, do Código Civil limita temporalmente a imputação de responsabilidade do sócio retirante ao prazo de 02 anos após sua saída.

**Desconsideração da personalidade jurídica da empresa devedora:** argumenta a recorrente que, mesmo que fosse verificada a hipótese de redirecionamento da cobrança da contribuinte para a devedora solidária, tal feito dependeria de acolhimento de pedido de desconsideração de personalidade jurídica da empresa devedora, o que inexistiria *in casu*.

**Nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária:** alega a recorrente que o Termo de Sujeição Passiva Solidária é nulo porque a identificação de responsável solidário seria competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, no exercício de sua competência de promover a execução fiscal. Como a responsabilidade seria subsidiária, apenas no caso de inadimplemento da contribuinte é que eventuais responsáveis poderiam ser chamados, pela PFN, para responder pelo crédito tributário. Tratar-se-ia de matéria de ordem pública que poderia ser conhecida de ofício, mesmo não tendo sido submetida à apreciação do julgamento de primeira instância. Argúi, também, a nulidade com fulcro na doutrina que interpreta a responsabilidade de que trata o artigo 135 do CTN como responsabilidade exclusiva, em substituição à contribuinte. Não seria o caso, portanto, de responsabilidade solidária, nos termos do artigo 124 do CTN. Aduz, por fim, que o Termo é eivado de nulidade por não indicar o direito de recorrer, pagar ou parcelar.

**Utilização irregular de provas - quebra de sigilo bancário:** a recorrente repisa os argumentos anteriormente citados que dizem respeito à (in)constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

**Multa manifestamente confiscatória:** no mesmo diapasão dos argumentos anteriormente citados, a recorrente alega a inconstitucionalidade da multa de ofício (75%) por se configurar confiscatória.

**Juros moratórios:** alega a recorrente que seria inconstitucional a utilização da Taxa Referencial Selic, instituída pelo artigo 13 da Lei nº 9.065/95, para cálculo de juros de mora no caso de inadimplemento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal

do Brasil. Prevaleceria, nesta situação, a taxa prevista no artigo 161, § 1º, do CTN, ou seja, 1% ao mês.

Ao final, a recorrente pede que o recurso seja conhecido e provido para que seja cancelado o auto de infração, no mérito seja afastada a responsabilidade e anulado o Termo de Responsabilidade Solidária e extinto o crédito tributário, na forma da fundamentação.

Vale destaque, por fim, que o processo foi sobrestado conforme Resolução nº 1102-000.129 da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em decisão proferida em 05/12/2012, com fulcro no artigo 62-A do Anexo II do RICARF e no parágrafo único do artigo 1º da Portaria CARF nº 1, de 03/01/2012. O processo voltou a tramitar somente em 16/07/2014. Conforme citado no início deste relatório, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em 14/02/2017, resolveu devolver os autos à DRJ para complementação da primeira decisão de piso. Antes de ser distribuído para esta Turma Ordinária, houve duas devoluções por impedimento de conselheiros relatores.

É o que tínhamos a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Os recursos voluntários e de ofício são tempestivos e preenchem os requisitos legais. Assim, deles tomo conhecimento.

Antes de adentrar no exame das causas de pedir e dos pedidos da contribuinte e dos coobrigados nos respectivos recursos voluntários, bem como das *rationes decidendi* do acórdão *a quo* e do recurso de ofício, vale sintetizar a essência do procedimento fiscal e do lançamento.

No mérito, não se trata de matéria de alta complexidade, que pode ser exposta em três passos, a saber:

(i) Sendo a contribuinte optante pelo regime do Lucro Presumido, tem o dever jurídico de manter escrituração contábil ou Livro Caixa que contenha toda a movimentação financeira. A fiscalização demonstrou que o Livro Caixa apresentado não continha toda a movimentação bancária. Sendo imprestável o Livro Caixa para o Lucro Presumido, restaria à contribuinte apresentar a Contabilidade, na forma da legislação de regência. Não tendo a contribuinte apresentado a Contabilidade, impossível a apuração conforme a opção pelo Lucro Presumido ou a aplicação da regra geral, o Lucro Real. Assim, a fiscalização apurou o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Arbitrado.

(ii) O arbitramento tomou como base as receitas conhecidas e omitidas. Assim, para a apuração das bases de cálculo de cada período, foram somadas as receitas declaradas (conhecidas), as receitas omitidas apuradas diretamente por meio das notas fiscais obtidas nas circularizações realizadas junto a terceiros (somente no mês de fevereiro) e as receitas omitidas apuradas por presunção legal, por meio dos créditos bancários sem origem comprovada.

(iii) para evitar o *bis in idem*, a fiscalização tomou dois cuidados, a saber:

(iii.a) cotejou mensalmente as notas fiscais com as receitas declaradas e lançou apenas o mês de fevereiro, em que a soma de notas fiscais superou a receita declarada. Realizou, também, um amplo trabalho de verificação das origens dos recursos dos créditos bancários, especialmente com base nas notas fiscais obtidas nas diligências junto a terceiros.

(iii.b) Em relação à apuração dos créditos tributários, efetuou os ajustes necessários ao compensar nos autos de infração os montantes declarados espontaneamente pela contribuinte.

### **Conversão do julgamento em diligência**

Conforme relatado, a contribuinte anexou ao recurso voluntário os elementos de prova de folhas 9.587 a 11.069. Trata-se, essencialmente, de planilhas, demonstrativos de notas fiscais e Recibos Provisórios de Serviços (RPS) que procuram vincular créditos bancários às respectivas origens.

A partir do mês de novembro/2006, apresentou também Notas Fiscais Eletrônicas NF-e do Município de São Paulo.

Segundo a contribuinte, esses elementos de prova demonstrariam a inoportunidade de omissão de receitas decorrente de movimentação financeira sem comprovação de origem, de pagamentos não comprovados e de créditos e depósitos em cheque bloqueados.

Todavia, impende ressaltar que todos os documentos apresentados referem-se apenas a créditos bancários da conta mantida no Banco do Brasil Os documentos não se referem aos créditos bancários sem origem apurados no Banco Bradesco.

Os documentos estão organizados da seguinte forma: (i) *Pagamentos não comprovados* (fls. 9.587 a 9.590); (ii) *Créditos bancários não localizados* (fls. 9.591 a 9.634); (iii) *Cheques Bloqueados e créditos bancários não localizados* (fls. 9.635 a 9.686); e (iv) *Extrato de crédito - origem não comprovada mediante documentação hábil e idônea* (fls. 9.687 a 11.069).

De pronto, é de se ver que as três primeiras planilhas apresentadas pelo contribuinte não afetam a apuração realizada pela Autoridade Lançadora. Os valores de pagamentos não comprovados, créditos bancários não localizados e cheques bloqueados não compuseram a apuração dos montantes omitidos com fulcro na movimentação bancária sem comprovação de origem.

Segundo o demonstrativo de fls. 120 (Anexo IX, Demonstrativo da Receita Tributável - ano 2006), os *Pagamentos Não Comprovados* (anexo V), os *Créditos Não Localizados* (Anexo VI) e os *Depósitos em cheque/créditos não localizados* (Anexo VIII) foram subtraídos dos *Créditos Bancários Não Comprovados para apuração da receita omitida* (linha 8 do demonstrativo).

Portanto, a comprovação de pagamentos e de créditos e depósitos em cheque bloqueados não tem o condão de alterar a apuração da base de cálculo dos tributos, no que tange à omissão de receita com base em créditos bancários sem comprovação de origem.

Contudo, nas folhas 9.687 a 11.069, a contribuinte junta novos elementos de prova que, segundo seus argumentos, demonstrariam a origem dos recursos dos créditos bancários na conta do Banco do Brasil.

Trata-se de demonstrativos de notas fiscais, Recibos Provisórios de Serviços e Notas Fiscais Eletrônicas, nos quais estão registrados valores tributáveis e valores não tributáveis para fins de Imposto Sobre Serviços - ISS. Os valores tributáveis corresponderiam às comissões auferidas e os valores não tributáveis corresponderiam aos valores de terceiros que apenas transitariam pelas contas bancárias da contribuinte.

Tais documentos foram apresentados apenas em sede de recurso voluntário e não foram submetidos à apreciação da Autoridade Lançadora, durante o procedimento fiscal, e da DRJ, no julgamento de primeira instância.

A contribuinte procura justificar a tardia apresentação dos elementos probatórios com o argumento de que os documentos teriam sido objeto de apreensão judicial conforme determinação da 1ª Vara Criminal de Brasília/DF (fls. 8.991 a 9.002). Neste sentido, o artigo 16, §§ 4º, *a*, e 5º, do Decreto nº 70.235/72 prevê a possibilidade de petição fundamentada para a juntada de documentos após a impugnação, quando "*fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior*". Entretanto, embora tenha juntado uma cópia da decisão que determinou a busca e apreensão de documentos, livros e contratos, a contribuinte não demonstrou que os mesmos (ou cópias destes) estivessem indisponíveis no período do procedimento fiscal e durante o prazo de impugnação. Não há, por exemplo, o auto de apreensão ou outro documento que identifique quais os documentos teriam sido objeto de apreensão judicial.

Impende saber, portanto, se, com a impugnação, precluiu o direito da contribuinte a apresentar novos elementos de prova, especialmente no caso concreto, em que poderia haver supressão de instância. A questão a saber é se efetivamente os documentos estavam indisponíveis para a contribuinte.

A verificação de eventual ocorrência de suporte fático suficiente para a incidência da norma de exceção à regra geral de preclusão do PAF é o primeiro fundamento para a diligência, de ordem processual.

Mas, há outros dois fundamentos, que dizem respeito à matéria probatória propriamente dita.

Primeiro, a fiscalização registrou no Anexo II dos autos de infração (fls. 43) que os clientes INGRESSO COM S/A, CNPJ nº 00.860.640/0001-71, DIAGEO DO BRASIL LTDA, CNPJ nº 62.166.848/0001-42 e ABA MOTORS COML IMP PEÇAS SERVIÇOS, CNPJ nº 01.294.425/0001-13, responderam as intimações da fiscalização e informaram que não haviam tomado serviços da contribuinte no ano fiscalizado. Contudo, verifico nos demonstrativos de notas fiscais e nas planilhas elaboradas pela contribuinte diversas vinculações de créditos bancários com documentos que teriam sido emitidos em favor destes três clientes. Há que se verificar junto aos clientes se efetivamente tomaram tais serviços.

Segundo, a meu juízo, os demonstrativos de notas fiscais, não tendo sido submetidos à apreciação da Autoridade Lançadora, não são elementos de prova suficientes para demonstrar a origem dos recursos, especialmente no que diz respeito à comprovação dos valores de terceiros.

Não é demais lembrar que o dever jurídico de comprovar a origem dos recursos não se limita apenas a demonstrar de quem foi recebido determinado valor, mas, especialmente, a que título o valor foi recebido. No caso de valores de terceiros, a comprovação pode ser feita por contratos e pela demonstração de que o valor efetivamente transitou pela conta sem se incorporar ao patrimônio do sujeito passivo.

No contexto do caso concreto, os documentos juntados no recurso voluntário configuram um início de prova e devem ser confrontados com outros elementos.

Na atividade desenvolvida pela contribuinte, ela alega receber valores que seriam distribuídos como prêmios para colaboradores, fornecedores e vendedores de seus clientes por meio de cartões bancários magnéticos. Ora, nessa atividade, é de se supor que haja minuciosos contratos e relatórios. É preciso saber, exatamente, quanto foi recebido, quanto se tem a receber, quanto foi pago, quando foi pago.

Os contratos e relatórios são necessários para demonstrar que os ditos valores não tributáveis configuram realmente valores de terceiros. Os contratos determinariam a remuneração da contribuinte e os valores a serem aplicados pelos clientes nas premiações. Os relatórios informariam os recebimentos e pagamentos, a aplicação dos recursos de terceiros na aquisição de cartões magnéticos. Os extratos e documentos bancários confirmariam as operações de forma individual.

O cuidado que aqui se toma em relação à instrução probatória justifica-se, sobretudo, pela gravidade da decisão judicial da 1ª Vara Criminal de Brasília do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, que determinou a busca e apreensão de livros, instrumentos de contrato, documentos, cartões corporativos, computadores, além de armas, drogas, e produtos de comercialização proibida eventualmente encontrados. Diante desta decisão judicial, é mister verificar a idoneidade dos documentos apresentados para a formação da prova pretendida pela contribuinte.

Diante do contexto, voto por converter o presente julgamento em diligência para encaminhar os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem para que a Autoridade Administrativa:

(i) verifique, se possível, se os documentos fiscais foram objeto de apreensão judicial e se estavam indisponíveis para a contribuinte no período da fiscalização e durante o prazo de impugnação;

(ii) verifique, se possível, se, no processo judicial mencionado acima, houve decisão acerca da idoneidade dos documentos apresentados;

(iii) intime a contribuinte a apresentar contratos, relatórios e outros elementos que entender necessários para verificar se os extratos de notas fiscais, os Recibos Provisórios de Serviços e as Notas Fiscais Eletrônicas são hábeis e idôneos para comprovar a origem dos recursos dos créditos bancários que fundamentaram o lançamento por omissão de receitas. Neste tópico, especial atenção deve ser dada aos clientes INGRESSO COM S/A, CNPJ nº 00.860.640/0001-71, DIAGEO DO BRASIL LTDA, CNPJ nº 62.166.848/0001-42 e ABA MOTORS COML IMP PEÇAS SERVIÇOS, CNPJ nº 01.294.425/0001-13, de forma a verificar se estes efetivamente tomaram os serviços em 2006;

Processo nº 10803.720039/2011-16  
Resolução nº **1401-000.626**

**S1-C4T1**  
Fl. 11.281

---

(iv) coteje os valores não tributáveis escriturados nos extratos de notas fiscais com contratos, relatórios, extratos bancários e outros elementos que entender necessários para verificar se efetivamente se trata de valores de terceiros, que tenham sido aplicados nas premiações alegadas pela contribuinte e não tenham passado a integrar seu patrimônio;

(v) se for o caso, emita relatório detalhando os valores cuja origem tenha sido eventualmente comprovada pelos documentos apresentados pela contribuinte, segregando os valores tributáveis e não tributáveis e destacando os montantes de receitas omitidas que permaneçam hígidos;

(vi) intime a contribuinte a se manifestar acerca das conclusões da diligência no prazo de 30 (trinta) dias, conforme o disposto no art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.

A diligência poderá ser realizada por amostragem, a critério da Autoridade Administrativa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira