



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.724567/2015-41
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.187 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de julho de 2022
Recorrentes MICROCAMP ESCOLA DE EDUCACAO PROFISSIONAL E COMERCIO DE LIVROS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIAS: ARBITRAMENTO E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS.

Não se conhece do recurso especial quando não há *similitude fático-jurídica* entre a decisão recorrida e os *paradigmas* trazidos para fins de caracterizar o alegado dissídio jurisprudencial.

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contextos fáticos distintos, concernentes à omissão reiterada, apenas, no âmbito das declarações prestadas ao Fisco Federal, ou nem mesmo nessas, e não por omissão reiterada também verificada na emissão de notas fiscais e na escrituração do Livro Caixa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram pelo conhecimento. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, acordam em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação à matéria “arbitramento de lucros”; e (ii) por maioria de votos, não conhecer do recurso em relação à matéria “multa qualificada”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Alexandre Evaristo Pinto e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

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

Relatório

Trata-se de recursos especiais (fls. 7.694/7.725 e 7.844/7.867) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pela contribuinte, em face do Acórdão n.º **1402-002.958** (fls.7.665/7.692), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: **2010, 2011, 2012**

NULIDADE ACÓRDÃO DRJ. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS SOBRE A MESMA MATÉRIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. DESNECESSIDADE. INOCORRÊNCIA.

A decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS. PRESENÇA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA OU DEFICIÊNCIA NA IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A alegação de nulidade do lançamento de ofício, sob o argumento de cerceamento de defesa e violação ao art. 142 do CTN, diante da suposta carência de investigação e esforços da Fiscalização na identificação da infração, não se sustenta quando verificada a adequada confecção da Autuação, constando no TVF a conclusão de sua análise técnica, bem como fundamentação jurídica clara.

No caso de lançamento referente a *omissão de receitas*, a individualização dos depósitos e créditos questionados por meio de planilha, disponibilizada ao contribuinte e anexa ao processo administrativo, instruindo os Autos de Infração, mostra-se plenamente adequada.

Quando alegado, o prejuízo à defesa do contribuinte precisa ser objetivamente demonstrado para implicar em nulidade do lançamento procedido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: **2010, 2011, 2012**

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO FRAUDE E SIMULAÇÃO. ART. 173 CTN. TERMO INICIAL.

A contagem do prazo decadencial, mesmo para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, submete-se à regra do art. 173, inciso I, do CTN quando presente dolo, fraude ou simulação na conduta colhida. Nestes casos, o marco inicial da contagem do

prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: **2010, 2011, 2012**

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO DECLARADA E REGISTRADA. IRRELEVÂNCIA DO LIMITE DE RECITA BRUTA AUFERIDA. ART. 530 RIR/99. POSSIBILIDADE.

O arbitramento não é modalidade de sanção fiscal e tampouco uma *prerrogativa* ou uma *faculdade* do contribuinte quando autuado. Trata-se de modalidade de apuração do lucro tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, as suas hipóteses legais de adoção.

Quando constatado pela Fiscalização que o contribuinte, mesmo que optante pelo regime do Lucro Presumido, procedeu ao registro de movimentação financeira/bancária extremamente inferior ao montante realmente constatado, é cabível o arbitramento, posto que revelada profunda deficiência em sua escrita.

Nesse caso, é irrelevante o fato de o valor total de receitas percebidas ainda estar contido no limite anual de receita bruta auferida para fins de opção e permanência no regime do Lucro Presumido.

OMISSÃO DE RECEITAS. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. ADEQUAÇÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO.

A legítima constatação de omissão de receitas tributáveis constitui presunção relativa, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da insubsistência da infração. As alegações do contribuinte devem ser cabalmente comprovadas através de meio hábil para elidir a acusação fiscal, contando com documentos idôneos, juridicamente válidos e diretamente relacionados aos créditos questionados.

A utilização de planilhas e documentos elaborados pelo próprio contribuinte, principalmente quando confeccionados ao tempo de sua *defesa*, não constitui meio hábil para elidir a acusação fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRIBUIÇÕES. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

No que tange à acusação de omissão de receitas, quando ausentes fundamentos distintos, aquilo decidido em relação ao IRPJ também motiva a manutenção ou a exoneração das exigências de Contribuição para o PIS e de COFINS

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 124 INCISO I CTN. INADEQUAÇÃO.

A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização de sócios administradores, devidamente constantes do contrato ou do estatuto social das pessoas jurídicas autuadas.

O *interesse comum* a que se refere o dispositivo não é aquele econômico, finalístico e consequencial, que os titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica.

Para a ocorrência da responsabilidade solidária prevista na norma é necessária a demonstração comprovada da participação direta e conjunta das pessoas apontadas como responsáveis na realização do fato gerador, revestindo-se de copartícipes da infração apurada.

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA DA CONDUTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e

individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular.

A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as *práticas* das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: **2010, 2011, 2012**

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Por bem resumir o litígio, transcrevo a seguir o relatório da decisão ora recorrida, complementando-o no final.

Trata-se de Recurso de Ofício e Recursos Voluntários (Contribuinte fls. 7576 a 7609 e Responsável fls. 7612 a 7646), interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte/MG (fls. 7500 a 7541) que manteve integralmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 04 a 522), mas excluiu a responsabilidade de apenas um dos Responsáveis arrolados, a sócia da Empresa autuada, Sra. MARLENE RITO NICOLAU (Impugnação às fls. 6551 a 6832), rejeitando integralmente a Impugnação apresentada pela Empresa (fls. 6845 a 7465) e pelo Responsável, o sócio, Sr. ELOY TUFFI (fls. 7469 a 7486).

O processo versa sobre exações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, acompanhadas de multa de qualificada (150%), lavradas em face da empresa MICROCAMP ESCOLA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E COMERCIO DE LIVROS LTDA. EPP, sujeita ao regime de apuração pelo Lucro Presumido, tendo sido responsabilizados seus Sócios administradores, Sr. ELOY TUFFI e Sra. MARLENE RITO NICOLAU.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações se resume à constatação de *omissão de receitas*, com base em verificação de *depósitos bancários de origem não comprovada*, invocando o art. 42 da Lei n.º 9.430/96, vez que inúmeros valores identificados na movimentação financeira das contas correntes da Contribuinte não possuíam correspondência em seus Livros, Declarações e documentos fiscais, não sendo ofertados à devida tributação.

O valor das movimentações financeiras da Contribuinte nas suas contas correntes, especificamente no Banco Bradesco, era imensamente superior ao valor da Receita Bruta declarada em sua DIPJ e em outras declarações fiscais, bem como aquele constante das Notas Fiscais emitidas:

(...)

Por entender que a conduta infracional apurada (a omissão de receitas *reiterada* e ininterrupta, nos três anos-calendário colhidos) enquadra-se nas hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, foi qualificada a penalidade aplicada.

A responsabilidade solidária dos sócios deu-se pela aplicação objetiva da previsão do art. 124, inciso I, combinada com o disposto no art. 135, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional.

Contextualizando a Ação Fiscal e o lançamento de ofício perpetrado, a Fiscalização esclarece que a Contribuinte foi alvo da *Operação Avaritia*, na qual o Ministério Público Federal e a Receita Federal do Brasil, conjuntamente, apuraram fraudes fiscais e outros ilícitos, obtendo medidas judiciais para quebra de sigilos legais e outras ações

que levaram ulteriormente à emissão do MPF correspondente, com a obtenção de parte da documentação e provas que embasam a presente Autuação.

Intimados do lançamento de Ofício, a Contribuinte e os Responsáveis ofertaram Impugnações individuais, alegando em suma:

MICROCAMP:

a) Da ilegalidade na determinação do regime de apuração em decorrência da opção pelo Lucro Presumido e a Impossibilidade de Arbitramento.

b) Da origem dos depósitos bancários e Da Comprovação que não possuem a natureza jurídica de receita: b.1) Erro da Base de Cálculo Ausência de Exclusão do lançamento dos valores creditados em conta corrente que dispensariam a comprovação de origem por claramente não representarem receita; b.2) Mérito Do Reembolso de Despesas Relativas do Fundo de Marketing. Necessidade de Exclusão da Base de Cálculo; b.3) Erro da Base de Cálculo conta corrente utilizada exclusivamente pelo sócio para pagamento de despesas pessoais.

c) Não cabimento de qualificação da multa, vez que a Fiscalização não comprovou o dolo, apenas o presumiu pela "reiteração da conduta".

d) Em face da ausência de dolo, fraude ou simulação, bem como pelo fato dos tributos terem sido pagos nas datas previstas em lei, a Impugnante aponta que desapareceu o direito de constituir o crédito tributário em relação aos meses anteriores a novembro/2010, eis que atingido pela DECADÊNCIA.

e) Inexistência de Solidariedade dos Sócios ausência de prova.

f) Das nulidades: f.1) Nulidade da autuação em razão da impossibilidade de Arbitramento. Inexistência de decretação de desclassificação da escrituração. Cerceamento de Defesa. f.2) O lançamento tributário é NULO, eis que não a fiscalização NÃO INDIVIDUALIZOU OS CRÉDITOS A SEREM COMPROVADOS; f.3) Da ausência de individualização dos documentos apreendidos pela Polícia Federal. (extraído do relatório do v. Acórdão da DRJ fls. 7508 a 7509)

Sra. MARLENE RITO NICOLAU:

(...)

A Impugnação do Sr. ELOY TUFFI, basicamente, repete os termos da *defesa* da Contribuinte, aprofundando-se academicamente nas matérias de responsabilidade.

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 2ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE, que julgou totalmente procedente o lançamento, excluindo apenas a responsabilidade da Sócia, Sra. MARLENE RITO NICOLAU. Confira-se a ementa daquele julgado *a quo*:

(...)

Diante de tal revés, a Contribuinte e o Responsável remanescente no polo passivo do feito apresentaram Recursos Voluntário (Contribuinte fls. 7576 a 7609 e Responsável fls. 7612 a 7646), em suma, reiterando suas alegações de defesa já trazidas nos autos, bem como apontando especificamente as razões de reforma do v. Acórdão recorrido.

Diante da exclusão da Sra. MARLENE RITO NICOLAU da demanda, foi interposto Recurso de Ofício pela DRJ *a quo*.

Em Sessão de 13 de março de 2018, decidiu a Turma Julgadora *a quo*, “*por unanimidade de votos, i) negar provimento ao recurso de ofício; ii) negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte; e, iii) dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Eloy Tuffy para afastar a responsabilização imputada*”.

Cientificada, a PGFN interpôs o recurso especial (fls. 7.694/7.725), tendo sido este admitido com base nas seguintes razões (fls. 7.728/7.739):

Em seu recurso especial, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao afastamento da responsabilidade tributária.

(...)

DA COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL (COTEJO ANALÍTICO)

- na hipótese, o acórdão recorrido firmou o seguinte entendimento, *verbis*:

(...)

Como antes mencionado, um tema tão sensível, com consequências patrimoniais tão severas, demanda materialidade probatória da conduta pessoal das pessoas responsabilizadas.

Ainda que tenha-se considerado como fraudulenta a postura da Contribuinte para fins de qualificação da multa, como se observa, não houve qualquer apontamento, demonstração ou prova da conduta individualizada do Sr. ELOY TUFFI (e nem da Sra. MARLENE RITO NICOLAU, diga-se).

Assim, existe deficiência técnica no lançamento de ofício na fundamentação legalmente exigida para responsabilização dos sócios, de modo que a responsabilidade solidária imposta pela Autoridade Fiscal no lançamento de ofício não pode prevalecer.

Diante disso, desse ser afastada a responsabilidade solidária do Sr. ELOY TUFFI pelos débitos lançados, dando-se integral provimento ao seu Recurso Voluntário (com tal apreciação e conclusão, fica prejudicada as alegações de mesmo teor do Recurso Voluntário da Contribuinte).”.

- a própria decisão recorrida reconhece a ocorrência de fraude/dolo/ simulação no presente caso:

“Diante disso, deve se analisar se, além da mera infração de omissão de receitas, houve por parte da Fiscalização fundamentação diversa, específica e adequada para suportar o evidente intuito de fraude do sujeito passivo, necessário para a aplicação e manutenção da multa na monta de 150%. (...)

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

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

(...)

Desse modo, considerando a monta proporcional dos valores omitidos (92% das receitas transitadas) e a continuidade ininterrupta da postura da Contribuinte por 3 (três) anos pelo menos, apresenta-se correta a qualificação da multa, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64.”

- contudo, excluiu os sócios-administradores do polo passivo, por entender que a acusação fiscal a respeito estaria desprovida de fundamentação fática, uma vez que a fiscalização não atribuiu/comprovou a cada um deles de modo específico a prática de ilícitos;

- ou seja, para a decisão recorrida, seria necessário que se houvesse discorrido acerca dos atos ilícitos pelos quais está o sócio-administrador sendo acusado, bem como trazer os elementos probatórios que comprovassem a prática de ilícito, não se prestando para isso meros atos gerenciais;

- a decisão recorrida divergiu do entendimento agasalhado por outro(s) órgão(s) julgador(es). Nesses termos:

Acórdão n.º 1202-00.362

(...)

SOLIDARIEDADE PASSIVA, INTERESSE COMUM. DESIGNAÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 124 do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, ADMINISTRADOR.

São pessoalmente responsáveis, mas não exclusivamente, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os mandatários, prepostos, empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A responsabilidade do sócio-gerente decorre de sua condição de administrador e não da sua condição de sócio.

Acórdão n.º 1302-001.657

[...]

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE.

Demonstrada a prática de atos com infração de lei, é cabível a imputação de responsabilidade solidária aos sócios administradores da pessoa jurídica.

(...)

(...)

- de início, cabe esclarecer que a demonstração da presente divergência não está centrada nessas questões de fundo, mas sim na responsabilização dos administradores da pessoa jurídica autuada;
- a questão é que, em todos os casos confrontados, ficou provada a prática de infração à legislação tributária com fraude/sonegação/dolo. A fiscalização naqueles casos tratados nos precedentes indicados não se concentrou em produzir provas diretas da participação efetiva de cada um dos administradores nas infrações à legislação tributárias apontadas. Ao revés. O Fisco provou a prática da infração pela pessoa jurídica autuada e, como decorrência, considerando a constatação de fraude/sonegação/dolo, imputou a responsabilidade solidária aos sócios administradores da pessoa jurídica;
- o acórdão recorrido entendeu não estar devidamente caracterizada a responsabilidade solidária dos sócios administradores da empresa autuada. Muito embora tenha reconhecido que as condutas imputadas no auto de infração foram intencionais, concluiu a decisão guerreada que a imputação de responsabilidade deve decorrer de uma conduta de cada um dos responsáveis, o que não foi realizado pela autoridade fiscal e que, com relação ao interesse comum, o simples fato de ser sócio-administrador, por maior que seja a sua participação, não caracteriza o interesse comum previsto no art. 124 do CTN;
- em suma, a decisão recorrida, em sentido diametralmente oposto ao decidido nos acórdãos paradigmas, concluiu que a acusação feita ao sócio-administrador da empresa autuada não foi o bastante para responsabilizá-los solidariamente por este crédito, por ausência de fundamentação fática e de elementos probantes nesse sentido;
- por outro lado, os paradigmas, uma vez verificada a infração à lei e a caracterização da fraude nos autos, considerando os poderes gerenciais dos administradores, mantiveram sua inclusão no pólo passivo da obrigação tributária como responsáveis solidários, nos termos dos arts. 124 e/ou 135 do CTN;
- os paradigmas, além da caracterização nos autos da prática de infração à lei e a caracterização da fraude/sonegação/dolo já analisada e considerada como comprovada em relação à pessoa jurídica, não exigiram nenhum outro elemento para responsabilizar os administradores. Não exigiram nenhuma descrição detalhada de ilícitos cometidos pelos administradores, ou qualquer prova específica nesse sentido. Ao contrário da decisão recorrida, como visto;
- logo, a tese dos paradigmas referidos é de que provado pela fiscalização que o sócio gerente agiu com excesso de poderes e/ou com infração à lei, cabe a sua responsabilização pelos créditos tributários correspondentes, a teor do que dispõem o art. 124, inciso I e/ou art. 135, inciso III do CTN. Essa conduta se mostra materializada quando é apresentada declaração falsa (zerada ou com valores ínfimos em relação à

receita efetivamente auferida) à autoridade tributária, quando são omitidos e subtraídos à tributação valores expressivos e de forma reiterada, etc.;

- essas ocorrências foram verificadas de forma similar nestes autos e nos autos nos quais foram proferidos os paradigmas;

- assim, nos paradigmas prevaleceu o entendimento de que a constatação de fraude/dolo/sonegação fiscal (exemplificativamente, omissão de valores elevados ocorrida de modo reiterado) permite, sim, a responsabilização solidária dos sócios administradores;

- repita-se, não se exigiu nos paradigmas apresentados que fosse feita qualquer individualização da conduta de cada sócio administrador. Os administradores foram responsabilizados de forma solidária, uma vez verificados os requisitos do art. 135 e/ou do art. 124, do CTN;

- nesses termos, fica claro que os paradigmas se deparassem com o julgamento do caso descrito neste feito, de modo diverso da decisão recorrida, teriam mantido a responsabilização dos sócios gerentes da pessoa jurídica autuada. Isso porque no relatório fiscal ficou devidamente demonstrado: (i) que os coobrigados eram sócios administradores da pessoa jurídica autuada e não meramente sócios; (ii) que a sua responsabilização decorreu dos poderes que detinham na pessoa jurídica autuada e não da mera condição de sócios; (iii) que houve mais do que mera supressão de tributos; (iv) que os coobrigados eram responsáveis pela empresa e detinham poderes para agir em seu nome; (v) que as condutas foram dolosas, intencionais e praticadas de forma reiterada sendo que a própria decisão recorrida reconheceu que as condutas foram claramente intencionais; (vi) que foram omitidos da tributação elevados valores, resultando numa relevante supressão de tributos; (vii) que ficou comprovada a fraude/dolo/sonegação fiscal.

- enfim, todos esses elementos demonstram de forma indubitável, na linha consagrada pelos precedentes citados como paradigmas, que houve ação dolosa, suficiente para ensejar a responsabilidade solidária dos sócios administradores;

- diante do exposto, fica devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial acerca do disposto no art. 121; no art. 124, inciso I; e no art. 135, inciso III, todos do CTN; arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

- fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores;

- pelo exposto, afiguram-se presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial segundo as disposições do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

(...)

Constata-se, portanto, que o presente recurso tem por objeto apenas a responsabilidade tributária de Eloy Tuffi.

Compulsando o conteúdo das decisões cotejadas, vê-se que o acórdão recorrido sustenta o entendimento de que "ainda que tenha-se considerado como fraudulenta a postura da Contribuinte para fins de qualificação da multa, como se observa, não houve qualquer apontamento, demonstração ou prova da conduta individualizada do Sr. ELOY TUFFI".

Nos paradigmas, por outro lado, os fatos que ensejaram a aplicação da multa qualificada contra a pessoa jurídica foram considerados suficientes para a responsabilização dos sócios administradores, com base no art. 124, I, e/ou art. 135, III, ambos do CTN, sem exigência de que fosse feita individualização de conduta para cada sócio administrador.

É esse o ponto onde reside a divergência jurisprudencial.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Pelo exposto, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Chamado a se manifestar, o sujeito passivo solidário (Sr. Eloy Tuffi) ofereceu contrarrazões (fls. 7.786/7.801). Pugna pelo não conhecimento recursal em face da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os *paradigmas* e, no mérito, pede a manutenção da decisão recorrida.

Já a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 7.773/7.783), sustentando que o Acórdão (i) *padece de omissão, em razão de cercear o direito de defesa da Embargante, pela não enfrentamento de todas as matérias alegadas em sede de Recurso Voluntário*; e (ii) *evidencia “obscuridade” na qualificação multa, ao passo que não há qualquer comprovação de existência de dolo, fraude e/ou simulação – alega-se, tão somente, “conduta reiterada”*.

Especificamente em relação à dita omissão, sustenta a embargante que:

3.1 OMISSÃO – CERCEAMENTO DE DEFESA

A Embargante sustentou em seu Recurso Voluntário (fls. 7576/7608) a nulidade do Auto de Infração em razão da impossibilidade de arbitramento do lucro, expressamente arguido pela Embargante às fls. 7603/7605, uma vez que não houve decretação da desclassificação da escrituração.

(...)

A questão central do presente tópico se justifica pelo fato de que a Embargante cumpriu todas as exigências da fiscalização, no tocante à reescrever seus livros fiscais, de modo a adequá-los à movimentação financeira, mas, SEM QUALQUER DECRETAÇÃO DE DESCLASSIFICAÇÃO FORMAL DA ESCRITA, houve o arbitramento do lucro, o que torna o lançamento nulo. No entanto, tal questão sequer foi analisada no v. Acórdão, cuja justificativa para tal falta seria a de que esse fundamento já fazia parte do mérito enfrentado.

Ora, essa análise revela a omissão do julgado, além de evidente e flagrante cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, devendo, pois, ser suprida com o enfrentamento da matéria, (...)

Pois bem, como bem asseverado no Recurso Voluntário, a Embargante alegou a irregularidade de arbitramento de lucro, visto que não existiu qualquer descrição de irregularidades, erros ou falhas na escrituração fiscalizada. O TVF em apenas uma passagem (item 87) afirmou que os Livros Caixa mostravam-se imprestáveis, visto que não refletiam a movimentação financeira da conta corrente fiscalizada; todavia, em momento algum houve decretação da desclassificação dos livros.

(...)

Despacho de fls. 7.818/7.824 rejeitou os embargos.

A contribuinte, então, interpôs recurso especial (fls. 7.844/7.886), tendo sido este admitido parcialmente (fls. 7.882/7.888), nos seguintes termos:

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “impossibilidade do arbitramento do lucro”

Decisão recorrida:

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO DECLARADA E REGISTRADA. IRRELEVÂNCIA DO LIMITE DE RECITA BRUTA AUFERIDA. ART. 530 RIR/99. POSSIBILIDADE.

O arbitramento não é modalidade de sanção fiscal e tampouco uma prerrogativa ou uma faculdade do contribuinte quando autuado. Trata-se de modalidade de apuração do lucro tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, as suas hipóteses legais de adoção.

Quando constatado pela Fiscalização que o contribuinte, mesmo que optante pelo regime do Lucro Presumido, procedeu ao registro de movimentação financeira/bancária extremamente inferior ao montante realmente constatado, é cabível o arbitramento, posto que revelada profunda deficiência em sua escrita.

Nesse caso, é irrelevante o fato de o valor total de receitas percebidas ainda estar contido no limite anual de receita bruta auferida para fins de opção e permanência no regime do Lucro Presumido.

Acórdão paradigma n.º 1201-000.845, de 2013:

OPÇÃO LUCRO PRESUMIDO - ARBITRAMENTO - IMPOSSIBILIDADE.

A falta de suporte ao livro caixa não torna imprestável a tributação a escrituração do contribuinte, uma vez que este é optante pelo lucro presumido e tinha sua receita conhecida.

[...].

A fiscalização considerou imprestável a escrituração do contribuinte, pois este (i) não teria escriturado livros auxiliares que dessem suporte às informações contidas no livro caixa, (ii) não teria escriturado a movimentação bancária e (iii) não apresentou documentos correspondentes aos avisos de créditos. Pelas razões expostas (item 79 termo de verificação fiscal) a escrituração do contribuinte foi desconsiderada e o lucro arbitrado.

Acórdão paradigma n.º 1302-002.559, de 2018:

LUCRO ARBITRADO

O arbitramento, apesar de uma medida extrema, não constitui punição pela inexistência de elementos necessários à apuração do lucro real, mas sim o único instrumento de que dispõe o Fisco para apurar o montante do tributo.

Tratando-se de medida extrema, o arbitramento do lucro só deve ser utilizado como último recurso, sendo imprescindível que o sujeito passivo tenha sido previamente intimado, de forma clara e objetiva, em prazo razoável para seu atendimento, a providenciar o saneamento das falhas e inconsistências que justificam a desclassificação da sua escrita.

[...].

Cabe frisar, que nos termos do § 3º do art. 57 do RICARF, com redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017, adoto como razões de decidir a decisão recorrida em todos os seus termos, que abaixo transcrevo, litteris:

[...].

Assim sendo, levando-se em consideração que, como mencionado, a motivação para o arbitramento em lide foi a falta de escrituração do FCONT, e tendo em vista que, apesar do tempo decorrido entre o último Termo de Intimação Fiscal (26/05/2015) e a lavratura do Auto de Infração (13/01/2016), não foi efetivada a necessária intimação para que a interessada regularizasse a escrituração do livro auxiliar em foco, entendo que o arbitramento em foco não pode prosperar.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida manteve** o arbitramento de lucros em se tratando de registro de movimentação financeira/bancária extremamente inferior ao montante realmente constatado, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1201-000.845, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, por **não manter** o arbitramento de lucros mesmo não tendo sido escriturada a movimentação bancária, dentre outras irregularidades.

Já quanto ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1302-002.559, de 2018), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.**

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de *registro de movimentação financeira/bancária extremamente inferior ao montante realmente constatado*, no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1302-002.559, de 2018), **ao contrário**, tratou-se de *falta de escrituração do FCONT.*

(2) “divergência sobre o ônus da prova – ausência de investigação pelo fisco”

(...)

No que se refere a essa segunda matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.**

(...)

(3) “multa indevidamente qualificada”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Desse modo, considerando a monta proporcional dos valores omitidos (92% das receitas transitadas) e a continuidade ininterrupta da postura da Contribuinte por 3 (três) anos pelo menos, apresenta-se correta a qualificação da multa, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64.

Acórdão paradigma n.º CSRF/01-05.054, de 2005:

MULTA AGRAVADA DE 150% - LEI 9.430/96, ART. 44, II – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO – A hipótese prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. O retardamento ou redução do imposto a pagar, mesmo reiteradamente, por si só, não correspondem à hipótese legal.

[...].

A manutenção da multa agravada se deu pela consideração acerca do comportamento da recorrente que, sistematicamente e durante anos consecutivos, declara uma renda bruta inferior à verdadeira, no dizer da Ilustre Relatora, em média, 7% da verdadeira receita, o que levou a fiscalização ao agravamento da multa, por entender que isso representava tentativa de impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

Acórdão paradigma n.º CSRF/01-05.347, de 2005:

MULTA AGRAVADA – Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, reduz-se a multa agravada ao percentual normal de 75%.

[...].

Do exame dos autos, verifica-se que a recorrente, por quatro anos, prestou informações ao Fisco Federal por meio da Declaração de rendimentos - DIRPJ e da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, de valores de faturamento em média 90% menores que os constantes da Declaração Periódica de Informações — DPI da Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás.

Por fim, no tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu por **não desqualificar** a multa de ofício aplicada, *considerando a monta proporcional dos valores omitidos (92% das receitas transitadas) e a continuidade ininterrupta da postura da Contribuinte por 3 (três) anos pelo menos*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs CSRF/01-05.054, de 2005, e CSRF/01-05.347, de 2005) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, por

desqualificar a multa de ofício aplicada, em se tratando de *comportamento* da contribuinte *que, sistematicamente e durante anos consecutivos, declara uma renda bruta inferior à verdadeira, [...], em média, 7% da verdadeira receita (primeiro acórdão paradigma)* e de a contribuinte, *por quatro anos, prestar informações ao Fisco Federal por meio da Declaração de Rendimentos - DIRPJ e da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, de valores de faturamento em média 90% menores que os constantes da Declaração Periódica de Informações — DPI da Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás (segundo acórdão paradigma)*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

Contra a matéria não admitida a contribuinte apresentou Agravo (fls. 7.900/7.915), tendo sido este rejeitado conforme despacho de fls. 7.919/7.923.

A PGFN apresentou contrarrazões às fls. 7.941/7.959. Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e transcrito parcialmente abaixo:

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)

(...)

§ 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.

(...)

(grifamos)

Nota-se que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da jurisprudência administrativa federal acerca de uma mesma matéria, não se prestando, na verdade, como uma terceira instância recursal. É por isso que se diz que o dissenso interpretativo

não se estabelece em matéria de prova, mas sim em face da interpretação da mesma legislação tributária.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou comparável), tenha se atribuído um desfecho diferente por aplicadores do Direito que compõem Colegiados distintos.

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

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

Na prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* reformaria o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma potencial solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial. Isso ocorre, por exemplo, na hipótese da comparação das decisões sinalizar que as conclusões jurídicas são diversas em função de situações ou arcabouços fáticos dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita.

Feitas essas considerações, passaremos a analisar o cabimento dos recursos especiais quanto às matérias previamente admitidas.

Recurso Especial da PGFN

Responsabilidade tributária de Eloy Tuffi

De acordo com o voto condutor do Aresto recorrido:

No que tange à responsabilização solidária do Sócio administrador, Sr. ELOY TUFFI, observamos que a sua responsabilização foi apresentada no TVF de forma bem *objetiva*:

16 – Sobre a solidariedade tributária, os incisos I e II do artigo 124 e os incisos II e III do artigo 135 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, CTN Código Tributário Nacional, a seguir transcritos, dispõem:

[transcrição dos dispositivos]

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

² Embargos de Divergência nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

17 – O lançamento efetivado para a constituição dos créditos tributários, mediante a lavratura do presente Auto de Infração, tem como sujeito passivo, contribuinte, a pessoa jurídica acima nomeada, MICROCAMP ESCOLA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E COMÉRCIO DE LIVROS LTDA, CNPJ: 07.139.282/000151; e como RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS, em consonância com os artigos 124 e 135 do CTN, os que sequeem:

1. O Sr. ELOY TUFFI, CPF n.º 507.066.08887, na situação de sócio e administrador da empresa MICROCAMP ESCOLA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E COMÉRCIO DE LIVROS LTDA, CNPJ: 07.139.282/000151, com 50% do capital social da empresa.

2. O Sr. MARLENE RITO NICOLAU TUFFI, CPF n.º 116.227.99828, na situação de sócio e administrador da empresa MICROCAMP ESCOLA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E COMÉRCIO DE LIVROS LTDA, CNPJ: 07.139.282/000151, com 50% do capital social da empresa.

A jurisprudência dessa C. 2ª Turma Ordinária é no sentido de que o art. 124, inciso I, do CTN não contém norma adequada para possibilitar a responsabilização dos sócios administradores das pessoas jurídicas, devidamente constantes dos contratos e estatutos sociais que lhes constituem.

É cediço que, para ocorrer a responsabilização solidária lá prevista é necessária a constatação e a prova da participação conjunta de pessoas, como referido na sua redação, quando da ocorrência do fato gerador, devendo ser estas coparticipes das infrações percebidas pelo Fisco.

O *interesse comum* que se refere o inciso I do art. 124 do CTN não é aquele econômico, consequencial, que os titulares, naturalmente, têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica. A utilização de tal dispositivo para atribuir responsabilidade aos sócios (administradores ou não), sob a simples conjectura de haver *interesse* econômico, acaba por desconsiderar, indevida e ilegalmente, a personalidade jurídica.

E mesmo o art. 135 do CTN dispositivo este adequado à responsabilização dos sócios administradores traz consigo uma prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular.

A aplicação do art. 135 do CTN não pode ser objetiva e *automática*.

(...)

Como antes mencionado, um tema tão sensível, com consequências patrimoniais tão severas, demanda *materialidade* probatória da conduta pessoal das pessoas responsabilizadas.

Ainda que tenha-se considerado como *fraudulenta* a postura da Contribuinte para fins de qualificação da multa, como se observa, não houve qualquer apontamento, demonstração ou prova da conduta individualizada do Sr. ELOY TUFFI (e nem da Sra. MARLENE RITO NICOLAU, diga-se).

Assim, existe deficiência técnica no lançamento de ofício na fundamentação legalmente exigida para responsabilização dos sócios, de modo que a *responsabilidade solidária* imposta pela Autoridade Fiscal no lançamento de ofício não pode prevalecer.

Diante disso, desse ser afastada a responsabilidade solidária do Sr. ELOY TUFFI pelos débitos lançados, dando-se integral provimento ao seu Recurso Voluntário (com tal apreciação e conclusão, fica prejudicada as alegações de mesmo teor do Recurso Voluntário da Contribuinte).

Como se vê, o Colegiado *a quo*, não obstante ter mantido a multa qualificada, afastou a responsabilidade solidária por vício de motivação, afinal “*não houve qualquer apontamento, demonstração ou prova da conduta individualizada do Sr. ELOY TUFFI*”.

Do primeiro paradigma (Acórdão nº **1202-000.362**), por sua vez, extraem-se as seguintes razões de decidir de forma favorável, respectivamente, à qualificação da multa e à responsabilidade solidária naquela situação:

(...)

Ora, não há como qualificar como um simples erro, tão elevada movimentação de recursos em contas-correntes à margem da tributação, sem apresentação de nenhum livro ou documento fiscal registrasse toda a atividade.

Ademais, conforme destacado pela autoridade fiscal lançadora, corroboram para caracterizar a conduta dolosa de sonegar tributos "a) não entrega das DCTFs quando estava obrigado a fazê-lo em razão de estar em plena atividade operacional e financeira (manutenção de expressiva movimentação bancária em várias instituições financeiras) no ano-calendário de 2001, o que lhe permitiu ocultar da Fazenda Nacional a percepção de receitas que se encontravam no campo de incidência do imposto de renda e contribuições; b) não localização da empresa no endereço informado à Receita Federal, e nem comunicação de qualquer alteração de seu domicílio fiscal; c) não atendimento aos termos de intimação no que diz respeito às informações reiteradamente solicitadas acerca da pessoa ou do estabelecimento da PRO RIO ESPUMA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA que fosse, à época da ação fiscal, responsável pelas questões administrativas, comerciais e fiscais para fins de atendimento às intimações formuladas por esta fiscalização; e d) presença de pessoas estranhas ao quadro social da empresa no ano calendário de 2001 que diretamente ou por intermédio de outras pessoas, mediante procurações públicas, praticaram atos de gerência administrativa, financeira e comercial, conforme evidenciado na seqüência deste Relatório Fiscal,"

Soma-se, ainda, o fato da empresa, que tinha por objeto principal a industrialização e a comercialização de colchões, amplamente conhecidos e comercializados a nível nacional sob a marca "SONOLEVE", ter estabelecido em uma sala, em Juiz de Fora, sua matriz, sendo que toda movimentação da empresa se encontrava no estado do Rio de Janeiro e todas as filiais da empresa, no total de nove, foram extintas até antes da mudança da sede para Juiz de Fora.

Todos os fatos acima deixam clara a intenção do contribuinte de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Destarte, o argumento da impugnante não merece prosperar, diante da irregular conduta dolosa de sonegar tributos adotada pelo sujeito passivo, motivo que é devida a multa de ofício qualificada de 150% no lançamento em análise.

(...)

5.2 SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

A autoridade fiscal lavrou Termo de Sujeição Passiva Solidária em face de sócios da recorrente, sendo mantidos pela decisão de primeira instância os senhores Henry Waissman e Jairo Sartori, por entender estar caracterizada o interesse comum dos mesmos na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme prescrito no art. 124, I do CTN.

(...)

O Auditor caracterizou a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124 do CTN em relação aos sócios da fiscalizada, tendo em vista a constatação de que os sócios administradores procuraram de forma dolosa, impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal. Para tanto, furtaram-se de apresentar toda documentação contábil-fiscal, bem como deixaram de registrar a quase totalidade de suas movimentações bancárias e de declarar os valores devidos à Fazenda Pública.

O art. 124 do CTN prescreve que as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, são solidariamente obrigadas,

situação esta em que se inserem os sócios administradores de pessoa jurídica, quanto mais quando fica claramente configurada a prática dolosa de sonegação fiscal e não fornecimento de documentos obrigatórios ao fisco.

A própria extrema discrepância entre a movimentação financeira da impugnante e sua receita informada, que informou em declaração apenas 7% de toda receita apurada, já demonstra a atividade dolosa dos sócios da pessoa jurídica de excluir da escrituração e tributação a quase totalidade da receita, corroborando na caracterização do interesse comum dos sócios e a pessoa jurídica.

(...)

Alega o Sr. Jairo Sartori que figurava apenas como diretor comercial, não podendo ser caracterizado como sócio-gerente, pois não exerceu poder de administração, bem como a fiscalização não lhe atribuiu e muito menos comprovou a prática de quaisquer atos que configurem excesso de poder.

Conforme termos de verificação fiscal e documentos juntados nos autos, figuram as seguintes provas de que o mesmo, no ano-calendário de 2001, exerceu a gerência da interessada e, apesar de documentar sua retirada da sociedade, através de alterações no contrato social, permaneceu como sócio de fato:

(...)

O Sr. Henry Waissmann argumenta que não faz parte da empresa autuada e muito menos exerceu a função de gerência, não se encontrando no relatório fiscal qualquer documento que pudesse inferir-lhe a qualidade de gerente. Que a gerência da empresa sempre foi exercida pelo Sr. Saul Bayer, cabendo-lhe, na qualidade de procurador da sócia cotista Cimara Corporation, apenas exigir prestações de contas por parte do Sr. Saul Bayer.

Ocorre que sua participação na gerência da interessada se deu através do item 03 da 13ª Alteração Contratual da interessada, à fl. 790, efetivada em 17/01/2001, que indicava a sócia Cimara Corporation, da qual o Sr. Henry Waissman é procurador, como administradora e sócia-gerente. Assim, apesar de a indicação de sócia-gerente ser direcionada à empresa estrangeira Cirmam Corporation, o exercício da gerência se deu através da pessoa física indicada como procuradora, no caso, o Sr. Henry Waissman.

Entende-se ainda que o art. 124 pode ser perfeitamente combinado com art. 135, III do CTN, que responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, prática que ficou plenamente caracterizada pelas condutas dolosas acima analisadas, bem como no item relativo à análise da decadência.

Conclui-se que os Srs. Henry Waissman e Jairo Sartori tiveram interesse comum (jurídico e econômico) nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, sendo, portanto, solidariamente obrigados ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 124, inciso I, do CTN.

Verifica-se, assim, que a solidariedade dos dois *diretores* da contribuinte lá autuada foi mantida após análise do mérito propriamente dito, ou seja, após os Julgadores superarem eventual vício de motivação.

Além disso, o caso ora cotejado envolveu circunstâncias específicas determinantes para a solução daquele litígio, notadamente a interposição de pessoas no quadro societário, registro irregular e a convicção de que os sujeitos passivos em questão teriam figurado como *sócios de fato*, mas que aqui não se fazem presente.

Diante, então, da ausência de similitude fática entre os arestos comparados, descarto o *primeiro paradigma* (Acórdão n.º 1202-000.362) como hábil a demonstrar o alegado dissídio.

Isso se repete com o *segundo paradigma* (Acórdão n.º **1302-001.657**), tendo em vista que este julgado manteve a solidariedade em razão dos mesmos fatos que teriam ensejado a qualificação da multa, fatos estes que também possuem peculiaridades que impedem a comparabilidade para os fins pretendidos pela recorrente.

Mais precisamente, do voto condutor do *segundo paradigma* extrai-se que:

DOS TERMOS DE RESPONSABILIDADE

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

(...)

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

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

52. *Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.*

(...)

55. *Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:*

(...)

c) *Infração à lei - não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter conseqüências tributárias.*

56. *Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)*

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Como se percebe, a responsabilidade solidária, também nesse segundo caso comparado, restou mantida em razão de fatos adicionais, do qual chama atenção a circularização feita pela fiscalização, que comprovou a tentativa de manipulação dos valores constantes das notas fiscais que lhe foram apresentados. Daí a dessemelhança fático-jurídica que impede a caracterização do necessário dissídio.

Pelo exposto, não conheço do recurso especial fazendário.

Recurso Especial da contribuinte

Do arbitramento

Segundo o voto condutor da decisão ora recorrida:

(...)

Em relação à apuração da base de cálculo do lançamento por meio de arbitramento, alega a Recorrente que, como já mencionado, não teria extrapolado o teto legal vigente do Lucro Presumido, bem como não teria havido a *decretação formal* e prévia da inutilidade sua escrita durante a Fiscalização, não havendo quaisquer erros ou falhas que a tornassem *imprestável*, justificando a manobrar de aplicação do art. 530 do RIR/99.

Pois bem, como se verifica no TFV e restou registrado nas tabelas e documentos, apenas 7,18% do montante total das suas movimentações financeiras foram declaradas e registradas na sua escrita. Observe os valores envolvidos:

Períodos de Apuração	Movimentação Financeira Trimestral/Anual	Receita Bruta(DIPJ) Trimestral/Anual	Diferença Trimestral/Anual
	(1)	(2)	(3)=(1)-(2)
TOTAL	37.864.797,18	2.717.406,17	35.147.391,01

Nesse sentido, a Fiscalização afirmou que *os Livros Caixa apresentados pela fiscalizada não refletem a movimentação financeira desta, assim, estes Livros Caixa, referentes aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, estão imprestáveis, inciso II do artigo acima, para a identificação da efetiva movimentação financeira, alínea “a” do inciso II. Não há como escapular à determinação legal, a esta fiscalização federal cabe cumprir o ordenamento jurídico citado acima e estabelecer de ofício, o regime arbitrado para a apuração do lucro da fiscalizada nos anos em discussão.*

Ressaltou também que, mesmo intimada a Empresa, por Termo de Intimação formal e específico, a apresentar documentação referente às 6 (seis) contas correntes do Banco Bradesco, esta não forneceu qualquer informações ou documento, sendo aqueles documentos obtidos por meio de pedido de quebra de sigilo fiscal feito pelo Departamento de Polícia Federal, que posteriormente cedeu a documentação à Secretaria da Receita Federal.

Desse modo, assim como fundamentado no TVF e defendido no v. Acórdão da DRJ, os fatos ocorridos se amoldam à hipótese específica do art. 530 do RIR/99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

(...)

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; (destacamos)

Ainda que este Conselheiro entenda e defenda que o arbitramento do lucro não deve ser confundido com sanção, sendo prerrogativa excepcional do Fisco, não há dúvidas que tamanha ausência de registros contábeis da real movimentação financeira (mais de 92%) enquadra-se em profunda *deficiência* da escrita, sendo certamente *imprestável* para fins de identificação dos valores tributáveis.

E como se observa, a motivação da adoção do arbitramento não foi a violação do *teto* do Lucro Presumido, mas apenas a *deficiência* do conteúdo dos Livros da Recorrente.

Apesar do art. 24 da Lei nº 9249/95 prever que, em casos como o presente, *o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão*, tal

prescrição é geral e não contempla ou menciona hipótese de deficiências ou falhas de escrituração.

Tal assunto é precisa e especialmente tratado no art. 530 do RIR (art. 45 da Lei n.º 8.981/95), que deve ser interpretado e aplicado de maneira sistemática em relação às demais normas que disciplinam a apuração do imposto sobre a renda e os procedimentos para o lançamento de ofício.

Nesse sentido, tratando de caso extremamente semelhante a este, confira-se o Acórdão n.º 1302.001.805, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta mesma 1ª Seção, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada por unanimidade nesse ponto, publicado em 24/03/2016:

(...)

ARBITRAMENTO. CABIMENTO.

Correto o arbitramento procedido pela Autoridade Fiscal quando o contribuinte, optante pelo regime do Lucro Presumido, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou, alternativamente Livro Caixa, no qual esteja registrada toda sua movimentação financeira, inclusive bancária. (destacamos)

Desse modo, no caso, é patente a subsunção dos fatos envolvidos à norma carregada em tal dispositivo que trata do arbitramento do lucro, sendo irrelevante ter o montante total da receita bruta colhida permanecido abaixo do limite à época vigente de R\$ 48.000.000,00 para a opção pelo Lucro Presumido.

Nota-se, assim, que a Turma Julgadora “validou” a tributação pelo método do arbitramento nesse caso concreto, por entender que a ausência de escrituração de mais de 92% da real movimentação financeira por si só tornaria a contabilidade imprestável para identificação da efetiva base de cálculo. Por isso considerou legítima a tributação via arbitramento.

O *paradigma* admitido para essa matéria (Acórdão n.º 1201-000.845), por sua vez, registra que:

(...)

Nos termos da legislação transcrita, o contribuinte, optante pela tributação com base no lucro presumido, que no decorrer do ano-calendário mantiver Livro Caixa, estará dispensado da escrituração contábil completa, ou seja, nos termos da legislação comercial.

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. Da mesma forma, a legislação simplificou o cumprimento das obrigações acessórias.

No caso dos autos, o contribuinte, optante pelo lucro presumido, apresentou à fiscalização durante o procedimento fiscal os seguintes livros, relativamente aos anos de 2003 a 2006: livro caixa 2003 (fls. 359/372), registro de entrada 2003 (fls. 592/599), livro caixa 2004 (fls. 374/390), registro de entrada 2004 (fls.603/609), livro razão 2005 (fls. 443/470) e livro razão 2006 (fls. 392/422).

No tocante ao arbitramento, este está disciplinado no artigo 530 do RIR/99 (Decreto 3.000/99):

(...)

A fiscalização considerou imprestável a escrituração do contribuinte, pois este (i) não teria escriturado livros auxiliares que dessem suporte às informações contidas no livro caixa, (ii) não teria escriturado a movimentação bancária e (iii) não apresentou documentos correspondentes aos avisos de créditos. Pelas razões expostas (item 79 termo de verificação fiscal) a escrituração do contribuinte foi desconsiderada e o lucro arbitrado.

Ocorre que, as faltas apontadas no parágrafo acima não impõem o arbitramento do lucro, já que é medida extrema.

Ora, o contribuinte é optante pelo lucro presumido, o que exige para cálculo do tributo o conhecimento da receita tributável, para então aplicar as alíquotas devidas. O presente auto tem por base a presunção de omissão de receitas, o que leva necessariamente a uma receita conhecida e não declarada, assim, para conhecermos o lucro basta aplicar a alíquota devida a essa receita; as faltas citadas pela fiscalização não impedem tal tarefa.

Nesse contexto, tendo em vista que os lucros apresentados são suficientes para conhecer a receita, verifica-se que a receita conhecida em cada ano (2003, 2004, 2005 e 2006), após a soma do valor declarado e do valor omitido, não ultrapassa o limite para opção pela tributação pelo lucro presumido, qual seja R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões). No ano de 2003 a receita bruta conhecida foi de R\$ 24.941.504,95; em 2004 R\$ 26.824.294,84; em 2005 R\$ 15.343.735,31 e em 2006 R\$ 17.784.000,12.

Dessa maneira, não se justifica a desconsideração da escrituração do contribuinte e o arbitramento do lucro.

Outrossim, não é possível sequer argumentar vícios na escrituração ou indícios de fraude, uma vez que grande parte das movimentações do contribuinte foi devidamente escriturada.

Do exposto, tendo em vista ser indevido o arbitramento, em relação ao período de 2003 a 2006, o auto de infração deve ser cancelado.

Entretanto, o indevido arbitramento não é a única causa de cancelamento parcial do auto de infração em debate. **O método utilizado pela fiscalização para a autuação com fundamento no artigo 42 da lei 9430/96** também é causa que enseja o cancelamento parcial do auto e alcança todo o período autuado, inclusive o ano de 2007.

Como se vê, esse precedente, em um primeiro momento, realmente proferiu o entendimento de que, na hipótese do contribuinte ter optado pelo lucro presumido, e a receita total conhecida (receita omitida + receita declarada) não superar o limite desse regime, incabível o arbitramento. Logo em seguida, porém, o voto condutor afasta eventuais vícios na escrituração, sob o argumento de *que grande parte das movimentações do contribuinte foi devidamente escriturada*.

Ademais, como bem notou a PGFN em suas contrarrazões:

No presente caso, ganhou destaque a constatação de que apenas 7,18% do montante total das movimentações financeiras da ora recorrente foram declaradas e registradas na sua escrita. Essa constatação é relevante na medida em que a fiscalização e as instâncias julgadoras consideraram que “tamanho ausência de registros contábeis da real movimentação financeira (mais de 92%) enquadra-se em profunda deficiência da escrita, sendo certamente imprestável para fins de identificação dos valores tributáveis”.

Tais circunstâncias não se afiguram presentes, nem de forma semelhante, no acórdão indicado como paradigma.

Considerando, então, a dessemelhança fático-jurídica entre os Arestos comparados, não conheço da presente matéria.

Da multa qualificada

Nesse ponto, por concordar integralmente com o juízo prévio de admissibilidade, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, conheço da matéria nos termos do despacho de 7.882/7.888.

Conclusão

Ante o exposto, não conheço do recurso especial da PGFN e conheço parcialmente do recurso especial da contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer parcialmente do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que também não estava caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade.

O recurso especial da Contribuinte foi admitido, neste ponto, em face dos dois paradigmas indicados, sob a ótica de que ambos teriam afastado a qualificação da penalidade em circunstâncias fáticas semelhantes às verificadas nestes autos. Em contrarrazões, porém, a PGFN observou que:

A manutenção da multa qualificada foi fundamentada pela decisão recorrida em aspectos peculiares ao contexto fático e probatório contido nestes autos. Não se trata de mera aplicação de lei ou de questão de direito apenas. Os fatos analisados pelos acórdãos indicados como paradigmas pelo recorrente apresentam-se distintos, em aspectos relevantes, do que foi julgado pela decisão recorrida.

O Colegiado *a quo* manteve a qualificação da penalidade porque, para além da constatação de omissão de receitas, a autoridade lançadora teria apresentado *fundamentação diversa, específica e adequada para suportar o evidente intuito de fraude do sujeito passivo*, vez que apontada a *reiteração das condutas envolvidas na omissão de receitas nos 3 (três) anos-calendários*, consistente na falta de declaração de 92% de sua *movimentação financeira* de forma injustificada. O voto condutor do acórdão recorrido destaca a seguinte motivação apresentada no Termo de Verificação Fiscal, consistente com as hipóteses dos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64:

A – As notas fiscais emitidas pela fiscalizada, bem como os valores declarados por esta nas declarações DIPJ, DACON, DCTF e LIVRO CAIXA, reiteradamente, não contemplam a totalidade das suas receitas tributáveis apuradas por esta fiscalização federal. Omissão de receitas reiterada.

B – A prática reiterada de omissão das receitas das atividades, nos três anos fiscalizados, é corroborada solidamente pelos fatos narrados no tópico anterior VI - ANÁLISE FISCAL – AUDITORIA INTERNA X NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA FRANQUEADORA, que comprovam que a fiscalizada ofereceu à tributação somente parte de sua receita tributável a fim de reduzir dolosamente o recolhimento de impostos. Omissão de receitas reiterada. (*destaques do original*)

O paradigma n.º CSRF/01-05.054, como bem observado no exame de admissibilidade, teve em conta o *comportamento* de sujeito passivo *que, sistematicamente e durante anos consecutivos, declara uma renda bruta inferior à verdadeira, [...] em média, 7% da*

verdadeira receita. Contudo, seu voto condutor refere que não consta na peça impositiva inaugural, em qual dos três artigos indicados (71 a 73) a qualificação da multa se apóia, nem se diz respeito a sonegação, fraude ou conluio, nem consta em qual dos procedimentos da recorrente se baseou a qualificação da multa, ou seja, se foi o procedimento de não atender às intimações, se foi o procedimento de não possuir registros contábeis necessários ou desatender às normas de opção pelo lucro presumido ou pelo fato de ter tributado apenas parcela de suas receitas no período fiscalizado. E, para além desta imprecisão acusatória, ausente no recorrido, ao abordar especificamente a hipótese de qualificação da penalidade por reiterada declaração inexata, o referido paradigma assim indica:

Seguindo o raciocínio desenvolvido, concordo com a posição de que as divergências existentes entre os valores declarados pelo contribuinte ao fisco se revestem da condição de declaração inexata, até porque tais valores estão consistentemente contidos nos livros fiscais ou contábeis do contribuinte, foram informados pelo próprio contribuinte e, como no presente caso, deles a fiscalização extraiu as diferenças que ao final tributou.

Aqui, porém, como mencionado, a omissão também se verificou nas notas fiscais emitidas e na escrituração das receitas no Livro Caixa, razão pela qual a infração foi constatada a partir das informações das notas fiscais da franqueadora em favor da Contribuinte. Logo, não existe aqui o elemento invocado para descaracterizar a fraude no paradigma, consistente no fato de a Fiscalização extrair as diferenças tributadas da própria escrituração do sujeito passivo.

O segundo paradigma nº CSRF/01-05.347, por sua vez, como referido no exame de admissibilidade, tem em conta a conduta de *por quatro anos, prestar informações ao Fisco Federal por meio da Declaração de Rendimentos - DIRPJ e da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, de valores de faturamento em média 90% menores que os constantes da Declaração Periódica de Informações — DPI da Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás. O voto vencido nele expresso, do ex-Conselheiro Marcos Vinícios Neder de Lima, trouxe consignado que as discrepâncias nas informações apresentadas ao Fisco federal, durante quatro anos seguidos, reduzindo em 90% a sua receita declarada para o Fisco Estadual e a automática cobrança administrativa e executiva judicial, bem como a ausência de uma explicação plausível para os erros reiterados e expressivos, levam ao convencimento desse julgador na configuração da fraude. Contudo, no voto vencedor, o ex-Conselheiro José Carlos Passuello fez ressalvas a esta conduta, observando que:*

No cotejo de argumentos me inclino a acompanhar a C. 3ª Câmara, considerando ainda que a autuação foi procedida à vista dos relatórios apresentados pela empresa ao Fisco Estadual e que nos anos de 1996 e 1997 deixou de apresentar a DCTF e em 1998 deixou de apresentar as DDCT, pelo que foi penalizada com multa específica.

Este paradigma valida, de um lado, a conclusão do acórdão lá recorrido, no sentido de que *a divergência entre as informações apresentadas ao Fisco Estadual e as declaradas à Receita Federal, não autorizam a qualificação de evidente intuito de fraude, desde que não restou identificado o uso de artifícios, ardis ou outros meios similares para burlar o Fisco, restando caracterizado apenas a feitura da declaração inexata* – o que já se distingue do presente caso em que houve omissão em notas fiscais e no Livro Caixa -, mas adiciona que sequer houve apresentação de declarações inexatas na maior parte dos períodos fiscalizados, assim distanciando, ainda mais, os fatos lá analisados dos aqui referidos para manutenção da multa qualificada.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que*

lhe tenha dado outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte, também no que se refere à qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator para conhecer do recurso fazendário com base no segundo paradigma n.º 1302-001.657. Embora referido julgado, de fato, exponha circunstâncias fáticas distintas do presente, mormente em razão de as notas fiscais apresentadas à Fiscalização apresentarem valores substancialmente inferiores aos consignados nas vias em poder dos clientes, tem-se que esses elementos foram considerados suficientes para caracterização da *conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964* e, assim, bastaram à *exasperação da multa no percentual de 150%* e esta, por sua vez, foi suficiente para a responsabilização dos administradores com fundamento no art. 135 do CTN, vez que, para tanto, a conclusão do outro Colegiado do CARF foi pautada na Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 17 de dezembro de 2010.

No mesmo sentido foi o voto desta Conselheira, nesta parte condutor do Acórdão n.º 9101-005.755³:

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia

O segundo paradigma, porém, não traz qualquer especificação acerca da conduta dos responsáveis tributários cuja responsabilidade tributária foi mantida. Do relatório do paradigma n.º 1302-001.657 consta, apenas, que:

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 959/979, através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 4.017.848,49, incluídos juros de mora e multa proporcional de 150%.

2. De acordo com o auto de infração e com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.021/1.032), o lançamento, que se reporta aos anos-calendário 2008 e 2009, decorreu da omissão de receitas em face de i) depósitos bancários de origem não comprovada e ii) não escrituração e não declaração de receitas de serviços prestados. O lucro foi arbitrado ante a não apresentação dos livros contábeis e fiscais.

3. Em consequência da omissão de receitas, foram lavrados os autos de infração reflexos concernentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 980/1.001), no valor de R\$ 1.086.927,95, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 1.002/1.010), no valor de R\$ 658.856,45, e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1.011/1.019), no valor de R\$ 133.841,89. O crédito tributário total importa em R\$ 5.897.474,76, conforme demonstrativo consolidado de fl. 2.

4. Foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, constituindo o Processo n.º 10882.724088/2012/76.

5. Lavraram-se Termos de Sujeição Passiva Solidária para inclusão, no pólo passivo da obrigação, de Francisco Ferreira da Silva Neto e Rafael Rodrigues de Souza Neto, sócios administradores da empresa (fls. 1.044/1.047 e 1.048/1.051).

E o seu voto condutor valida a imputação de responsabilidade aos sócios-gerentes em razão, apenas, das circunstâncias que justificaram a qualificação da penalidade. Veja-se:

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

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

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se De responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter conseqüências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Quando o Conselheiro Relator do paradigma relata os fatos que conduzem à qualificação da penalidade e conclui que eles são *caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964*, assim afirma o cabimento da *exasperação da multa no percentual de 150%* e da *responsabilização dos administradores da pessoa jurídica*, sem o acréscimo de qualquer outra circunstância que não as exigidas para qualificação da penalidade, e que, assim, configurariam *as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN*. A reprodução subsequente da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 17 de dezembro de 2010 confirma esta constatação, mormente na parte em que nela está mencionado que *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*.

Assim, este segundo paradigma é apto a caracterizar o dissídio jurisprudencial suscitado e que, localizado em plano anterior à verificação da conduta específica dos responsáveis, não é afetado pela alegada *grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial*.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser conhecido, mas apenas em face do paradigma n.º 1302-001.657.

Sob esta ótica, referido paradigma presta-se a reformar as premissas do acórdão recorrido, no sentido de que *a aplicação do art. 135 do CTN não pode ser objetiva e automática, demandando materialidade probatória da conduta pessoal das pessoas responsabilizadas, mesmo na hipótese de que tenha-se considerado como fraudulenta a postura da Contribuinte para fins de qualificação da multa*. No paradigma, como visto, a despeito da ausência de *demonstração ou prova da conduta individualizada* do sócio gerente, a sua responsabilidade tributária foi mantida sob o mesmo fundamento legal.

O presente voto, assim, é no sentido de CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa