



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.724426/2019-95
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.632 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente MZ NEGOCIOS ADMINISTRATIVOS EIRELI (CONTRIBUINTE) E MARIA ZILDA CONTI (RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentados para demonstrar a divergência não se aproximam na circunstância determinante para a manutenção da responsabilidade tributária no acórdão recorrido, qual seja, o fato de a gerente ser a única sócia da sociedade unipessoal autuada por omissão de receitas em atividade distinta de seu objeto social e presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, mantidos em contas por ela movimentadas. O primeiro paradigma apresentava deficiências acusatórias desde a qualificação da penalidade, que repercutiram na exoneração da responsabilidade imputada ao sócio controlador e administrador da autuada, e o segundo paradigma tinha em conta omissão de receitas por sociedade varejista com imputação de responsabilidade aos quatro sócios-administradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator) que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

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

Relatório

Trata-se, na origem de recursos especiais de divergência interpostos pelos sujeitos passivos acima identificados contra o Acórdão n.º 1301-005.171, de 13/04/2021, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu negar provimento ao recurso voluntário que foi apresentado conjuntamente pelas mesmas pessoas na fase processual anterior, que restou assim ementado:

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

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 - RICARF.

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE. ARBITRAMENTO. LANÇAMENTO NÃO IMPUGNADO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea que fossem valores isentos, já oferecidos à tributação, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte ou de outra origem justificada.

LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada.

SÚMULA 182 DO TFR. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM LANÇAMENTOS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS SOB A ÉGIDE DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

Súmula 182, do Tribunal Federal de Recursos, tendo sido editada antes do ano de 1988 e por reportar-se à legislação então vigente, não serve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundados em lei editada após aquela data.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS, COFINS e CSLL.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

LANÇAMENTO NÃO IMPUGNADO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

TERMO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NULIDADE

Somente enseja a nulidade o termo lavrado por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Descabe a reclamação de cerceamento de defesa da responsável tributária solidária, titular da Eireli, que foi reiteradamente intimada para apresentar documentos e comprovantes e não apresentou respostas, mesmo tendo sido os pedidos de prorrogação deferidos, e que foi devidamente cientificada dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal, podendo apresentar sua impugnação, ora analisada, além da possibilidade não exercida de pedido de vistas/cópia do processo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SONEGAÇÃO E DOLO.

Correta a responsabilização solidária da titular da Eireli, com base no art. 135, III do CTN, dada a constatação de sonegação e dolo.

SONEGAÇÃO. DOLO.

Caracteriza sonegação e dolo a sistemática omissão de maior parte das receitas durante os 3 (três) anos-calendário seguidos, o exercício da atividade de distribuição de combustíveis não constante de seu objeto social e que procurou ocultar, a confusão patrimonial com pessoas físicas ligadas, a apresentação de contratos de mútuo fictícios e a apresentação de Escrituração Contábil Digital - ECD e Escrituração Contábil Fiscal - ECF, que omitem movimentações bancárias.

MULTA QUALIFICADA. DOLO.

Caracteriza a presença do dolo, elemento específico da sonegação, cabível a aplicação da multa qualificada nos termos de legislação em vigor.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

O percentual de multa qualificada aplicável é aquele determinado expressamente em lei.

MULTA REGULAMENTAR. LEGALIDADE. As multas aplicadas pela falta de entrega de DCTF foram apuradas em conformidade com a legislação vigente.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Sobre os débitos tributários não pagos no prazo, incidirão juros de mora calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento ao mês de pagamento; a utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação que embasou a autuação, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

INTERPRETAÇÃO MAIS BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA EM CASO DE DÚVIDAS, ART. 112, DO CTN.

Se, diante dos elementos nos autos inexistem dúvidas quanto à prática de infração tributária e à penalidade aplicável ao caso, não há que se falar em interpretação mais favorável, pois o lançamento é ato administrativo vinculado. Recurso Voluntário não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Primeiramente, os sujeitos passivos apresentaram embargos de declaração contra o acórdão acima referido.

Em 25/08/2021, ambos foram cientificados dos despachos que rejeitaram seus respectivos embargos, e em 09/09/2021, cada um deles apresentou tempestivamente seu recurso especial.

Neles, os sujeitos passivos alegam que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias: 1- Impossibilidade do arbitramento de receitas quando o contribuinte mantém escrituração fiscal e formalizou sua entrega à RFB – interpretação a ser conferida ao art. 532 do Decreto nº 3.000/99 (Acórdão paradigma: 1301-000.952); 2- Inaplicabilidade da multa qualificada de 150% sem a demonstração de ilícito direcionado a afastar o conhecimento do fato gerador pela Receita Federal – interpretação a ser conferida ao art. 71 da Lei nº 4.502/64 (Acórdão paradigma: 1201-002.977); e 3- Impossibilidade de responsabilização solidária do sócio, quando não individualizada conduta em abuso à lei ou excesso de poderes – interpretação a ser conferida ao art. 135, inciso III, do CTN (Acórdãos paradigmas: 1402-002.520 e 1101-007.754).

A presidência deu seguimento parcial apenas ao Recurso Especial da responsável tributária Maria Zilda Conti em relação à matéria tratada no tópico “3- Impossibilidade de responsabilização solidária do sócio, quando não individualizada conduta em abuso à lei ou excesso de poderes – interpretação a ser conferida ao art. 135, inciso III, do CTN”.

No mérito sustenta que a fundamentação contida no auto de infração não descreve a prática de conduta pela responsável solidária de atos com excesso de poder ou em infração à lei, mas apenas a existência de interesse comum presumido, “pois como única sócia da empresa se beneficiou do não pagamento dos tributos devidos”.

A responsabilidade por interesse comum no fato gerador, todavia, não encontra respaldo no art. 135, III, do CTN, mas no art. 124, I, do CTN. Exatamente por força da linha adotada no Termo de Verificação Fiscal, é que a RECORRENTE apontou a impossibilidade de sua responsabilização solidária, uma vez que o entendimento majoritário deste CARF exige para a responsabilização tributária solidária com fundamento no art. 135, III do CTN, a descrição de atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, e o nexos de causalidade com a suposta infração verificada na pessoa jurídica.

A simples alegação de interesse comum, em razão do benefício pelo não recolhimento de tributos, não permite a assunção da regra normativa apontada.

A decisão da DRJ e o acórdão recorrido, que se limita a transcrevê-la, no entanto, avançam para muito além da descrição fática e argumentativa contida no Termo de Verificação Fiscal, para indicar que a responsabilidade solidária restou caracterizada a partir da ausência de resposta a termos de intimação durante a fiscalização, o exercício de atividade fora do objeto social e suposta a confusão patrimonial com outras empresas.

Esses supostos fundamentos para responsabilização solidária apontados, repita-se, apenas no acórdão recorrido e não no Termo de Verificação Fiscal, caracterizam inovação argumentativa, com nítida pretensão de sanar vício de argumentação deficitária no lançamento de ofício realizado.

Intimada a PGFN apresentou contrarrazões em que sustenta que a recorrente não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria. Não houve demonstração de semelhança fática, ônus a cargo da ora recorrente. Além disso, verifica-se que não há efetivamente semelhança dos quadros fáticos.

Pela simples leitura da decisão recorrida, é possível perceber que suas conclusões estão amparadas em fatos e provas peculiares ao presente feito. Não tendo se desincumbido a recorrente de demonstrar a semelhança também do conjunto fático e probatório, é claro que não resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

Diferentemente dos paradigmas, a recorrente era a única titular da pessoa jurídica autuada. Ademais, a decisão recorrida encampou a conclusão da fiscalização de que era a própria recorrente que tomava as decisões relativas à pessoa jurídica autuada.

A decisão recorrida entendeu que restou comprovado o dolo e a sonegação, o que, por sua vez, justificaria a responsabilização nos termos do art. 135 do CTN. Ocorre que a constatação desses ilícitos não foi objeto de recurso admitido, o que redundou inclusive na manutenção da qualificação da multa de ofício.

É em síntese o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso Especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

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

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

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

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

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de

Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

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

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

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

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

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

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

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

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

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

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

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

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

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

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

[...]

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

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

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, a PGFN sustenta não ter sido demonstrada a necessária similitude fática. Com parcial razão a interessada, compulsando os autos, verifica-se que o acórdão recorrido manteve a acusação de dolo e fraude, o que não ocorreu no paradigma n. 1402-002.520, em que a multa foi reduzida ao patamar de 75%.

Contudo, o paradigma n. 1101-000.754 trata de hipótese em que houve manutenção de multa qualificada em situação de omissão de receitas, sem a manutenção de responsabilidade para os sócios. A meu ver, o fato de ser EIRELI ou S.A não é distinção suficiente para alterar as conclusões chegadas pelo despacho de admissibilidade:

Já o Acórdão paradigma nº 1101-007.754 entende que a responsabilidade esculpida pelo artigo 135 do CTN é exclusiva, e não solidária; que não é a simples omissão de receitas que poderá constituir autorização para a

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

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

cominação da regra do artigo 135 do CTN; e que, nesses termos, se a clandestinação parcial das bases de cálculo fosse entendida sempre como fruto de atividade gerencial “resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, isso levaria à impunidade potencial da pessoa jurídica e, em última análise, ao esvaziamento da independência patrimonial desta.

Além disso, no termos desse paradigma, “o fato de parte das exigências em debate terem fulcro em simples presunção omissiva, encampada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96” ratificaria o posicionamento pelo afastamento da responsabilização solidária, uma vez que “inexistindo prova direta da infração, não há que se falar, obviamente, em demonstração das circunstâncias permissivas da responsabilização pessoal, necessariamente atreladas a dolo específico dos administradores”.

O acórdão recorrido, por outro lado, ao tratar da questão da responsabilidade tributária, não descreve os atos praticados pela responsável em relação a cada infração apurada.

O que o acórdão recorrido fez foi retomar muitos aspectos do TVF que guardam relação com a apuração das várias infrações tributárias, dando destaque ao fato de que “Maria Zilda Conti é a única titular da Eireli autuada, e tomadora de decisões”.

Há ainda o fato de que uma das infrações examinadas pelo acórdão recorrido é a omissão de receitas apuradas com base na presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 (depósitos bancários de origem não comprovada), e o acórdão recorrido manteve a responsabilidade mesmo nesse caso, divergindo também aí do segundo paradigma.

Assim, voto por CONHECER do Recurso Especial tão somente em relação ao segundo paradigma.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao recurso especial da responsável tributária. A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial não restou demonstrada em face de ambos paradigmas admitidos.

A exigência em tela contempla tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, apurados nos anos-calendário 2015 a 2017. O lucro foi arbitrado em razão da falta de escrituração de significativa parcela da movimentação financeira, considerando: i) receitas reconhecidas de *aluguel de veículos, máquinas e implementos agrícolas*; ii) receitas aferidas a

partir de movimentação financeira evidenciando a comercialização de álcool carburante; iii) receitas presumidas a partir de depósitos bancários que subsistiram sem origem comprovada; e iv) ganho de capital na alienação de veículos. Houve também exigência de IRRF por pagamentos a beneficiários não identificados e sem causa, e todos os créditos tributários foram acrescidos de multa qualificada, dadas as informações precariamente prestadas na escrituração digital, associada à falta de declaração dos tributos em DCTF, mormente na sistemática de lançamento por homologação pois, *houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações pretadas pelo sujeito passivo, concluiria pela regularidade fiscal da empresa durante todo o período, do que decorreria perda irremediável do crédito tributário exurgido em decorrência do presente procedimento de ofício, em prática sistemática por 3 anos consecutivos, a evidenciar o elemento subjetivo da conduta dolosa de tentar impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.* Também foi lançada multa por falta de apresentação de DCTF.

Destacando que *o pressuposto da ocorrência dos fatos geradores foi a grandeza dos recursos movimentados nas contas bancárias e omitidos em declarações tributárias que se impunha serem apresentados pelos valores reais, a autoridade lançadora imputou responsabilidade tributária, com fundamento no art. 135, III do CTN, a Maria Zilda Conti, única sócia da pessoa jurídica autuada que se beneficiou do não pagamento dos tributos devidos, agindo além do que determina a Lei, como gerente e representante da empresa.*

A autoridade julgadora de 1ª instância, destacando que das exigências principais somente foi impugnada a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, declarou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte e pela sócia responsável, rejeitando preliminar de nulidade, mantendo a imputação de multa de ofício qualificada e aos juros de mora, bem como a responsabilidade tributária atribuída a Maria Zilda Conti. O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário reafirmando as matérias preclusas e adotando as razões de decidir de 1ª instância, além de rejeitar os três pedidos adicionais apresentados quanto a i) *aplicação da distribuição dinâmica da prova;* ii) *produção de prova oral consistente na oitiva de testemunhas;* e iii) *perícia para evidenciar a tipicidade de mera intermediação financeira.*

A Contribuinte e a responsável tributária opuseram embargos de declaração que foram rejeitados em exame de admissibilidade. Ambas também interpuseram recurso especial, mas apenas o recurso especial de Maria Zilda Conti teve seguimento parcial na matéria 3 – *Impossibilidade de responsabilização solidária do sócio, quando não individualizada conduta em abuso à lei ou excesso de poderes – interpretação conferida ao art. 135, inciso III, do CTN.* Cientificados, os sujeitos passivos não apresentaram agravo.

A divergência jurisprudencial foi reconhecida no exame de admissibilidade nos seguintes termos:

Seguindo então com o exame de admissibilidade do recurso especial da responsável solidária, vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos n.ºs. 1402-002.520 e 1101-007.754, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à referida recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para demonstrar a alegada divergência.

De acordo com o Acórdão paradigma nº 1402-002.520, a responsabilidade solidária não pode ser imputada de forma genérica, para todas as infrações apuradas. Nesse sentido, “a fiscalização deve especificar cada ato, para cada infração cometida pela Recorrente, demonstrar de forma inequívoca e separadamente os atos praticados pelo suposto responsável solidário em cada acusação de infração a legislação tributária”.

Além disso, esse paradigma frisou que a contribuinte (PJ) tinha totais condições de arcar com o crédito exigido, e que não seria necessário incluir o sócio no polo passivo da exigência tributária; que se necessário, isto poderia ser feito em sede de Execução Fiscal quando constatado que a empresa não tem condições de arcar com a exigência fiscal ou em outra hipótese, como por exemplo, quando a empresa não é mais encontrada.

Já o Acórdão paradigma n.º 1101-007.754 entende que a responsabilidade esculpida pelo artigo 135 do CTN é exclusiva, e não solidária; que não é a simples omissão de receitas que poderá constituir autorização para a cominação da regra do artigo 135 do CTN; e que, nesses termos, se a clandestinação parcial das bases de cálculo fosse entendida sempre como fruto de atividade gerencial “resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, isso levaria à impunidade potencial da pessoa jurídica e, em última análise, ao esvaziamento da independência patrimonial desta.

Além disso, no termos desse paradigma, “o fato de parte das exigências em debate terem fulcro em simples presunção omissiva, encampada pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430/96” ratificaria o posicionamento pelo afastamento da responsabilização solidária, uma vez que “inexistindo prova direta da infração, não há que se falar, obviamente, em demonstração das circunstâncias permissivas da responsabilização pessoal, necessariamente atreladas a dolo específico dos administradores”.

O acórdão recorrido, por outro lado, ao tratar da questão da responsabilidade tributária, não descreve os atos praticados pela responsável em relação a cada infração apurada.

O que o acórdão recorrido fez foi retomar muitos aspectos do TVF que guardam relação com a apuração das várias infrações tributárias, dando destaque ao fato de que “Maria Zilda Conti é a única titular da Eireli autuada, e tomadora de decisões”.

Há ainda o fato de que uma das infrações examinadas pelo acórdão recorrido é a omissão de receitas apuradas com base na presunção legal do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 (depósitos bancários de origem não comprovada), e o acórdão recorrido manteve a responsabilidade mesmo nesse caso, divergindo também aí do segundo paradigma.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO para a divergência tratada nesse terceiro tópico, cujo conhecimento deve ficar circunscrito ao âmbito do recurso especial apresentado pela responsável solidária, Sra. Maria Zilda Conti. (*destaques do original*)

Note-se, como bem observado no exame de admissibilidade, que o acórdão recorrido está calcado na circunstância específica de Maria Zilda Conti ser *a única titular da Eireli autuada, e tomadora de decisões*. Quanto a este agir, o voto condutor do acórdão recorrido reproduz os argumentos da autoridade julgadora de 1ª instância, transcrevendo passagens da acusação fiscal nas quais foram apuradas intervenções da sócia e de sua filha, Ângela Cristina Conti de Oliveira, nas operações evidenciadas a partir da movimentação bancária, e manifestando concordância com a conclusão fiscal de que, no caso, *aplica-se o art. 135, inciso III do CTN a MARIA ZILDA, pois como única sócia da empresa se beneficiou do não pagamento dos tributos devidos, agindo além do que determina a Lei, como gerente e representante da empresa.*

Já o paradigma n.º 1402-002.520 evidencia deficiência acusatória desde a qualificação da penalidade aplicada no caso, onde se apontava omissão de receitas por *simulação de fragmentação de empresa e transferência do lucro da atividade para empresa sujeita a regime fiscal menos oneroso (lucro presumido)*, além de glosa de custos e despesas financeiras, tributação de receitas de subvenção vinculadas a restituição de capital a sócio, bem como apontamento de subvenções indevidamente excluídas do lucro tributável. Com exceção desta última, as demais infrações motivaram qualificação da penalidade afastada sob os mesmos

fundamentos expressos para exclusão da responsabilidade tributária, como bem se vê na ementa no paradigma:

MULTA QUALIFICADA.

Uma única fundamentação genérica para todos os itens do Termo de Verificação Fiscal e para um Auto de Infração com varias infrações, não serve para ensejar a qualificação da multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96, para 150%, eis que as infrações constantes nos autos são relativas a matérias distintas, sendo que cada uma trata de diversos atos praticados pela Recorrente sem cronologia ou ligação. Para imputar multa qualificada, a fiscalização deve provar individualmente, por infração, a pratica dos conceitos previstos nos artigos 71, 72 73 da Lei 4.502/64, eis que é medida extrema, aplicada apenas em hipóteses específicas, quando terminantemente comprovada e fundamentada.

A constatação de planejamento tributário por si só, não enseja a qualificação da multa de ofício para 150%, uma vez não caracterizada especificamente a intenção dolosa, o conluio e a ocorrência de simulação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DEMONSTRAÇÃO.

Uma única fundamentação genérica para todos os itens do Termo de Verificação Fiscal e para um Auto de Infração com varias infrações, não serve para ensejar a responsabilização do sócio da empresa nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN, eis que as infrações constantes nos autos são relativas a matérias distintas, sendo que cada uma trata de diversos atos praticados pela Recorrente sem cronologia ou ligação. Para imputar responsabilidade solidária, a fiscalização deve provar individualmente, por infração, a pratica de atos com excesso, eis que é medida extrema, aplicada apenas em hipóteses específicas, quando terminantemente comprovada e fundamentada.

O voto condutor do paradigma: i) nega provimento o recurso de ofício e concorda com a falta de prova da *simulação de fragmentação de empresa e transferência do lucro da atividade para empresa sujeita a regime fiscal menos oneroso (lucro presumido)*; ii) nega provimento a recurso voluntário quanto a subvenções reconhecidas como de custeio e que não poderiam ser excluídas do lucro tributável, mas dá provimento para afastar as exigências correspondentes de PIS/COFINS, destacando que não houve qualificação de penalidade ou imputação de responsabilidade nesta matéria; iii) dá provimento ao recurso voluntário e nega provimento a recurso de ofício para afastar integralmente a infração relativa a subvenções vinculadas a restituição de capital a sócios por incongruência na motivação que considerou as mesmas subvenções, antes tributadas como de custeio, como se de investimento fossem; iv) dá provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade e a responsabilização do sócio porque imputadas genericamente, sem especificar para cada infração os atos praticados, adicionando que a utilização de *empresa veículo (empresa Arpino), com duração efêmera, visando exclusivamente em reduzir a carga tributária por meio de despesa que não foram suportadas por ela e que não são da atividade operacional da empresa.*

O paradigma, assim, analisou imputação de responsabilidade tributária a *sócio controlador e administrador* em face de diversas infrações mas, especialmente, em revisão de apuração na sistemática do lucro real, com regular escrituração, restando configurado, no contexto geral examinado, que houve, no máximo, planejamento tributário, insuficiente para caracterização de intenção dolosa, conluio ou simulação. Daí o afastamento da qualificação da penalidade e a demanda de que se demonstrasse, especificamente, a *prática de atos com excesso, eis que é medida extrema, aplicada apenas em hipóteses específicas, quando terminantemente comprovada e fundamentada.*

Argumenta a responsável, em seu recurso especial, que:

O cenário fático examinado no acórdão 1402-002.520 trazido ao confronto, acima transcrito, é bastante similar ao do caso concreto ora sob análise, com a peculiaridade de que no caso concreto o TVF sequer cuidou de apontar fatos relacionados a conduta praticada pela responsável solidária em suposto excesso de poder ou fraude à lei, pretendendo o acórdão recorrido salvar esse déficit argumentativo pela reiteração das condutas que fundamentam as infrações apontadas no lançamento de ofício.

Contudo, como demonstrado, o paradigma analisou imputação de responsabilidade em contexto fático muito específico e, ainda, com deficiência acusatória que se verificava desde as razões para qualificação da penalidade.

O presente caso, por outro lado, resultou em imputação de responsabilidade tributária à única sócia e administradora da pessoa jurídica autuada, sociedade unipessoal, em face de tributos apurados a partir de arbitramento dos lucros, dada a imprestabilidade da escrituração apresentada, na qual foi omitida significativa parcela da movimentação financeira, a partir da qual a autoridade lançadora identificou o exercício de atividade que sequer integrava o objeto social da pessoa jurídica, pra além da efetiva participação de Maria Zilda Conti nas relações comerciais investigadas e nas operações de destinação dos recursos movimentados à aquisição de veículos de luxo, do que decorreu a qualificação da penalidade, mantida no acórdão recorrido, bem como a imputação de responsabilidade a Maria Zilda Conti que, *como única sócia da empresa se beneficiou do não pagamento dos tributos devidos, agindo além do que determina a Lei, como gerente e representante da empresa.*

A responsável expressamente contesta a condução do acórdão recorrido no sentido de que *sendo a responsável a única titular da EIRELI autuada, e tomadora de decisões, todas as infrações descritas no lançamento de ofício partiriam de determinações suas, por ter interesse no fato gerador*, mas, como se vê, este debate não foi enfrentado no paradigma, mormente porque ali a imputação foi feita a sócio controlador em face de infrações decorrentes de interpretação da legislação tributária, inclusive com afastamento da qualificação da penalidade, a qual, nestes autos, está mantida de forma definitiva, vez que os sujeitos passivos não lograram caracterizar dissídio jurisprudencial acerca deste aspecto.

Não há, no presente caso, infrações específicas que, como lá, demandaram uma investigação mais aprofundada sobre o agente que as comete ao interpretar a legislação tributária e classificar contabilmente os fatos ocorridos. Aqui as omissões de receitas de diferentes naturezas identificadas estão vinculadas à reiterada falta de escrituração de significativa parcela da movimentação financeira, em atividades geridas e administradas pela única sócia da pessoa jurídica.

Com respeito ao segundo paradigma – Acórdão n.º 1101-00.754 – a responsável busca caracterizar o dissídio jurisprudencial em face do seguinte trecho em destaque de seu voto condutor:

O agente lançador, ao lavrar os autos de infração ora guerreados, houve por bem imputar, aos sócios administradores e gerentes da pessoa jurídica – José Renato Rocha (fls. 1330/1332), Elaine Maria Rocha Botta (fls. 1321/1323), João Domingos Rocha (fls. 1324/1326) e Paulo Eduardo Rocha (fls. 1327/1329) –, responsabilidade solidária, nos alegados termos do artigo 135, inciso III, do CTN:

[...]

Ocorre, em primeiro lugar, que, em meu sentir, a responsabilidade esculpida pelo artigo 135 do CTN é exclusiva, e não solidária. Nesse sentido, o comando normativo em epígrafe, ao dispor sobre a possibilidade de os diretores e gerentes responderem pelos débitos tributários, prescreve pessoalidade, e não concomitância.

De fato, as pessoas arroladas no estresido artigo adquirem responsabilidade pessoal à medida que praticam atos com excesso de poderes ou em infração à lei e aos atos constitutivos da pessoa jurídica. Ao extrapolarem o mister de gerência e de representação da sociedade, os referidos sujeitos acabam por suportar, em lugar da sociedade, os reflexos da infração fiscal a que deram exclusiva causa.

Logo, se o Fisco intentar atribuir responsabilidade aos citados administradores, não poderia, logicamente, autuar a pessoa jurídica, face ao disposto no artigo 135, III, do CTN.

A menção ao artigo 124, inciso I, do Codex não altera esse cenário, eis que esse preceito sequer devesse se aplicar, haja vista não se poder vislumbrar de qualquer interesse comum na situação constitutiva dos fatos geradores da obrigação. Salvo contrário, estar-se-ia dirimindo, insidiosamente, a autonomia da personalidade jurídica, fazendo confundir esta com os interesses dos sócios administradores.

De toda maneira, creio não ser o caso de aplicação da responsabilização pessoal dos gerentes. Não há, no caso, demonstração de que estes agiram em efetiva exacerbação de seus poderes contratuais ou estatutários, de forma deliberada. Não é a simples omissão de receitas que poderá constituir autorização para a cominação da regra do artigo 135 do CTN. Imaginar que os sócios administradores possam responder por quaisquer créditos fiscais derivados de omissão de receitas significaria expandir sobremaneira o alcance do preceito em estudo. A responsabilização dos sócios, por pessoal, operada nessas condições, levaria à insidiosa interpretação de que a pessoa jurídica jamais responderia por passivos lançados por força de averiguação de rendimentos sonogados. A clandestinação parcial das bases de cálculo, fosse entendida sempre como fruto de atividade gerencial “resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, levaria à impunidade potencial da pessoa jurídica e, em última análise, ao esvaziamento da independência patrimonial desta.

Ratifica nosso posicionamento o fato de parte das exigências em debate terem fulcro em simples presunção omissiva, encampada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Inexistindo prova direta da infração, não há que se falar, obviamente, em demonstração das circunstâncias permissivas da responsabilização pessoal, necessariamente atreladas a dolo específico dos administradores.

Não visualizado, pois, espaço para a responsabilização solidária pretendida. (*destacou-se*)

A premissa do voto relator, como se vê, era de ali se tratar de simples omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e isto porque, inclusive, o relator do paradigma afastava a qualificação da penalidade aplicada. Esta Conselheira, à época integrante daquele Colegiado, redigiu o voto vencedor para manter tal gravame, observando que:

Dentre outros aspectos, a autoridade lançadora destacou: 1) que a contribuinte *declarou a Receita Federal do Brasil, receita bruta anual de R\$ 896.011,19 (fls. 45) e teve movimentação financeira da ordem de R\$ 8.754.405,32 (fls. 15) (= 9,8 x receita declarada)*, 2) que os livros contábeis expressavam o mesmo valor de receita declarada e abrangiam apenas uma das contas bancárias movimentadas no período fiscalizado; e 3) que os depósitos bancários equivalentes a R\$ 3.591.006,34 (*ver planilha 11 As fls.1290*) são provenientes de operações de cobranças bancárias, desconto de títulos, cartões de créditos, adiantamentos de cartão de créditos e de recebimentos de cliente, evidenciando operações comerciais não escrituradas ou declaradas, embora correspondentes a *receitas perfeitamente identificadas*.

A multa qualificada recaiu apenas sobre este último grupo de exigências, a evidenciar que não se trata, aqui, de *simples apuração de omissão de receitas*, mas sim da constatação de que os gerentes da sociedade tinham conhecimento da receita auferida em operações evidentemente comerciais, e intencionalmente a ocultaram de sua

escrituração fiscal, em conduta reiterada por todos os períodos fiscalizados, o que, juntamente com o volume subtraído das bases tributáveis, afasta a possibilidade de erro.

A recorrente, de outro lado, limita-se a afirmar que registrou regularmente suas operações e que a autuação está fundada em presunção, nada opondo especificamente quanto às evidências reunidas pela autoridade lançadora, antes mencionadas. Ignora, assim, a presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, bem como as circunstâncias acrescidas pela autoridade lançadora em razão da natureza das operações identificadas nos depósitos bancários não contabilizados e do volume e frequência das omissões.

Invoca o princípio da capacidade contributiva e reafirma a inexistência de dolo ou má-fé, na medida em que *todos seus documentos fiscais e legais são devidamente emitidos*, como se nenhuma acusação específica tivesse sido feita pela autoridade lançadora. E ainda aduz que não ficou *provada a apropriação ou destaque do imposto em situação não prevista na legislação fiscal*, como se não tivesse ficado claro, nas constatações fiscais, que o dolo está presente na conduta de ocultar operações e minorar significativamente a receita declarada, de modo a reiteradamente deixar de recolher tributos e manter-se na sistemática simplificada de recolhimento.

Em suma, a acusação fiscal é clara e motivada, reúne os elementos necessários para qualificação da penalidade, e a recorrente não logrou desconstituí-los.

Por todo o exposto, o presente voto expressa o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento, contrário à declaração de nulidade do lançamento, bem como favorável à manutenção integral da exigência formalizada contra a contribuinte autuada, inclusive no que tange à multa de ofício aplicada no percentual de 150%.

A maioria daquele Colegiado, portanto, apesar de concordar com a qualificação da penalidade aplicada sobre parte da exigência que teve como referência movimentação financeira não contabilizada, acompanhou o entendimento do relator contrário à imputação de responsabilidade aos sócios administradores em razão, especialmente, de estar-se frente a constatação de omissão de receitas sem *prova direta* da infração, contexto no qual *não há que se falar, obviamente, em demonstração das circunstâncias permissivas da responsabilização pessoal, necessariamente atreladas a dolo específico dos administradores*.

Acrescente-se que, embora o paradigma revele omissões de menor monta e em apenas um ano-calendário fiscalizado, seu relatório indica que apenas uma das oito contas bancárias mantidas no período foi escriturada, somente não sendo promovido arbitramento dos lucros porque o sujeito passivo era optante pelo Simples Federal. E, em face das contas bancárias não escrituradas, parte dos depósitos bancários de origem não comprovada foi associado a receitas da atividade que representavam mais de três vezes as receitas declaradas, que assim motivou a qualificação da penalidade sobre os créditos tributários correspondentes. Os demais depósitos bancários de origem não comprovada ensejaram exigências sem qualificação da penalidade.

Sob esta ótica, haveria similitude com o caso presente, no qual a qualificação da penalidade foi imputada, inclusive, aos créditos tributários apurados em razão de receitas presumidas a partir depósitos bancários de origem não comprovada na parte em que, além de não escriturados, não restaram vinculados à comercialização de combustíveis.

Contudo, o fato de o caso presente ter em conta sociedade unipessoal representa dessemelhança relevante em relação ao paradigma, no qual a responsabilização foi dirigida a quatro sócios administradores, e isto mesmo que se infira, da conjunção entre os votos vencidos e vencedor, que foi a natureza da infração imputada, dissociada de *prova direta* que impediu a caracterização do *dolo específico dos administradores* no referido julgado.

Isto porque, como anotado desde o início deste voto, o acórdão recorrido está calcado na circunstância específica de Maria Zilda Conti ser *a única titular da Eireli autuada, e tomadora de decisões*. Ou seja, enquanto no paradigma a existência de quatro sócios administradores se prestaria, por si só, a suscitar dúvida quanto ao dolo específico destes nas condutas que ensejaram a infração de lei, no presente caso o voto condutor do acórdão recorrido refere as intervenções da sócia e de sua filha nas operações evidenciadas a partir da movimentação bancária, para assim concordar com a conclusão fiscal de que, no caso, *aplica-se o art. 135, inciso III do CTN a MARIA ZILDA, pois como única sócia da empresa se beneficiou do não pagamento dos tributos devidos, agindo além do que determina a Lei, como gerente e representante da empresa*.

Adicione-se que a presente exigência se deu a partir de arbitramento dos lucros, dada a imprestabilidade da escrituração apresentada, na qual foi omitida significativa parcela da movimentação financeira, a partir da qual a autoridade lançadora identificou o exercício de atividade que sequer integrava o objeto social da pessoa jurídica, pra além da efetiva participação de Maria Zilda Conti nas relações comerciais investigadas e nas operações de destinação dos recursos movimentados à aquisição de veículos de luxo, do que decorreu a qualificação da penalidade, mantida no acórdão recorrido, bem como a imputação de responsabilidade a Maria Zilda Conti que, *como única sócia da empresa se beneficiou do não pagamento dos tributos devidos, agindo além do que determina a Lei, como gerente e representante da empresa*.

Ou seja, o fato de a imputação de responsabilidade se dar em face da *única sócia da empresa* que operou as movimentações financeiras autuadas é um diferencial relevante e determinante do acórdão recorrido, que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial em face do segundo paradigma, que teve em conta imputação de responsabilidade a quatro sócios administradores de um supermercado varejista.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da responsável tributária Maria Zilda Conti.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.