



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720030/2012-94
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.459 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado Pousada Vida Sol e Mar Ltda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Ausente o prequestionamento da matéria recorrida, o conhecimento do recurso especial não deve ser conhecido à luz das normas regimentais.

Também a inexistência de similitude fática entre os acórdãos cotejados (paradigma e recorrido) compromete a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, prejudicando o conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões, quanto à primeira matéria, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

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, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 613/653) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão n.º **1302-001.535** (fls. 593/611), na parte que restou assim ementada:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO-GERENTE.

É inaplicável a responsabilização tributária de terceira pessoa, com fundamento no art. 124, do Código Tributário Nacional, se não ficou demonstrado sua vinculação com o fato gerador da obrigação tributária.

Do mesmo modo, não se aplica o art. 135, III, do Código Tributário Nacional se não comprovado que a obrigação tributária é resultante de atos praticados pelos sócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

(...)

INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA. ARBITRAMENTO DE LUCRO

Para a aplicação da multa disposta no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n. 9.430/1996, faz-se necessário a comprovação do intuito de fraude.

Nos casos de aplicação da multa apenas pela falta de apresentação da escrituração contábil ou simples omissão na prestação de esclarecimentos, tais circunstâncias são supridas pelo arbitramento do lucro do contribuinte, sendo indevida a multa qualificada.

(...)

Em resumo, o litígio tem por origem os *Autos de Infração* de fls. 4/80, que exigem IRPJ por arbitramento e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referentes ao período de julho de 2007 a dezembro de 2009, acrescidos de multa qualificada e agravada, no montante de 225%.

De acordo com o *Termo de Verificação Fiscal* (“TVF” de fls. 418/430):

(...)

3. Da simulação para sonegar tributos

No início da pesquisa realizada pela fiscalização já foi constatado que a empresa a partir de 07/2007 informa na GFIP que é optante pelo Simples Nacional, utilizando o código 2 no referido campo, desta forma, não declarando a contribuição previdenciária patronal e de terceiros, mas em consulta no site do Simples Nacional, a mesma não é optante, fls. 181.

Foram utilizadas as informações das GFIP's com o Status de 1 - Exportada, sendo assim, a última entregue antes do início da ação fiscal.

O manual da GFIP/SEFIP orienta para informar se a empresa é ou não optante pelo SIMPLES selecionando um dos seguintes códigos:

1 - não optante;

2 - optante;

3 - optante - faturamento anual superior a R\$ 1.200.000,00;

4 - não optante - produtor rural pessoa física (matrícula CEI e FPAS 604); com faturamento anual superior a R\$ 1.200.000,00;

5 - não optante - empresas com liminar para não recolhimento da Contribuição Social - LC n.º 110/2001;

6 - optante - faturamento anual superior a R\$ 1.200.000,00 - empresas com liminar para não recolhimento da Contribuição Social - LC n.º 110/2001.

A empresa foi intimada no termo de início a apresentar o comprovante de opção do SIMPLES NACIONAL, a qual não fez até a presente data.

Na parte fazendária, a partir de 07/2007, a DIPJ - Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica a empresa entrega a referida declaração com os valores zerados nas receitas brutas, nos dividendos/pró-labore/distribuição de lucros, nos números dos empregados, e nas informações contábeis (exceto na DIPJ2010 que informa o capital registrado), fls. 182/233. Mas na DIRPF - Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do Sr. Enrique dos anos calendários 2009 e 2008 é informado como pró-labore os valores de R\$ 8.500,00 e R\$ 4.875,00, respectivamente, recebidos dessa empresa, fls. 366/378. Esses valores de pró-labore estão corroborados, por amostragem, com a folha de pagamento, fls. 234/365. Aqui já se demonstra à vontade de não fornecer os dados ao fisco. As pessoas informadas como representante e responsáveis pela entrega das declarações é o Sr. Enrique e o Sr. Wilson, respectivamente, conforme DIPJ's.

Foram 5 (cinco) intimações para apresentar sua escrituração contábil, o que não foi realizada até a presente data, o início da fiscalização foi em 17/01/2011 e até a data de hoje (11/01/2012) a empresa nada apresentou. Tempo suficiente para fazer a sua escrituração, se caso não tivesse sido realizada. O contador Jair (contato conforme dados da GFIP fl. 179), nos relatou informalmente no primeiro termo que a empresa não fazia a escrituração contábil.

Além de não apresentar a escrituração contábil, sendo a regular, livro Diário e Razão, ou livro Caixa com sua movimentação financeira, a empresa foi intimada várias vezes para apresentar demonstrativos de faturamento, livro de Serviços e extratos bancários que pudessem informar sua receita bruta, mas até a presente data nada foi apresentado.

Devido à empresa não apresentar os documentos dos dois parágrafos acima, e com base nas hipóteses previstas no art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi solicitados às instituições financeiras (Bradesco, Banco do Brasil, BESC, CEF e Itaú) as movimentações financeiras da referida empresa. Com tais informações, a fiscalização intimou, conforme os TIF's 03 e 04, **a empresa apresentar com documentos hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores, nos termos do art. 287 do Regulamento do Imposto de Renda e do art. 42 da Lei 9.430/1996**, a origem dos recursos relativos aos lançamentos a crédito na conta bancária. Até a presente data (11/01/2012) nada apresentou e nem se pronunciou a respeito.

Desta forma, está mais que evidenciada que as pessoas responsáveis (sócio-administrador Enrique e o contador Wilson) para dar as informações necessárias para a fiscalização, para que possa realizar suas atividades legais, estão em conluio para o objetivo de sonegar os tributos devidos ao fisco.

4. Da Sujeição Passiva Solidária

Depreende-se pelo histórico dos fatos narrados que o Senhor Enrique Alfredo Litman, CPF 888.474.629-91, tem como intuito de não apresentar os documentos e informar indevidamente o código 2 como optante do SIMPLES NACIONAL na GFIP com objetivo de iludir a administração tributária. Conforme o CTN em seu artigo 124, descrito abaixo, cabe a pessoa física envolvida a figurarem como pólo passivo na responsabilidade dos atos praticados.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato fgerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Vige, no Direito brasileiro, o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica e, de acordo com o Código Civil de 2002 (art. 1.052), nas sociedades limitadas, em regra, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas.

Contudo, tal regra geral de limitação da responsabilidade dos sócios não é absoluta, pois o próprio Código Civil, assim como o Código Tributário Nacional, trazem exceções a esta regra.

A primeira exceção que trazemos é a prevista no art. 50 do CC/2002, verbis:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Os fatos descritos nesse relatório fiscal demonstram claramente o abuso da personalidade jurídica. A empresa adquiriu um empréstimo de Barigüi S/A - Crédito, Financiamento e Investimento em 08/02/2011 no valor de R\$ 540.474,13, fl. 381, e deu em garantia o bem dos sócios Enrique e Francisca, desta forma, misturando o patrimônio da pessoa física e da pessoa jurídica. Outro empréstimo adquirido para a pessoa jurídica e com a garantia do imóvel da pessoa física foi em 20/03/2007 com a destinação dos recursos para a Pousada no valor de R\$ 160.000,00, fl. 381. O imóvel em questão é o local da prestação de serviços da pessoa jurídica.

Outra exceção que se aplica ao caso concreto é trazida pelo art. 1.016 do Código Civil, verbis:

Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

Ora, o representante está obrigado a fazer, como demonstrado na consolidação contratual -cláusulas 11 e 12:

Cláusula 11" - O Exercício social encerrar-se-á em 31 de dezembro de cada ano;

Cláusula 12" - Ao término de cada exercício social, os administradores prestarão contas justificadas de sua administração, bem como, proceder-se-á a verificação dos lucros ou prejuízos levantados através da elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico, obedecendo-se as técnicas pertinentes à matéria;

O representante Sr. Enrique e suas testemunhas na consolidação contratual, Sr. Jair e Sr. Vilson, contabilistas responsáveis pela entrega da GFIP, estão diretamente relacionados na confecção da escrituração e na obrigação de fazer.

Sendo assim, o Sr. Enrique fica responsável solidariamente pelos atos dolosos praticados perante o fisco.

No que diz respeito ao Código Tributário Nacional, a responsabilidade por atos praticados com infração à lei, contrato social ou excesso de poderes está determinada no art. 135, verbis:

(...)

No caso sob análise, os atos com infração à lei sobejam, conforme amplamente demonstrado.

Neste sentido, é firme a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo da ementa abaixo:

(...)

Diante dos fatos e dos fundamentos de direito narrados, para garantia do amplo direito de defesa e do devido processo legal, damos ciência deste termo, assim como dos autos de infração anexos, as pessoas jurídica **CNPJ 97.493.399/0001-21 POUSSADA VIDA SOL E MAR LTDA** e física **CPF 888.474.629-91 ENRIQUE ALFREDO LITMAN**

na condição de sujeitos passivos solidários pelos créditos tributários constituídos de ofício.

5. Do crédito Tributário Apurado

(...)

Devido à empresa não apresentar sua escrituração contábil e fiscal e com base no RIR/99 em seu art. 530, estamos constituindo de ofício os créditos tributários de IRPJ e CSLL, incidentes sobre o lucro arbitrado.

Artigo 530. (...)

Os fatos narrados nesse item fica inquestionável o evidente conluio entre a pessoa jurídica e física envolvidas com o intuito de sonegação, como definido nos arts. 71, 72 e 73 Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

(...)

Assim sendo, a multa sobre os créditos tributários objeto deste procedimento fiscal será qualificada e agravada conforme impõe o art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei 11.488/2007), à alíquota de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram extraídas dos depósitos bancários dos extratos fornecidos pelas instituições financeiras citadas, sendo excluídos os depósitos estornados, transferências e àqueles que por alguma característica no histórico do extrato puderam ser considerados como não fossem receita. Os valores estão consolidados abaixo e o anexo, fls. 383/417, está o detalhamento.

A contribuinte e o solidário apresentaram impugnação em conjunto (fl. 437/465), a qual foi julgada parcialmente procedente por meio do Acórdão n.º 1652.471 (fls. 504/542), para fins de cancelar o agravamento da multa de ofício.

Intimada dessa decisão, os sujeitos passivos interpuseram recurso voluntário (fls. 549/582), alegando, em síntese:

i) A nulidade do Acórdão recorrido pelo suposto descumprimento do princípio da verdade material, posto que a DRJ/SP indeferiu o pedido de produção de prova pericial no sentido de comprovar a real natureza dos valores verificados nas movimentações bancárias fiscalizadas;

ii) A invalidade do procedimento fiscal, na medida em que a autoridade fiscal não teria efetuado a intimação das recorrentes – pessoa jurídica e representante legal – acerca das requisições de movimentação financeira feitas às instituições financeiras;

iii) Que a adesão da empresa recorrente ao SIMPLES Nacional teria plena eficácia jurídica, posto que se daria de maneira tácita, conforme disposição do §4º, do artigo 16, da Lei Complementar n.º 123/2006, uma vez que estava inscrita no SIMPLES Federal;

iv) Que no caso em tela não se permite a utilização do método de apuração do lucro arbitrado, posto que a empresa recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas em artigo 530 do Decreto 3.000 de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR);

v) Que há recursos em sua conta bancária que não podem ser considerados como receitas e, tendo em vista o princípio da verdade material, deveria a fiscalização ter diligenciado sobre a natureza dos depósitos bancários;

vi) Que as multas aplicadas se mostram desconformes com a normativa nacional tributária, posto que agiram os recorrentes de boa fé, interpretando, pelo desconhecimento acerca

da exclusão da empresa do sistema SIMPLES, que essa havia sido tacitamente inserida nessa modalidade de arrecadação;

vii) A inexistência de responsabilidade solidária do representante legal da empresa recorrente, posto que não haveria no presente caso a constatação de que aquele teria procedido em alguma das hipóteses previstas nas normativas civil e tributária que ensejam a inclusão do sócio-gerente no polo passivo da ação fiscal como responsável solidário.

Em sessão de 21 de outubro de 2014, a 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF proferiu o referido Acórdão n.º 1302-001.535 (fls. 593/611), dando parcial provimento ao recurso, *para afastar a responsabilidade do sócio, bem como diminuir a multa para 75% (uma vez que a multa majorada já foi extinta na instância anterior).*

Cientificada dessa decisão, a PGFN apresentou o recurso especial (fls. 613/653), que foi admitido nos seguintes termos (fls. 655/658):

As matérias, prequestionadas, arguidas no recurso consistem:

1) na exoneração da qualificação da multa aplicada, pois, entende a recorrente que houve "(...) **típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes, no sentido de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.**";

2) afastamento da responsabilidade do sócio, por não aplicar-se ao caso em concreto o artigo 124, inciso I, CTN.

Argumenta que o decido em relação a estas duas matérias destoam da jurisprudência do CARF.

Indica os seguintes acórdãos paradigmas:

PRIMEIRA DIVERGÊNCIA - MULTA QUALIFICADA (dois primeiros indicados pela Recorrente)

ACÓRDÃO PARADIGMA - 103-23.495 (transcrevo de forma parcial, na matéria de interesse)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007. (grifos no original)

ACÓRDÃO PARADIGMA - 101-96.668 (transcrevo de forma parcial, na matéria de interesse)

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

SEGUNDA DIVERGÊNCIA - MULTA QUALIFICADA

ACÓRDÃO PARADIGMA - 1401-000.878

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexos existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN. O interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal fica bem caracterizado quando o sócio majoritário deixa

a sociedade colocando em seu lugar interposta pessoa, tornando-se a partir daí um sócio oculto

A Procuradoria da Fazenda Nacional transcreve as íntegras das ementas dos acórdãos paradigmas no corpo do Recurso Especial.

Cumpra esclarecer que os pressupostos de admissibilidade exigidos pelos artigos 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - Ricarf (Portaria MF nº 343/15) estão presentes, a saber, tempestividade, prequestionamento, indicação de acórdão que a recorrente entende ser paradigma e a transcrição da íntegra da ementa do acórdão.

No que respeita ao mérito, diz o *caput* do artigo 67, Anexo II, do Ricarf:

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

A Procuradoria da Fazenda Nacional logrou comprovar que houve interpretação diferente entre Câmaras deste Conselho, no que concerne a quais fatos podem ser tratados como simples omissão ou omissão de receitas praticada com o evidente intuito de fraude, bem como em relação à aplicação do artigo 124 do CTN no que respeita à caracterização da responsabilidade solidária.

Por conseguinte, restando configuradas as divergências arguidas pela recorrente, deve-se dar seguimento ao presente Recurso Especial.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 665/680), pugnano pela manutenção da redução da multa qualificada e pelo afastamento da solidariedade.

Encaminhados os autos para esta C. Turma Julgadora, o julgamento do recurso especial foi convertido em diligência (cf. Resolução nº 9101-000.099 – fls. 690/695), para fins da Presidência da Câmara:

(i) apreciar o *paradigma* 3302-01.546 referente à matéria responsabilidade solidária em face do artigo 124 do CTN;

(ii) apreciar os *paradigmas* 1102-001.017 e 1302-00.458 referentes à matéria responsabilidade solidária em face do artigo 135 do CTN; e

(iii) apreciar o segundo *paradigma* trazido pela Recorrente relativo à matéria “multa qualificada” (Acórdão 1102-00.502), desprezando-se o precedente analisado (Acórdão nº 101-96.668) em razão do disposto no §5º do art. 67 do RICARF.

Tramitado o feito, foi proferido despacho complementar de admissibilidade (fls. 700/707), concluindo que: *Tendo em vista todo o exposto, e em complemento ao despacho de e-fl. 655 e ss., OPINO no sentido de que o recurso especial da Fazenda Nacional não tenha seguimento em relação aos paradigmas questionados na Resolução nº 9101-000.099.*

Intimada desse despacho, a PGFN não agravou.

Os autos, então, foram a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

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), *in verbis*:

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)

(...)

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

(...)

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

(...)

(grifamos)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

O termo “especial” no recurso submetido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) não foi colocado “à toa”, afinal estamos falando de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância”, justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa, objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** dos casos analisados pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

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

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a*

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

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.

Por outro lado, se o exame de admissibilidade recursal indicar que as soluções jurídicas tidas por divergentes ocorreram, na verdade, em função da dessemelhança das situações fáticas envolvidas, cada qual com seu conjunto probatório específico, não há que falar em *divergência interpretativa*, fato este que enseja o não conhecimento do *manejo especial*.

Mas, não é só.

Além da caracterização do dissídio, as regras regimentais acima transcritas estabelecem que não cabe recurso especial em relação à *matéria não prequestionada*.

Nesse ponto, cumpre inicialmente observar que o *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (Versão 3.1. Dez. 2018) registra expressamente que “*há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos*”.

E sobre o “prequestionamento” propriamente dito, referido Manual esclarece que:

2.2.1 Prequestionamento

No caso de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, a matéria tem de ser prequestionada, ou seja, no acórdão recorrido tem de haver manifestação sobre ela. Caso isso não ocorra, deve ser negado seguimento ao recurso, no que tange ao tema não prequestionado (§5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Embora referido dispositivo só exija do sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, isto não significa que a Fazenda Nacional possa apresentar recurso especial acerca de matéria não tratada no acórdão recorrido, pois a demonstração da divergência exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

A divergência pode ser extraída pelo cotejo dos votos condutores dos julgados em confronto, ou das respectivas ementas, desde que estas traduzam efetivamente o que restou decidido nos acórdãos. Os relatórios dos acórdãos recorrido e paradigma também podem ser cotejados, quando esse cotejo seja útil à demonstração de similitude fática entre os julgados.

Entretanto, se o examinador, para aferir a divergência, tiver de recorrer a outras peças do processo (Recurso Voluntário, Impugnação, Auto de Infração etc.), já é um sinal de que não houve prequestionamento.

Observe-se que o sujeito passivo pode ter suscitado a matéria em, sede de Recurso Voluntário. Entretanto, se o voto vencedor do acórdão recorrido silenciou sobre o tema, sem que o sujeito passivo tenha oposto os necessários Embargos de Declaração para

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

suprir a omissão, considera-se que não houve o prequestionamento. Isso porque não há como efetuar o confronto entre recorrido e paradigma, se o recorrido sequer se pronunciou sobre a matéria suscitada.

Feitas essas considerações, passaremos a analisar o conhecimento recursal das duas matérias admitidas previamente, levando em conta o despacho originário (fls. 655/658) e o despacho complementar (fls. 700/707).

Multa qualificada

O *paradigma* (Acórdão nº 103-23.495) manteve a multa qualificada naquele caso concreto sob o fundamento de que a “prática reiterada” de omissão de receitas de prestação de serviços e presumidas caracteriza “evidente intuito de fraude”.

Veja-se, a propósito, a ementa e o seguinte trecho do voto condutor, respectivamente:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

(...)

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

Em relação à “prática reiterada” de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente “intuito” de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou “o evidente intuito de fraude” devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, devem ser mantidas a multa de 75% e a multa qualificada de 150%.

Na situação dos presentes autos, porém, nem o TVF e nem o acórdão recorrido levaram em conta a reiteração da conduta, o que significa dizer que a “prática reiterada” é elemento estranho à motivação da autuação e ao fundamento da decisão que se busca reformar.

De acordo com o acórdão recorrido:

(...)

Logo, é conclusão lógica de que o AFRFB qualificou a multa de ofício, com fundamento no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96, pois a empresa recorrente não apresentou sua documentação contábil, bem como não justificou a origem dos recursos que ingressaram em suas contas bancárias, mesmo intimada, entendendo o fiscal caracterizado o conluio entre os sócios para dolosamente sonegar impostos.

Entretanto, em que pese a fundamentação do AFRFB, entendo que não deve ser mantida a multa qualificada pois, como se denota do mesmo trecho do TVF supracitado, houve o arbitramento do lucro da recorrente sobre o mesmo fundamento da multa qualificada, qual seja, falta de apresentação da escrituração contábil da recorrente.

Tem-se que a tributação pelo regime do Lucro Arbitrado, por si mesmo, já pune de certa forma o contribuinte, justamente por arbitrar um lucro que a empresa obteve em determinado período, o que costuma ser maior do que se verificaria pelo regime de tributação do Lucro Real ou do Lucro Presumido.

Com efeito, o cálculo do lançamento tributário feito sobre o lucro arbitrado é deveras superior do que se fosse feito em relação ao lucro real da empresa, cuja aferição não foi possível pela declaração de imprestabilidade da contabilidade da recorrente.

Logo, aplicar a multa qualificada em caso de lucro arbitrado é, de certa forma, punir o contribuinte em duplicidade, pelo que esta não deve persistir por ser caso de incidência de lucro arbitrado.

O arbitramento tem natureza sancionatória àqueles contribuintes que não apresentam sua documentação fiscal ou contábil, não prestam os esclarecimentos solicitados pelo auditor fiscal ou deixam de atender as obrigações acessórias previstas na legislação, pelo que estes mesmos motivos não podem ensejar a qualificação da multa.

Ou seja, no presente caso, uma vez que a falta de apresentação da escrituração contábil da recorrente motivou o arbitramento dos seus lucros, estes mesmos fatos não podem servir de fundamento para qualificação da multa de ofício aplicada, ou haveria dupla penalização do contribuinte, uma vez que a tributação pelo lucro arbitrado já aumenta a carga tributária.

Dessa forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada, a fim de incidir apenas a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre todo o lançamento tributário.

Como se percebe, o silogismo empregado pela decisão recorrida foi o seguinte: a multa foi qualificada pela falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis. Esta conduta, todavia, foi justamente o fato que levou a tributação de ofício pelo método do arbitramento. Ocorre, porém, que uma vez aplicado o arbitramento, incabível a multa de 150% nessa situação fática.

O *paradigma*, por sua vez, manteve a qualificação da multa no caso lá analisado com base no fundamento (autônomo) de que a prática reiterada de omitir receitas descartaria a “simples omissão”, caracterizando fraude que enseja a multa qualificada de 150%.

Do cotejo entre os julgados, portanto, salta aos olhos a adoção de premissas jurídicas diferentes: enquanto a decisão recorrida permaneceu silente quanto aos efeitos jurídicos

dos dados relativos ao número de meses cuja receita teria sido omitida, o paradigma valeu destes dados na situação lá analisada para manter a qualificação.

Não há, assim, a necessária semelhança fática entre as situações apreciadas nos acórdãos ora comparados.

E ainda que se diga que o julgado ora recorrido tenha se omitido quanto à análise da “prática reiterada” nesse caso concreto - dado este que, repita-se, sequer foi destacado ou considerado relevante no TVF e na decisão -, deveria a Fazenda Nacional ter prequestionado a matéria por meio de embargos de declaração. Como, todavia, assim não o fez, definitivamente resta prejudicado o conhecimento do *Apelo* à luz das normas regimentais do CARF.

Responsabilidade solidária

Também em relação à matéria responsabilidade solidária a Recorrente não logrou êxito na demonstração do necessário dissídio.

Senão, vejamos:

Conforme motivado no TVF, o Sr. Enrique Alfredo Litman foi incluído como responsável solidário por tentar iludir a administração tributária, afinal ele teria informado indevidamente o código 2 como optante pelo SIMPLES NACIONAL na GFIP, teria apresentado declarações (DIPJ) zeradas e teria deixado de apresentar a contabilidade e extratos bancários.

Baseou-se a fiscalização (vide trecho abaixo), ainda, no art. 50 do NCC/2002 - abuso de personalidade jurídica - , sustentando que o fato da empresa autuada ter adquirido um empréstimo de uma financeira mediante oferecimento de bem dos sócios em garantia, configuraria “interesse comum”.

Esses fatos, porém, foram insuficientes para a manutenção da solidariedade pela decisão recorrida, que assim concluiu nesse particular:

(...)

Retornando ao caso dos autos, foram lavrados autos de infração de CSLL, PIS/Pasep, Cofins e IRPJ em razão de constatado enquadramento da pessoa jurídica autuada em prática de omissão de receita. Como se sabe, esses tributos possuem como fato gerador, de modo geral, o lucro e o faturamento (receita bruta).

Entendo que o recorrente, pessoa física, ainda que possa ter alguma responsabilidade pelas irregularidades desvendadas pelos agentes fiscais, jamais poderia participar da realização dos fatos geradores acima mencionados, daí a impossibilidade de considerá-lo como responsável solidário.

Assim, voto pelo afastamento do art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional.

O *paradigma* (Acórdão nº 1401-000.878), todavia, embora de fato tenha mantido a responsabilidade solidária fundada no artigo 124, envolve situação incomparável à presente, tendo em vista que naquele caso concreto restou evidenciado que os sócios da empresa autuada buscaram “se esconder” mediante colocação de *interpostas pessoas* em seus lugares.

Nesse sentido aponta a própria ementa do julgado, *in verbis*:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN. O interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal fica bem caracterizado quando o sócio majoritário deixa a sociedade colocando em seu lugar interposta pessoa, tornando-se a partir daí um sócio oculto.

Do voto condutor desse julgado, verifica-se ainda de forma mais clara que o fundamento para a caracterização do interesse comum consistiu justamente na retirada formal dos sócios, que continuaram a exercer poder de gerência. Veja-se:

(...)

Como muito bem colocado pela decisão de piso e não refutado, contra a Sr^a Maria Cristina Gontijo existem provas nos autos de que a mesma exerceu a gerência da empresa pelo menos, desde 28/09/2000, data da 10^ª alteração contratual (fls. 837/841).

Outrossim, retirou-se da sociedade apenas formalmente, pois consta também dos autos prova de que permaneceu como sócia de fato até 22 de julho de 2002, data na qual assina como procuradora da pessoa jurídica UNIP a Procuração "Ad Judicia" de fls. 941 do anexo e data limite assumida pela DRJ como marco final da responsabilidade tributária da Sr^a Maria Cristina Gontijo.

Aliás, a meu ver esse ponto é o mais relevante para a caracterização da solidariedade de fato, prevista no art. 124, I do CTN:

(...)

É inerente da atividade negocial a busca do resultado econômico através da realização de operações que caracterizam fatos geradores. A Recorrente não consta oficialmente como sócia da empresa atuada a partir de 15 de novembro de 2000, mas, efetivamente, pelas provas dos autos, como já se colocou, sempre foi sócia majoritária e administradora da sociedade com participação nas cotas sempre acima de 80%.

Quando retira-se da sociedade, não deixa de gerenciá-la, como ficou provado através do documento de fls. 941 do Anexo (procuração), bem assim outros documentos constantes do Anexo I/vol. 04 (fls. 936), como é o caso, por exemplo, do INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE CESSÃO DE ESPAÇO.

Tenta eximir-se da responsabilidade para com a empresa deixando em seu lugar interposta pessoa, na figura do Sr. Carlos Cardoso de Brito.

(...)

As irregularidades postas no presente caso são agravadas quando o sócio majoritário tentando eximir-se de suas obrigações, retira-se da sociedade e "esconde-se" através de interposta pessoa, passando a partir daí a ser um sócio oculto.

Tal situação não poderia ser acolhida pelo Direito e justamente por isso é que existem institutos como o da Responsabilidade tributária (art. 124 e 135 do CTN) e da desconsideração da Pessoa Jurídica (Código Civil) etc, com a finalidade nobre e justa de redirecionar a cobrança do imposto sonegado para os verdadeiros responsáveis com capacidade econômica para fazê-lo.

Se o direito não compactua nem mesmo com abuso do exercício do próprio direito, o que dirá de situações que envolvem fraude, simulação ou como no caso concreto, interposta pessoa. Por isso não é suficiente a mera aparência de direito.

Nota-se, assim, que a responsabilidade do sócio foi mantida pelo *paradigma* a partir da descoberta de uma verdadeira simulação no quadro societário da empresa atuada,

afinal a sócia de fato (responsabilizada) interpôs pessoa para figurar, apenas na aparência, no cargo que ela sempre assumiu.

Aqui, no entanto, a acusação não envolve simulação ou interposição de pessoa no quadro societário, fato este que impede a caracterização do dissídio em razão da ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdão, bem como não permite que o presente Julgador crie a convicção de que o Colegiado do paradigma reformaria a decisão recorrida.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli