ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13864.720066/2016-77

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

Processo nº	13864.720066/2016-77
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1302-002.267 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	13 de março de 2018
Matéria	NULIDADE - INOVAÇÃO NO JULGAMENTO
Recorrente	RIGIS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DEFESA. VÍCIO PROCESSUAL. SUPRIMENTO.

A apresentação espontânea do Recurso Voluntário pelos responsáveis solidários, não intimados do Acórdão de primeira instância, com demonstração de pleno conhecimento do teor daquela decisão, ausência de invocação de prejuízo e contendo exaustiva defesa, supre o vício processual.

NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.

Não constatada preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido lavrado por autoridade competente o Auto de Infração, não se cogita de possibilidade capaz de nulificar o lançamento, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher as preliminares de nulidade parcial da decisão de primeiro grau, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 06-57.298, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (fls. 711 a 749), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

> ***"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***
>
> *Ano-calendário: 2011*
>
> *NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.*
>
> *Não constatada preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido lavrado por autoridade competente o Auto de Infração, não se cogita de possibilidade capaz de nulificar o lançamento, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.*
>
> *JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.*
>
> *Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos no PAF.*
>
> ***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***
>
> *Ano-calendário: 2011*
>
> *OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.*
>
> *Caracteriza omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais a interessada, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.*
>
> *DECRETO N° 2.471/1988. NÃO APLICAÇÃO PARA FATOS POSTERIORES À EDIÇÃO DA LEI N ° 9.430/96.*

O comando do art. 9°, VII do Decreto-lei n° 2.471/1988, que afasta o imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, não se aplica aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei no 9.430/1996.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido quanto à infração que além de implicar o lançamento de IRPJ provoca os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MANDATÁRIO. DIRETOR.

Atribui-se a responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, incisos II e III do CTN, ao mandatário e aos diretores, responsáveis pela administração e gerência, uma vez comprovado o cometimento de infração à lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas que constituem a sonegação e o conluio, como definido em lei.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE. SUBSTITUIÇÃO POR MULTA DE 20%. IMPOSSIBILIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, descabendo a substituição por multa em patamar diverso (20%)."

O lançamento de que tratam os presentes autos (fls. 03 a 43) foi realizado para exigência de IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o PIS/Pasep, relativos ao ano-calendário de 2011, importando no montante de R$ 15.819.541,82 (valores de juros de mora calculados até 05/2016).

O IRPJ foi apurado sobre o Lucro Arbitrado, tendo em vista que não foi apresentada a escrituração contábil e fiscal, conforme art. 530, inciso III, do CTN.

Foram apuradas as infrações de omissão de receitas por presunção legal, referentes a depósitos bancários cuja origem dos recursos não foi comprovada; e omissão de receitas não operacionais, relativas a ganho de capital na alienação de imóvel.

Foi atribuída responsabilidade tributária pelos créditos constituídos, com base no art. 135, inciso II, do CTN a BENEDITO BENTO FILHO, que seria o sócio-administrador de fato da pessoa jurídica, e, com base no art. 135, inciso III, do CTN a RICARDO ALVES BENTO e GISLAINE JEANNE ALVES BENTO, sócios-administradores de direito da pessoa jurídica.

O lançamento de ofício foi realizado com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, conforme art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por se entender presentes as práticas de sonegação e conluio, conforme descritas pelos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Regularmente intimados, o sujeito passivo principal e os responsáveis tributários apresentaram Impugnação conjunta (fls. 565 a 596), por meio da qual:

a) sustentam, preliminarmente, a nulidade dos Autos de Infração por cerceamento do direito de defesa, configurado na dificuldade imposta pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, no manejo e análise dos documentos que instruíram a fiscalização, tendo em vista o bloqueio da possibilidade de impressão dos arquivos, a ausência de digitalização dos documentos em um só arquivo e a ausência de numeração das folhas dos referidos documentos, que não foram organizados em ordem cronológica;

b) na mesma preliminar, entendem violados, ainda, os princípios constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa e da Eficiência da Administração Pública;

c) no mérito, alegam equívoco na autuação, ao se considerar o resultado da alienação de imóvel de propriedade da RIGS, destinado à venda, como receita não operacional, uma vez que esta pessoa jurídica tem por objeto social a compra e venda de imóveis, de modo que se trataria de receita operacional, integrante, portanto da receita bruta sujeita à apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido;

d) em relação à infração relativa a omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, argumentam que a autuação foi feita sem comprovação do "nexo causal entre cada depósito e o fato que represente referida omissão", baseada, portanto, apenas em extratos bancários, o que seria vedado pelo Decreto-Lei nº 2.471, de 1º de setembro de 1988, e pela Súmula nº 182 do Tribunal Federal de Recursos, conforme jurisprudência do CARF;

e) em relação à mesma infração, alegam, ainda, que todos os depósitos estão devidamente comprovados, conforme Livros Diário e Razão referentes ao ano-calendário de 2011;

f) entendem indevida a responsabilização de BENEDITO BENTO FILHO, GISLAINE JEANNE ALVES BENTO e RICARDO ALVES BENTO, sustentando que esses dois últimos são, de fato, os sócios-administradores da RIGS e que os valores pagos aos

primeiro responsável não constituem desfalque no patrimônio da pessoa jurídica, mas pagamento parcial de dívida desta com o Sr. BENEDITO, seu ex-sócio;

g) afirmam, assim, não haver o dolo necessário à incidência do art. 135 do CTN;

h) quanto à qualificação da multa de ofício, asseveram que não teria havido a obrigatória comprovação de dolo e da consumação da sonegação e conluio alegados, conforme exigida pelas Súmulas CARF Nº 14 e 25 e jurisprudência do CARF;

i) por fim, alegam que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% possui caráter confiscatório, violando os arts. 150, inciso IV, e 145, §1º, da Constituição Federal, este último relativo ao Princípio da Capacidade Contributiva.

A decisão de primeira instância (fls. 711 a 749) entendeu não proceder a preliminar de cerceamento de direito de defesa, posto que o processo se encontra organizado em ordem cronológica, regularmente assinado e com a numeração das folhas. A par disso, a forma como estão apresentados os documentos, ao contrário do alegado, facilitam a procura e análise dos mesmos. Por fim, a defesa foi amplamente exercida pelos interessados, denotando total conhecimento das infrações apontadas.

Quanto à infração relativa a omissão de receitas com ganho de capital, entenderam os julgadores correta a apuração do IRPJ sobre o Lucro Arbitrado e a consideração do resultado da alienação de imóvel como receita não operacional sujeita a ganho de capital, posto que a pessoa jurídica apresentou declaração de inatividade em relação ao ano-calendário de 2011, não apresentou a sua escrituração contábil, não comprovou o exercício de qualquer atividade no referido período e, nem sequer, a sua efetiva existência. Em adição, o Livro Diário apresentado juntamente com a Impugnação não possui valor probatório, posto que não está devidamente registrado no órgão competente.

No que diz respeito à infração de omissão de receitas relativa a depósitos bancários de origem não comprovada, foi mantida a autuação, uma vez que "*a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda e reflexos não se deu pela mera constatação de um crédito bancário, considerado isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários creditados e seu oferecimento à tributação, conforme dicção literal da lei.*", baseando-se em presunção legal relativa de omissão de receitas.

Quanto à mesma infração, entendeu a DRJ que, sendo a Lei nº 9.430, de 1996, que embasou o lançamento, norma mais recente, prevalece sobre o Decreto-Lei nº 2.471, de 1988; e que a alegação de que os depósitos se referem a empréstimos recebidos de sócia e de procurador, meramente amparada em Livro Diário sem registro, mas desacompanhada de outros elementos comprobatórios não é suficiente para comprovar a origem dos recursos.

A decisão recorrida manteve, ainda, a responsabilidade tributária atribuída a BENEDITO BENTO FILHO, GISLAINE JEANNE ALVES BENTO e RICARDO ALVES BENTO, por considerar comprovada as infrações às Leis nº 8.864, de 1994, e 8.981, de 1995, na condição de mandatário e sócios, respectivamente, da pessoa jurídica autuada.

Finalmente, foi mantida a multa qualificada de 150%, já que se considerou que as condutas adotadas pela contribuinte constituem, de fato, sonegação e conluio. A decisão

entendeu, ainda, inaplicável o conceito de confisco e de ofensa aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade em relação à aplicação da multa de ofício.

A decisão foi aplicada aos autos de infração reflexos, por decorrência.

Por meio de Recurso Voluntário conjunto (fls. 760 a 800), o sujeito passivo principal e os responsáveis:

a) repetem a alegação preliminar de cerceamento do direito de defesa, nos termos constantes da Impugnação, acrescentando que a forma de leitura disponível para os contribuintes é diversa daquela disponível para os julgadores, e que a numeração das folhas do processo teria ocorrido após o protocolo da Impugnação;

b) alegam, ainda, que, após a intimação da decisão da DRJ, não foi possível o acesso ao processo digital e que tal processo não estava disponível, no portal e-CAC, aos responsáveis tributários;

c) em relação à omissão de receitas não operacionais, afirmam ser arbitrário o posicionamento dos julgadores de primeira instância que não teriam acatado documentos trazidos junto com a Impugnação;

d) quanto à referida infração, ainda, repetem os argumentos da Impugnação, adicionando que, conhecendo a atividade fim da empresa, e que o bem alienado se tratava de um imóvel, a autoridade fiscal teria ciência de que se tratava de uma receita operacional da empresa e não de ganho de capital;

e) no que diz respeito à infração relacionada com depósitos de origem não comprovada, afirmam, mais uma vez, que os julgadores de primeira instância que não teriam acatado documentos trazidos junto com a Impugnação;

f) no mais, repisam as alegações trazidas na Impugnação, somando apenas o argumento da desnecessidade de registro de contrato de mútuo no registro de títulos e documentos, desde que existente contrato escrito e que haja a contabilização da operação;

g) também em relação à responsabilização das pessoas físicas, repetem o teor da Impugnação, apontando em adição apenas a suposta inovação de argumento da decisão de primeira instância que teria entendido haver infração à lei por ter havido omissão de ganho de capital, o que não seria verídico, pois, conforme alegação anterior, tratar-se-ia de receita operacional da empresa;

h) finalmente, quanto à aplicação da multa qualificada, limitam-se a reproduzir o teor da peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

1. Do conhecimento do Recurso

O sujeito passivo principal foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 07 de março de 2017 (fls. 750 e 757).

Não consta do processo qualquer comprovação de intimação semelhante aos responsáveis tributários.

Contudo, em 06 de abril de 2017, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, foi apresentado o Recurso Voluntário de fls. 760 a 800, assinado conjuntamente por todos os sujeitos passivos arrolados nos autos de infração.

O Recurso é assinado por Procuradores, devidamente constituídos às fls. 814 a 821.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

A ausência de intimação aos responsáveis tributários, a princípio, constitui vício sanável que levaria ao retorno do processo à Unidade preparadora para a realização do ato.

Contudo, tal procedimento somente encontraria fundamento na hipótese de que os responsáveis tributários não houvessem apresentado Recurso Voluntário, ou que tivessem alegado qualquer prejuízo em decorrência do vício processual.

Não é que se constata nos autos, em que os sujeitos passivos apresentam Recurso Voluntário se defendendo de todos os pontos da autuação e demonstrando, à exaustão, conhecimento dos autos e do teor da decisão recorrida.

É imperioso o reconhecimento, no caso, de que a ausência de intimação foi plenamente suprida pela apresentação espontânea do Recurso Voluntário por parte dos responsáveis tributários, na mesma linha de raciocínio que fundamenta o art. 239, §1º do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao PAF *("§1º O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução*").

Ademais, tal apresentação, sem a alegação de qualquer prejuízo, conduz à preclusão do direito de os responsáveis, posteriormente, virem a suscitar o vício, até em respeito ao dever de boa-fé que, nas palavras de Fredie Didier Jr (*Curso de Direito Processual Civil*, Salvador: Juspodium, 2016. vol. 1, p. 409), "*impede que a parte guarde na 'algibeira' a alegação de nulidade, para momento futuro, tornando instável o processo*".

Como sabido, para o reconhecimento do vício processual, é imprescindível a existência de prejuízo à parte, o que, nem de longe, vislumbra-se nos presentes autos.

Na lição do mesmo autor (op. cit., p. 410):

> *"A invalidade processual é sanção que somente pode ser aplicada se houver a conjugação do defeito do ato processual (pouco importa a gravidade do defeito) com a existência de prejuízo. Não há nulidade processual sem prejuízo (pas de*

> *nullité sans grief). A invalidade processual é sanção que decorre da incidência de regra jurídica sobre um suporte fático composto: defeito + prejuízo. Sempre - mesmo quando se trate de nulidade cominada em lei, ou as chamadas nulidades absolutas*."

Isto posto, o Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2. Da preliminar de nulidade

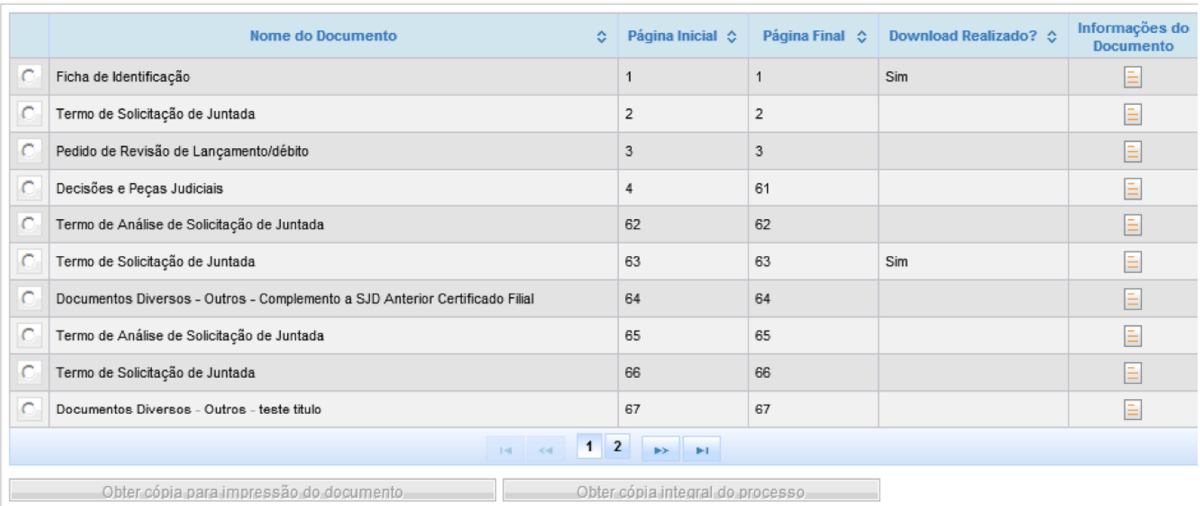
Os Recorrentes invocam, desde a Impugnação, a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, uma vez que haveria violação ao art. 22 do Decreto nº 70.235, de 1972, e ao art. 5º do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que exigem que o processo seja organizado em ordem cronológica e tenha as suas folhas numeradas e rubricadas.

A decisão de primeira instância entendeu não procederem as alegações, posto que o processo está, sim, organizado em ordem, regularmente assinado e com a numeração das folhas.

No Recurso Voluntário, é alegado, então, que "*o processo recebeu numeração de folhas somente após o protocolo da impugnação*". E afirmado, inclusive, que os Recorrentes teriam o arquivo disponibilizado inicialmente no qual não consta qualquer numeração nas páginas.

A afirmação dos Recorrentes é absurda. Todo documento junto ao sistema eletrônico e-processo tem, **automaticamente**, as folhas numeradas, no momento da autenticação. Não existe a possibilidade de documento autenticado não estar numerado.

Ademais, no e-CAC, no momento de consulta aos documentos de um processo, os números das páginas são mostradas explicitamente ao lado dos documentos, conforme imagem a seguir.



Nome do Documento	Página Inicial	Página Final	Download Realizado?	Informações do Documento
Ficha de Identificação	1	1	Sim	
Termo de Solicitação de Juntada	2	2		
Pedido de Revisão de Lançamento/débito	3	3		
Decisões e Peças Judiciais	4	61		
Termo de Análise de Solicitação de Juntada	62	62		
Termo de Solicitação de Juntada	63	63	Sim	
Documentos Diversos - Outros - Complemento a SJD Anterior Certificado Filial	64	64		
Termo de Análise de Solicitação de Juntada	65	65		
Termo de Solicitação de Juntada	66	66		
Documentos Diversos - Outros - teste titulo	67	67		

1 2

Obter cópia para impressão do documento | Obter cópia integral do processo

São igualmente improcedentes os demais argumentos suscitados pelos Recorrentes de dificuldade no manuseio dos arquivos, por bloqueio para impressão e por

organização fora da ordem cronológica. Os Recorrentes chegam a argumentar que a "*forma de leitura dos documentos não está disponível para os contribuintes, apenas para os julgadores*".

Como atesta a imagem acima, os documentos são apresentados no e-CAC exatamente na mesma ordem em que postos no sistema e-processo (e não haveria qualquer razão para ser diferente).

Além disso, há, no e-CAC, botão específico para obtenção, em formato PDF, de cópia do documento selecionado, ou, ainda, cópia integral do processo. A partir do arquivo obtido, não existe qualquer óbice à impressão por parte do contribuinte.

No caso do presente processo, a imagem constante do Acórdão recorrido atesta, cabalmente, que os autos estão organizados em ordem cronológica e de fácil consulta pelos que o manuseiam.

Nas conclusões do seu Recurso Voluntário, os Recorrentes alegam que, após a intimação da decisão da DRJ, não foi possível o acesso ao processo digital, além de que tal processo não estava disponível, no portal e-CAC, aos responsáveis tributários

Os Recorrentes não trazem qualquer comprovação das alegações, de modo que as suas alegações poderiam ser rechaçadas de pronto. Contudo, há mais argumentos para não acatá-las.

Em primeiro lugar, o acesso ao processo por meio do e-CAC é apenas uma das formas facultadas aos Recorrentes. Como é sabido, e explicitado no documento de fl. 92, porém, os sujeitos passivos tem pleno direito de vistas e obtenção de cópia integral do processo por meio do atendimento presencial em qualquer unidade da Receita Federal do Brasil.

Assim, ainda que procedentes as alegações de impossibilidade de acesso aos autos, por meio do e-CAC, o direito de defesa dos Recorrentes era plenamente assegurado por meio do atendimento presencial.

Por fim, como bem destacado no citado Acórdão, "*a defesa foi amplamente exercida pelos interessados, denotando um total conhecimento das infrações apontadas, conforme se verifica pelo teor da impugnação interposta*".

O mesmo se repete em relação ao Recurso Voluntário, de modo que não se vislumbra qualquer prejuízo aos Recorrentes caso, eventualmente, não tenha tido acesso aos autos eletronicamente (o que, repita-se, não foi comprovado).

Como já dito, não há nulidade processual sem a existência de prejuízo à parte.

Revela-se, portanto, plenamente acertada a decisão recorrida, ao não constatar qualquer hipótese de nulidade nos autos, de modo que deve ser rejeitada a preliminar suscitada pelos Recorrentes.

3. Da inovação no julgamento

Antes de adentrar à apreciação do mérito da autuação, faz-se necessário examinar questão preliminar trazida pelos Recorrentes em meio aos argumentos de defesa

contra a atribuição de responsabilidade solidária a BENEDITO BENTO FILHO, GISLAINE JEANNE ALVES BENTO e RICARDO ALVES BENTO, posto que pode redundar na declaração de nulidade parcial do Acórdão recorrido.

Ao alegar a improcedência da sobredita responsabilização, os Recorrentes repetem o teor da Impugnação, mas apontam, adicionalmente, suposta inovação de argumento da decisão de primeira instância uma vez que a fundamentação da autoridade fiscal para a responsabilização foi o fato de que o Sr. Benedito estaria desfalcando dolosamente o patrimônio da empresa e que o Sr. Ricardo e a Sra Gislaine simulavam ser sócios administradores. Já para a DRJ a infração a lei teria consistido na omissão do ganho de capital.

O exame do Termo de Verificação Fiscal de fls. 44 a 91 permite a constatação de que a atribuição de responsabilidade tributária às referidas pessoas físicas foi fundamentada em dois momentos, quando da caracterização de cada uma das infrações imputadas aos sujeitos passivos.

Primeiramente, no item II.1 daquele Termo, após relatar a infração referente à omissão de receitas referente a ganho de capital na alienação de imóvel, a autoridade fiscal passa a caracterizar a responsabilidade tributária de BENEDITO BENTO FILHO.

Os fatos narrados são:

a) o endereço cadastral da RIGIS seria o mesmo constante das Declarações de ajuste anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) relativas aos anos-calendários de 2003 a 2014 do Sr. BENEDITO;

b) desde 1995, o Sr. BENEDITO seria procurador, com poderes ilimitados, da RIGIS;

c) o Sr. BENEDITO seria, de fato, quem dirigia, administrava e tomava as decisões referentes à RIGIS;

b) a conta bancária aberta em nome da RIGIS, em 2011, teria como única pessoa autorizada a movimentá-la o Sr. BENEDITO;

e) poucos dias após a abertura da referida conta, a RIGIS teria vendido imóvel pelo valor de R$ 15.500.000,00 (quinze milhões e quinhentos mil reais), sendo parte do valor decorrente da operação (R$ 12.350.000,00) retirado da conta bancária pelo Sr. BENEDITO e parte (R$ 3.150.000,00) depositada em conta de titularidade deste;

f) o Sr. BENEDITO seria, de fato, sócio-administrador da RIGIS e o real beneficiário da transação imobiliária.

Assim, a autoridade fiscal enquadrou o Sr. BENEDITO na condição de mandatário da RIGIS e entendeu que este teria agido com excesso de poderes, com infração à lei societária e ao Estatuto Social da pessoa jurídica, na medida em que "*apropriou-se dos recursos financeiros da alienação do imóvel, desfalcando dolosamente o patrimônio da RIGIS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/A*", o que justificaria o enquadramento como responsável tributário pelos créditos decorrentes da infração em pauta, nos termos do art 135, inciso II, do CTN.

No mesmo tópico, o responsável pelo procedimento fiscal caracterizou a responsabilidade tributária de RICARDO ALVES BENTO e GISLAINE JEANNE ALVES BENTO, apontando os seguintes fatos:

a) as referidas pessoas físicas seriam os únicos acionistas e, reiteradamente, os diretores eleitos da RIGIS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/A, a partir de 1992;

b) com a transformação da pessoa jurídica para sociedade empresária de responsabilidade limitada, os referidos sujeitos passivos se tornaram os únicos sócios cotistas e únicos responsáveis pela administração da pessoa jurídica;

c) RICARDO ALVES BENTO e GISLAINE JEANNE ALVES BENTO são filhos de BENEDITO BENTO FILHO;

d) a RIGIS não possuiria qualquer atividade, por: não possuir ciclo operacional; não possuir registros de empregados em Guias de Recolhimento do FGTS e da Informações à Previdência Social (GFIP); ter endereço cadastral em imóvel desocupado (fato sobre o qual a pessoa jurídica e seus sócios, apesar de intimados, não se pronunciaram); ter apresentado Declarações Simplificadas da Pessoa Jurídica como inativa, em relação aos anos-calendários de 2005, 2008 a 2011 e 2013; ter apresentado Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) sem qualquer valor de tributos e atividades operacionais, não-operacionais, financeiras ou patrimoniais, em relação aos anos-calendários de 2004, 2006, 2007 e 1012; não ter apurado qualquer débito nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais de todos os trimestres de 2004, 2006 a 2009 e 2012; não ter apresentado Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) em todos os períodos desde 2003; não possuir escrituração contábil;

e) RICARDO e GISLAINE seriam sócios-administradores apenas formais, interpostas pessoas do Sr. BENEDITO.

Deste modo, a autoridade fiscal entendeu que os Srs. RICARDO e GISLAINE teriam agido com excesso de poderes, com infração à lei societária e ao Estatuto Social da pessoa jurídica, na medida em que simularam ser os sócios-administradores da RIGIS, ocultaram a alienação de imóvel desta pessoa jurídica (tinham ciência da operação, mas apresentaram declaração de inatividade) perante Fisco, consequentemente, não ocorrendo o pagamento dos tributos e contribuições incidentes sobre o ganho de capital.

Neste sentido, as referidas pessoas físicas foram arroladas como responsáveis tributários pelos créditos decorrentes da infração em pauta, nos termos do art 135, inciso III, do CTN.

Por semelhante modo, no item II.2 do Termo de Verificação Fiscal, após relatar a infração referente à omissão de receitas relativa a depósitos bancários de origem não comprovada, a autoridade fiscal passa a caracterizar a responsabilidade tributária de BENEDITO BENTO FILHO.

A imputação é realizada, também com base no art. 135, inciso II, do CTN, sob os seguintes fundamentos:

> "*O BENEDITO BENTO FILHO agiu com excesso de poderes, com infração à lei societária e ao estatuto social - na época o*

> *tipo societário era 'sociedade anônima fechada', daí mencionar-se 'lei societária' e 'estatuto social' -, em relação aos depósitos bancários de origem não comprovada, na medida em que, agindo formalmente como mandatário, desviou os valores de origem não comprovada da conta bancária da RIGIS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/A, desfalcando dolosamente o patrimônio dela - somente ele movimentava tal conta, inclusive transferiu parte dos valores para o HOTEL URUPEMA, do qual é sócio -, com total poder de decisão - procuração com poderes ilimitados -, dissimulando, dessa forma, ser o verdadeiro sócio-administrador da entidade, sócio-administrador de fato, consequentemente não ocorrendo o pagamento dos tributos e contribuições incidentes sobre as receitas decorrentes dos depósitos de origem não comprovada.*"

No mesmo tópico, o responsável pelo procedimento fiscal caracterizou a responsabilidade tributária de RICARDO ALVES BENTO e GISLAINE JEANNE ALVES BENTO, com base no art. 135, inciso III, do CTN, com a seguinte motivação:

> "*O RICARDO ALVES BENTO e a GISLAINE JEANNE ALVES BENTO agiram com excesso de poderes, com infração à lei societária e ao estatuto social - na época o tipo societário era 'sociedade anônima fechada', daí mencionar-se 'lei societária' e 'estatuto social' -, em relação aos depósitos bancários de origem não comprovada, na medida em que simularam serem os sócios-administradores da RIGIS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/A - o BENEDITO BENTO FILHO era de fato o sócio-administrador -, além da ocultação dos valores de origem não comprovada depositados na conta bancária da referida pessoa jurídica perante o fisco federal - houve declaração de inatividade da referida pessoa jurídica em relação ao ano-calendário 2011 por meio da representante legal GISLAINE JEANNE ALVES BENTO -, consequentemente não ocorrendo o pagamento dos tributos e contribuições incidentes sobre as receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada.*"

Já na decisão de primeira instância (fls. 711 a 749), a atribuição de responsabilidade tributária a BENEDITO BENTO FILHO, GISLAINE JEANNE ALVES BENTO e RICARDO ALVES BENTO é caracterizada do seguinte modo:

> "*172. Fica claro também que os mesmos cometeram as seguintes infrações às seguintes leis:*
>
> *• Falta de emissão de notas fiscais relativas às receitas omitidas e pela caracterização da omissão do ganho de capital:*
>
> *Lei nº 8.846/1994 Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.*
>
> *(...)*

> *Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.*
>
> *• Não informação das receitas e do ganho de capital à Receita Federal do Brasil:*
>
> *Lei nº 8.981/1995 Art. 56. As pessoas jurídicas deverão apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*
>
> *(...)*"

Entendo necessário o reconhecimento da procedência da alegação dos Recorrentes.

A ocultação da alienação de imóvel de propriedade da RIGIS e dos valores de origem não comprovada foi um dos fundamentos utilizados, no lançamento, para a atribuição de responsabilidade tributária a GISLAINE JEANNE ALVES BENTO e RICARDO ALVES BENTO, pelo que poderia se entender que, quanto a tal argumento, a autoridade julgadora de primeira instância teria apenas se aprofundado na motivação, ao citar o dispositivo da Lei nº 8.981, de 1995, de modo que não haveria qualquer inovação de critério jurídico.

Contudo, tal construção se revela mais difícil em relação ao novo argumento apresentado pelos julgadores, no que diz respeito à ausência de emissão de notas fiscais relativas às receitas omitidas, em descumprimento à Lei nº 8.846, de 1994. Trata-se de conduta e dispositivo legal totalmente ausentes no lançamento tributário.

Mais grave é constatar que a ocultação das receitas por parte das citadas pessoas físicas é apenas o argumento subsidiário da autoridade fiscal para a atribuição da responsabilidade, posto que o fundamento principal, caracterizado como excesso de poderes, com infração à lei societária e ao estatuto social, é a simulação da condição de sócios-administradores, de modo contrário ao interesse da sociedade e em favor de BENEDITO BENTO FILHO.

Ao realizar a análise da atribuição de responsabilidade de modo conjunto para as três pessoas físicas, a decisão *a quo* ignora completamente a tese principal utilizada pela autoridade fiscal: o desvio de recursos da pessoa jurídica pelo Sr. BENEDITO em proveito próprio.

Na verdade, em relação a BENEDITO BENTO FILHO, este foi o único fundamento utilizado no lançamento para a configuração da responsabilidade tributária, de modo que, quanto a esta pessoa física, há total inovação de critérios na decisão da DRJ.

É sabida a impossibilidade de que os critérios utilizados no lançamento sejam alterados pelas autoridades julgadoras, uma vez que tal conduta atentaria contra a segurança jurídica e violaria o direito ao contraditório e à ampla defesa assegurado aos contribuintes.

É que, no momento da constituição do crédito tributário, são fixados, pela autoridade responsável pelo lançamento, as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo é praticado.

É em relação a tais fundamentos que o autuado vai construir a sua defesa, a qual será submetida às instâncias do contencioso administrativo.

Torna-se, portanto, inadmissível que, no momento do julgamento, seja introduzido novo fundamento jurídico, totalmente alheio aos autos e ignorado, até então, pelo litigante, que não teve a oportunidade de a ele se contrapor.

A inovação operada no Acórdão recorrido conduz à constatação da ocorrência da nulidade de que trata o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972:

> "*Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou* ***com preterição do direito de defesa****.*
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*
>
> *§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprirlhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*" (Destacou-se)

De fato, a manutenção da responsabilidade tributária das pessoas físicas sob fundamentação totalmente diversa daquela utilizada no lançamento, constitui cerceamento do direito de defesa dos sujeitos passivos, ocasionando a nulidade parcial do Acórdão da DRJ, em relação à apreciação da referida responsabilidade.

O procedimento encontra abrigo na jurisprudência do CARF, conforme o seguinte julgado:

> "*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
>
> *Ano- calendário:2002*
>
> *INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.*" (Acórdão nº 1201-001.557 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de

Julgamento, sessão de 14 de fevereiro de 2017, Relator Conselheiro Luís Fabiano Alves Penteado)

4. Da Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, mas declarar a nulidade parcial da decisão de primeira instância, exclusivamente, no que diz respeito à análise relativa à responsabilidade tributária atribuída a BENEDITO BENTO FILHO, GISLAINE JEANNE ALVES BENTO e RICARDO ALVES BENTO, determinando, então, o retorno dos autos à DRJ/Curitiba, para nova apreciação da matéria, atendo-se aos critérios jurídicos utilizados no lançamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo