



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16641.000196/2010-15
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.541 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de agosto de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SOCIEDADE EDUCACIONAL MÁRIO QUINTANA

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PESSOA JURÍDICA DE EXISTÊNCIA MERAMENTE FORMAL. DESCONSIDERAÇÃO. REPERCUSSÃO DE AÇÃO JUDICIAL PROPOSTA CONTRA A BAIXA DA PESSOA JURÍDICA NO CNPJ.

Decisão judicial que afirma a existência de pessoa jurídica cujas receitas foram atribuídas à autuada é insuficiente para infirmar a acusação fiscal se proferida a partir de fatos ocorridos em referenciais de tempo diferentes daqueles analisados no processo administrativo. Sendo distintos os objetos da ação judicial e do litígio administrativo, deve ser desconstituído o acórdão recorrido na parte em que afirmou suficiente a decisão judicial transitada em julgado para afastar a atribuição das receitas de outra pessoa jurídica à autuada, com retorno ao Colegiado *a quo* para apreciação da defesa oposta contra esta parcela da acusação fiscal. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella, e, por fundamentos distintos, a conselheira Livia De Carli Germano. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Nos termos dos §§ 4º e 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, a conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio não participou do

juízo quanto ao conhecimento dos Recursos Especiais, prevalecendo os votos já proferidos pelo conselheiro Alexandre Evaristo Pinto na reunião de julho de 2021.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocado (a)), Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos, por um lado, pela Fazenda Nacional e, por outro, pela Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda., ambos com amparo no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

A ementa e a parte decisória do acórdão recorrido, nº 1402-002.081, encontram-se assim redigidas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA. PRECLUSÃO.

A impugnação invalidada não produz efeitos e implica na preclusão ao direito de recorrer em segunda instância em relação à matéria não impugnada.

FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. LEGALIDADE. UTILIZAÇÃO NO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO.

O fornecimento de informações bancárias pelas instituições financeiras à autoridade fiscalizadora não constitui quebra de sigilo, nos termos do inciso III, do § 3º, do artigo 1º da Lei Complementar nº 105/01, observadas as disposições do artigo 6º dessa mesma norma. Por sua vez, a utilização de informações bancárias no procedimento fiscal, com vistas à apuração do crédito tributário relativo a tributos e contribuições, tem respaldo no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, que deu nova redação ao § 3º, do artigo 11 da Lei nº 9.611, de 24 de outubro de 1996.

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. EXISTÊNCIA DE FATO DA PESSOA JURÍDICA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Com o advento de decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a existência de fato da pessoa jurídica tida como inexistente pela Fiscalização; e tendo sido esse o motivo que levou à transferência para a autuada das receitas originalmente auferidas por aquela, não prospera o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES FALSAS. CABIMENTO.

Demonstrado nos autos que o sujeito passivo conscientemente prestou informações falsas à Fiscalização diretamente relacionadas à ocorrência do fato gerador da obrigação, correta a imputação da multa qualificada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA NÃO COMPROVADO.

Presumem-se decorrentes de omissão de receita os valores aportadas pelos sócios à pessoa jurídica quando não demonstrada a efetividade da operação.

AUSÊNCIA DO REGISTRO DA OPERAÇÕES MERCANTIS. LUCRO ARBITRADO.

A não escrituração em volume significativo dos boletos bancários referentes ao pagamento de mensalidades escolares impede o conhecimento da efetiva movimentação financeira do sujeito passivo e justifica a apuração do resultado pelo lucro arbitrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário dos coobrigados e dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica atuada para excluir da base tributável os valores originalmente reconhecidos como pertencentes à Sociedade Educacional Três Vendas e imputados à Sociedade Educacional Mario Quintana; nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(...)

O especial da Fazenda Nacional foi admitido relativamente à divergência interpretativa acerca da seguinte matéria:

- Existência da pessoa jurídica (paradigma 2402-003.064)

Intimado para tanto, o sujeito passivo apresentou contrarrazões onde pede, preliminarmente, que o especial da Fazenda não seja conhecido em razão da falta de demonstração da divergência interpretativa suscitada. No mérito, pede seja mantida, nessa parte, a decisão recorrida.

Já o recurso especial do sujeito passivo foi admitido relativamente à divergência interpretativa acerca da seguinte matéria:

- Arbitramento do lucro - Falta de escrituração da movimentação financeira (paradigmas 1101-000.854 e 1301-001.805)

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões onde pede seja negado provimento ao recurso do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Resp PGFN

A divergência interpretativa suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à matéria "***Existência da pessoa jurídica***".

Sobre essa matéria a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

Sobre a omissão de receitas imputada ao contribuinte em relação aos valores apurados na **Sociedade Educacional Três Vendas**, a fiscalização assim se fundamentou a autuação: (g.n.)

"Em cumprimento aos Mandados de Procedimento Fiscal (MPF) - Fiscalização nºs 10.1.10.02- 2010-00042 e 10.1.10.02-2010-00043, foi iniciada a fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, da CSLL, do PIS e da COFINS do contribuinte acima identificado, **bem como da Sociedade Educacional Três Vendas**, CNPJ nº 05.138.510/0001-43, anos calendários de 2006, 2007 e 2008, com a ciência pelos interessados dos Termos de Início do Procedimento Fiscal em 12/03/2010 (fl. 56 a 58). (g.n.)

(...)

Inicialmente, chamou-nos atenção o fato de que ambas as entidades (**Sociedade Educacional Mário Quintana e Sociedade Educacional Três Vendas**) possuem exatamente o mesmo endereço cadastral junto a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e ocupam as mesmas instalações nesse mesmo endereço endereço. (g.n.)

Durante o procedimento fiscal ficou evidenciado que possuem, também, a mesma estrutura administrativa, que o desenvolvimento das atividades das empresas ocorre nas mesmas instalações físicas, que as despesas de ambas as Sociedades são pagas por uma delas. (g.n.)

(...)

Além desses fatos, foi constatada, em todas as vezes em que esta fiscalização se dirigiu ao endereço da rua Dr. Bruno Chaves nº 300 para dar ciência de termos de intimação, endereço que consta nos sistemas informatizados da SRF como das duas entidades (Sociedade Educacional Mário Quintana e Sociedade Educacional Três Vendas) **que não há nenhum sinal da existência física da Sociedade Educacional Três Vendas**. (g.n.)

(...)

Ou seja, as despesas para o funcionamento das Sociedades Educacionais Mário Quintana e Três Vendas são suportadas por uma delas, pela Sociedade Educacional Mário Quintana.

Os comprovantes de pagamento de água, luz e propaganda, todos com endereço na rua Bruno Chaves nº 300 e todos em nome da Sociedade Educacional Mário Quintana, foram devolvidos ao contribuinte, pois o próprio confirmou que todas as despesas são contraídas e pagas em nome da Sociedade Educacional Mário Quintana.

(...)

Assim fica clara a inexistência de autonomia financeira da Sociedade Educacional Três Vendas, pois todas as suas despesas de funcionamento são suportadas/pagas pela Sociedade Educacional Mário Quintana.

(...)

Todos os fatos levantados neste procedimento, expostos até aqui, não deixam dúvida que **a Sociedade Educacional Três Vendas é apenas um ente formal, desprovido de interesses sociais próprios, servindo apenas para separar/dividir/segregar o faturamento bruto e a folha de pagamento de empregados e, com isso, obter vantagem tributária ilícita**. (g.n.)

(...)

Conforme se depreende do trecho extraído do relatório fiscal, na demonstração de simulação na constituição da Sociedade Educacional Três Vendas com o fim de evasão fiscal, **não há qualquer menção sobre a baixa do seu CNPJ.** (g.n.)

Contudo, na análise do presente lançamento, **a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu aplicar a decisão transitada em julgado nos autos de ação ajuizada pela Sociedade Educacional Três Vendas para desconstituir o ato administrativo que determinou a baixa de sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).** Nesse ponto, convém transcrever o seguinte trecho do acórdão recorrido:

(...)

Voto

(...)

Sob esse prisma, **o advento da decisão judicial transitada em julgado (documento juntado aos autos) pela qual foi reconhecida a existência de fato da Sociedade Educacional Três Vendas enfraquece as conclusões da Fiscalização,** sem embargo do detalhado e elogiável trabalho da autoridade lançadora. (g.n.)

Saliento que a meu ver, em tese, **a existência de fato da Sociedade Educacional Três Vendas não seria de per si motivo suficiente para entendê-la como efetiva prestadora dos serviços educacionais suscitados. Entretanto, no momento em que o procedimento fiscal faz essa vinculação (se não existe de fato, não prestou o serviço) a recíproca deve ser aplicada e a decisão judicial impacta diretamente as conclusões do Fisco.** (g.n.)

Para subsidiar o entendimento do Juízo, foram utilizados os mesmos fatos argüidos nestes autos, inclusive a divisão das instalações físicas, os distintos quadros funcionais e o público alvo específico de cada uma das instituições.

Do exposto, **dou provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável por erro na identificação do sujeito passivo os valores originalmente reconhecidos como pertencentes à Sociedade Educacional Três Vendas e imputados à autuada,** sejam declarados ou omitidos, nos seguintes moldes:(...)” (g.n.)

Sobre a decisão judicial citada na decisão recorrida, é importante registrar a oposição de embargos de declaração pela União para indicar que a coisa julgada se limitou à desconstituição do ato declaratório de baixa do CNPJ.

Em divergência, apresenta-se o acórdão n.º 2402-003.064, cuja ementa segue transcrita na sua integralidade: (g.n.)

(...)

Para tornar mais clara a divergência jurisprudencial, convém transcrever trechos do acórdão paradigma:

(...)

"Relatório

(...)

É informado que **o procedimento de fiscalização foi levado a efeito nas empresas Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda, CNPJ 00.152.647/0001-39 e Sociedade Educacional Três Vendas Ltda, CNPJ 05.138.510/0001-43.** (g.n.)

Chamou a atenção da auditoria fiscal, o fato de ambas as entidades possuírem exatamente o mesmo endereço junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ocuparem as mesmas instalações nesse endereço. (g.n.)

Além disso, durante o procedimento fiscal ficou evidenciado que as entidades possuem, também, a mesma estrutura administrativa e que o desenvolvimento das atividades destas ocorre nas mesmas instalações físicas, sendo que as despesas de ambas as sociedades são pagas por uma delas, no caso, a Sociedade Educacional Mário Quintana.

(...)

Com a constituição das duas sociedades o contribuinte separou as receitas e a folha de pagamento dos empregados, dividindo-as entre as duas, o que possibilitou que, nos anos calendário 2006, 2007 e 2008, uma das entidades fizesse a apuração de seus impostos e tributos com base no SIMPLES, no caso, a Sociedade Educacional Três Vendas Ltda e a outra, Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda, pelo Lucro Presumido. (g.n.)

(...)

Entende a auditoria fiscal que a Sociedade Educacional Três Vendas é um ente formal, desprovido de interesse social próprio, que serve apenas para separar/dividir/segregar o faturamento bruto e a folha de pagamento de empregados e, com isso, obter vantagem tributária ilícita. (g.n.)

(...)

Voto

(...)

A recorrente argumenta que a matéria objeto do lançamento em questão estaria sub judice em razão da Sociedade Educacional Três Vendas Ltda ter ingressado em juízo com Ação Cautelar Inominada visando o reconhecimento da ilegalidade do ato administrativo e restabelecimento do CNPJ baixado sob o argumento fazendário de que a empresa seria inexistente de fato. (g.n.)

Infere-se que além do lançamento dos tributos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu Ato Declaratório Executivo baixando o CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas Ltda.

O ato que baixou o CNPJ foi impugnado e originou o processo n.º 16641.000201/201081 e, quando do julgamento da impugnação, a autoridade administrativa manifestou-se no sentido de que se encerrara a discussão administrativa, face à submissão da matéria ao Poder Judiciário. (g.n.)

Assim, pretende a recorrente que também nestes autos, a discussão administrativa seja encerrada, ficando no aguardo do trânsito em julgado da decisão judicial. (g.n.)

Não confiro razão à recorrente, uma vez que não é possível dizer que a matéria objeto do presente lançamento estaria sub judice, como esta quer fazer crer. (g.n.)

Isto porque o lançamento em questão não teve por motivação a baixa do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas, aliás, esse fato sequer foi mencionado pela auditoria no Relatório Fiscal.

A auditoria fiscal trouxe vários elementos para amparar o lançamento, sendo que a ocorrência ou não de baixa do CNPJ não me parece relevante para a manutenção ou desconstituição do lançamento. (g.n.)

Portanto, não se tratando de matéria sub judice, o recurso tem que ser conhecido e julgado.

A auditoria fiscal, com base em vários fatos que informa no Relatório Fiscal, concluiu que a recorrente havia incorrido em simulação com o intuito de diminuir os encargos fiscais."

Do trecho acima transcrito, verifica-se a identidade fática entre os acórdãos confrontados, na medida em que ambos tratam de ação fiscal na qual se apurou a simulação na constituição meramente formal da Sociedade Educacional Três Vendas com fim exclusivo de segregação do faturamento e da folha de pagamento de empregados da Sociedade Educacional Mário Quintana. Esta conclusão, aliás, decorre dos mesmos elementos fáticos, como o desenvolvimento das atividades de ambas entidades nas mesmas instalações físicas, sem qualquer referência à baixa da inscrição do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas. (g.n.)

Embora analisem igual situação fática, os acórdãos sob cotejo adotaram soluções jurídicas distintas.

De um lado, o acórdão recorrido decidiu aplicar a decisão transitada em julgado nos autos de ação ajuizada pela Sociedade Educacional Três Vendas para desconstituir o ato administrativo que determinou a baixa de sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). (g.n.)

De outro lado, o acórdão paradigma entendeu que, como o lançamento não se fundamentou na baixa do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas, fato sequer mencionado pela fiscalização, a matéria não estaria *sub judice*. Nesta perspectiva, diversamente do colegiado *a quo*, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF afastou a argumentação do contribuinte de que o lançamento teria como objeto matéria sob discussão em ação judicial ajuizada pela Sociedade Três Vendas para desconstituir o ato administrativo de baixa da inscrição de seu CNPJ. (g.n.)

Verifica-se, portanto, clara divergência jurisprudencial sobre o art. 38, parágrafo único da Lei n.º 6.830/1980, tendo em vista a adoção de soluções distintas pelos acórdãos confrontados quanto ao alcance da mesma ação judicial em relação aos lançamentos efetuados com fundamento nos mesmos fatos. (grifos da relatora)

(...)

Em breve síntese, alega a recorrente a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma, n.º 2402-003.064, no que concerne à real existência da Sociedade Educacional Três Vendas, optante pelo Simples, a qual, segundo a fiscalização, foi criada apenas para que a autuada, Sociedade Educacional Mário Quintana, conseguisse repartir receitas e despesas de forma a reduzir os tributos e contribuições por ela devidos.

O sujeito passivo, em suas contrarrazões, pede que o recurso da Fazenda não seja conhecido, sob o argumento de falta de similitude fática, na medida em que, (i) enquanto o acórdão recorrido julgou a lide em 21/01/2016, quando já havia decisão judicial transitada em julgado declarando a nulidade do ato administrativo que cancelou, de ofício, a inscrição da Sociedade Educacional Três Vendas no CNPJ, (ii) o acórdão paradigma julgou a lide em 18/09/2012, quando ainda não havia decisão judicial transitada em julgado sobre a baixa daquela empresa no CNPJ.

Pois bem, ao contrário do alegado pela contrarrazoante, o presente processo, n.º 16641.000196/2010-15, e o processo n.º 16641.000188/2010-61, onde foi exarado o acórdão paradigma, enfrentaram a mesma situação fática, qual seja, verificar se a Sociedade Educacional Três Vendas possuía, ou não, existência meramente formal.

A distinção inicialmente reside em que (i) enquanto o presente processo trata de lançamento de IRPJ, PIS, Cofins e CSLL sobre as receitas do sujeito passivo, que teriam sido ilegalmente transferidas para a Sociedade Educacional Três Vendas nos anos de 2006, 2007 e 2008, (ii) o processo do paradigma trata de lançamento de contribuições devidas à Seguridade

Social pelo mesmo sujeito passivo, cujos segurados teriam sido indevidamente registrados pela Sociedade Educacional Três Vendas, optante pelo Simples nos anos de 2006, 2007 e 2008.

Contudo, a matéria a qual a PGFN pretende seja devolvida para exame nesta CSRF diz respeito à definição se a decisão judicial, em face da baixa no CNPJ, vai gerar influência no processo atinente ao lançamento, justamente, em face de possuir os mesmos fatos que deram ensejo à baixa, transferindo para outra pessoa jurídica as receitas provenientes daquele CNPJ então baixado.

Ou seja, questiona-se a operação realizada em relação à existência da pessoa jurídica, que teve seu CNPJ baixado.

Assim, entendo ser este o ponto mais importante em relação ao especial interposto pela PGFN.

Por fim, ainda em relação ao conhecimento, é importante esclarecer que o objeto do mencionado processo judicial limita-se à declaração de nulidade do ato administrativo que, no âmbito do PAF n.º 16641.000201/2010-81, cancelou, de ofício, a inscrição da Sociedade Educacional Três Vendas no CNPJ.

Tendo em vista o exposto, conheço do recurso especial da Fazenda.

Contudo, como fiquei vencida na fundamentação do voto de conhecimento do recurso especial, conforme artigo 63, parágrafo 8º do RICARF, as conclusões vencedoras constam na declaração de voto proferida pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Resp. Contribuinte

A divergência interpretativa suscitada pelo sujeito passivo diz respeito ao "*Arbitramento do lucro - Falta de escrituração da movimentação financeira*".

Sobre essa matéria a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

ARBITRAMENTO DO LUCRO

a) divergência existente.

Decisão recorrida:

“[...]

AUSÊNCIA DO REGISTRO DAS OPERAÇÕES MERCANTIS. LUCRO ARBITRADO.

A não escrituração em volume significativo dos boletos bancários referentes ao pagamento de mensalidades escolares impede o conhecimento da efetiva movimentação financeira do sujeito passivo e justifica a apuração do resultado pelo lucro arbitrado.

[...]

A questão do arbitramento foi bem enfrentada pela decisão recorrida. O conhecimento da receita serve para definir a base de cálculo mas não para elidir a necessidade de apuração do resultado pelo lucro arbitrado. O Fisco decidiu por essa sistemática por entender que a ausência do registro das operações mercantis impediu a identificação da efetiva movimentação financeira, nos termos da alínea “a”, do inciso II, do art. 530, do RIR/99.

Acórdão paradigma:

[...]

NÃO CONTABILIZAÇÃO PARCIAL DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, INCLUSIVE BANCÁRIA. PRESTABILIDADE DOS LIVROS FISCAIS.

O arbitramento do lucro é medida extrema que somente deve ser utilizada pela autoridade lançadora do tributo se comprovadamente inexistirem meios que viabilizem a apuração lucro real. A simples constatação de contas correntes bancárias não contabilizadas não se constitui, por si só, em motivo bastante e suficiente à desclassificação da escrita e ao consequente arbitramento de lucro. CARF: Acórdão n.º **1101-000.854** em 12/04/2013. Publicado em: 12/04/2013. Processo 16004.000657/200913. 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, publicação em 06/03/2013.

[...]

6. Com clareza solar descortina-se a divergência entre a decisão recorrida e o decisum paradigma emergente da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Na espécie, o Fisco detectou que alguns dos muitos boletos emitidos pela mensalidade de alunos da escola não constavam registrados na escrita comercial, embora vertidos na conta corrente bancária do contribuinte auditada pela entidade lançadora em decorrência da quebra do sigilo bancário.

7. No entanto, o Fisco não encontrou a mínima dificuldade de elaborar os relatórios que espelham o levantamento realizado de forma minuciosa, o que, permite afirmar que a possível inconsistência dos lançamentos da contabilidade não impediram que a fiscalização cumprisse seu mister. A propósito, o arbitramento concretizado e que repercute em maior onerosidade fiscal, está completamente despido de motivação como transcende no relatório do acórdão e no próprio voto do eminente Relator.

8. Pelo contrário, fls. 4.063, a ausência do registro das operações mercantis (leia-se alguns boletos bancários não contabilizados), é insuficiente para “impedir” a identificação da efetiva movimentação financeira. Tanto assim, o Fisco pode comparar a soma dos boletos lançados na conta corrente bancária com o registro contábil ao efeito de encontrar diferenças classificadas como “omissão de receitas” sujeitas à tributação.

9. Logo, a vergastada decisão tomou sentido diametralmente oposto ao decisum da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, onde restou pacificado que a simples constatação de contas correntes bancárias não contabilizadas não se constitui, por si só, em motivo bastante e suficiente à desclassificação da escrita e ao consequente arbitramento de lucro.

10. Sabidamente, o arbitramento é medida extrema que não deve ser aplicada na hipótese dos autos, onde a recorrente disponibilizou escrita comercial elaborada dentro dos princípios contábeis acudindo com o livro diário e razão, e o Fisco apenas apurou “omissão de receita” ao cotejar boletos bancários com os valores registrados. Pois bem, indene de dúvida, dita omissão de receitas é passível de tributação sob regime do lucro presumido eleito pelo contribuinte, conquanto inaplicável o lançamento do tributo com base no arbitramento do lucro consoante orientação sedimentada na jurisprudência do CARF. Relevante trazer à colação arestos a respeito do tema recursal:

CONTAS BANCÁRIAS NÃO CONTABILIZADAS. RECEITA CONHECIDA. LUCRO PRESUMIDO. DESCABE O ARBITRAMENTO DE LUCRO.

A falta de escrituração da movimentação financeira, inclusive bancária, autoriza presumir que as respectivas operações foram realizadas com recursos desviados da tributação, no entanto, descabe o arbitramento do lucro quando conhecida a receita através dos extratos bancários e o contribuinte opta pelo lucro presumido.

O arbitramento, conforme jurisprudência de longa data já consolidada neste Colegiado, é medida de exceção e, como tal, só deve ser promovida no caso de não haver segurança na apuração das bases segundo o regime ordinário de tributação do sujeito passivo, o que não se caracterizou no presente caso, uma vez que a autoridade teve conhecimento da movimentação financeira do

contribuinte. CARF, acórdão n.º **1301-001.805**, de 05/03/2015, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária.

11. Por estes fundamentos o recurso especial merece ser provido para reconhecer que a apuração do *quantum debeat* tributário, diante da realidade dos fatos, melhor se harmoniza com a adoção do lucro presumido, regime eleito pelo contribuinte, ao invés de arbitramento do lucro.

(...)

Em breve síntese, alega a recorrente a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas, n.ºs 1101-000.854 e 1301-001.805, no que concerne à legalidade do arbitramento do lucro na hipótese em que a falta de escrituração de "*alguns dos muitos boletos emitidos pela mensalidade de alunos da escola*" não impede a tributação pelo método eleito pelo sujeito passivo (lucro presumido) já que Fisco, por meio de "*quebra do sigilo bancário*", conseguiu identificar a efetiva movimentação financeira da pessoa jurídica.

A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, não se pronunciou sobre o conhecimento do recurso.

Por seu turno, mesmo diante da ausência de pronunciamento em sede de contrarrazões, entendi que deveria tecer considerações sobre o conhecimento para a devida análise deste colegiado.

Assim dispõe o contexto fático em sede do acórdão recorrido:

Segundo a fiscalização, a autuada, optante da tributação com base no lucro presumido, omitiu receitas, omissão essa caracterizada por quatro fatos distintos.

O primeiro é a contabilização de receitas próprias como se fossem receitas de outra entidade, a ela ligada e existente de modo tão somente formal.

O segundo é a falta de contabilização de compras de material didático.

O terceiro é a omissão de receitas de mensalidades escolares, apurada mediante análise dos boletos bancários de cobrança.

O quarto é a falta de comprovação da efetividade de suprimentos de caixa efetuados pelos sócios.

Quanto ao paradigma **1101-000.854** – *o contexto fático traz como cerne que a escrituração mantida pelo contribuinte seria imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, do período fiscalizado, bem como, alegadamente, para a determinação do correlato lucro real. Por essa razão, o lucro exacionável acabou sendo arbitrado, com amparo na receita bruta conhecida. Apurou-se, ainda, que o contribuinte efetuou, em 21.03.2005 e em 19.04.2005, pagamentos sem causa a PANTANEIRA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES E DERIVADOS LTDA. (“PANTANEIRA”) – fato esse que ensejou a lavratura de auto de infração destinado a exigir IRRF, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento).*

E mais. Continua o paradigma:

Durante fiscalização conduzida perante a PANTANEIRA, constatou-se que esta foi constituída em nome de “laranjas”, sendo ela, na verdade, integrante do grupo “FUGA”.

Algumas pessoas físicas e jurídicas que receberam recursos ou efetuaram depósitos em contas bancárias da PANTANEIRA foram intimadas a comprovar as operações comerciais que deram causa a essas movimentações.

Dentre os intimados estava, então, justamente, a FUGA COUROS HIDROLÂNDIA LTDA. Em resposta à mencionada intimação, esta autuada afirmou, na ocasião, que, “através de nossas verificações não encontramos nenhum registro contábil e/ou documentos que correspondam às informações citadas no referido Termo de Intimação Fiscal”.

Ou seja, no que tange ao primeiro paradigma, temos um contexto fático bastante diverso do recorrido, em que, realmente, não há similitude fática capaz de devolver a matéria para o exame da CSRF.

Agora, passemos ao contexto do segundo paradigma de número **1301-001.805**: A empresa fiscalizada, então optante pelo Lucro Presumido, teve seu lucro arbitrado correspondente ao ano calendário de 2007, “[...] tendo em vista que o sujeito passivo descumpriu normas ao regime de tributação a que se submeteu (art.530, inciso II, alínea “a”, do RIR/99; não contabilizou movimentação financeira).”

Na composição da base de cálculo do lucro arbitrado foi considerado (i) a receita omitida por conta de depósito bancário de origem não comprovada, com base no art.42 da Lei nº 9.430/96 (enquadramento indicado no Auto) e (ii) a receita declarada conhecida (art. 532 e 537 do RIR/1999).

E continua o paradigma quanto ao primeiro fundamento para o arbitramento:

(...) Assim, pela falta de registro das contas bancárias supracitadas, conforme indica o livro Diário nas contas de ativo, balancete às fls. 166 a 169, a escrituração revela deficiências que a torna imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira. Portanto, Infringiu ao disposto no art. 45 da Lei nº 8.981/95 pelo descumprimento de obrigações que se impõem às pessoas jurídicas habilitadas ao regime de tributação pelo lucro presumido. (...)

E ainda quanto ao segundo fundamento:

Observada a legislação de regência e as circunstâncias evidenciadas no contribuinte ora fiscalizado, conforme explicitado no subitem “2.1”, o lucro bruto foi fixado em percentagem da receita bruta conhecida, assim considerada a totalidade das receitas que se encontram consignadas na DIPJ (fls. 185 a 199) e no relatório de faturamento às fls. 181 a 182.

Na forma desses registros restou caracterizado que o contribuinte auferiu receitas suscetíveis no arbitramento ao percentual de 9,6% (artigo 16 c/c o artigo 15, caput, da Lei nº 9.249/95 e art. 27, inciso I da Lei nº 9.430/96).

Assim, os valores constantes no quadro a seguir, apurados com base nas receitas declaradas ao fisco federal no ano calendário de 2007, que retratam as receitas de revenda de mercadorias, constituem base imputável na determinação do Lucro Arbitrado no percentual acima descrito.

Portanto, outro contexto fático, da mesma forma, dissonante do que consta no recorrido.

Assim, diante da ausência de similitude fática não conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte.

2. Mérito

Resp. PGFN

Passo, então, ao exame do mérito do recurso especial interposto pela PGFN.

Consta o seguinte no relatório fiscal acostado aos presentes autos (e-fl. 110 e ss.):

Inicialmente, chamou-nos atenção o fato de que ambas as entidades (Sociedade Educacional Mário Quintana e Sociedade Educacional Três Vendas) possuem exatamente o mesmo endereço cadastral junto a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e ocupam as mesmas instalações nesse mesmo endereço endereço. (g.n.)

Durante o procedimento fiscal ficou evidenciado que possuem, também, a mesma estrutura administrativa, que o desenvolvimento das atividades das empresas ocorre nas mesmas instalações físicas, que as despesas de ambas as Sociedades são pagas por uma delas. (g.n.)

(...)

Atualmente, o Sr. Carlos dos Santos Valério não pertence aos quadros sociais das duas entidades, porém é o Diretor Geral das duas Sociedades, com amplos e irrestritos poderes outorgados através de procurações. (g.n.)

O Sr. Carlos dos Santos Valério e a Sra. Márcia Katz Valério são casados.

O quadro societário das entidades foi constituído pelos filhos do Sr. Carlos Santos Valério e da Sra. Márcia Katz Valério e por essa própria Sra.. (g.n.)

Com a constituição de dois entes, ou seja, as duas Sociedades, o contribuinte segregou, separou as receitas e a folha de pagamento dos empregados, dividindo-as entre os dois, o que possibilitou, no ano-calendário de 2006, que uma das entidades fizesse a apuração de seus impostos e tributos com base no SIMPLES e a outra, pelo Lucro Presumido, além dessa separação do faturamento e da folha de pagamento de empregados ter repercutido na apuração dos tributos e contribuições federais devidos, tomando os valores desses tributos e contribuições bem menor. (g.n.)

Com a permanência da Sociedade Educacional Três Vendas no SIMPLES, o contribuinte deixou de pagar a cota patronal de 20% da Contribuição Social devida ao INSS, o Seguro de Acidente de Trabalho de 1%, Terceiros de 4,5%, que corresponde a salário educação de 2,5% e o INCRA 0,2%, SESC 1,5% e SEBRAE 0,3%, todas essas contribuições incidentes sobre a folha de pagamento. A permanência no SIMPLES de urna das entidades diminuiu, também, os valores devidos de CSLL, IRPJ, PIS e COFINS. (g.n.)

(...)

Os fatos apurados neste procedimento, que serão expostos de forma pormenorizada nos tópicos seguintes, **nos permitem concluir pela simulação da constituição de uma segunda "empresa", com o único propósito de separar as receitas e a folha de pagamento dos empregados, o que resultou numa evasão fiscal.** (g.n.)

O controle, a administração das entidades, coube sempre a uma única pessoa, o Sr. Carlos Santos Valério.

Durante todo o transcorrer deste procedimento foi o Sr. Carlos Santos Valério quem recebeu as intimações e respondeu pelas duas entidades.

Quanto às instalações físicas ocupadas pelas Sociedades, temos que o prédio da Rua Bruno Chaves n.º 300, que consta nos cadastros do CNPJ da SRF como endereço das duas Sociedades é de propriedade desse Sr., conforme consta no contrato de compra e venda do imóvel apresentado pelo contribuinte.

Os demais imóveis ocupados pelas sociedades são de propriedade da Sra Márcia Katz Valerio.

Não há qualquer ato formal ou contrato para utilização das instalações físicas, apenas foi-nos informado em resposta a uma das intimações emitidas que o espaço é cedido, sem qualquer ônus, tendo sido apresentadas declarações de cessão gratuita dos mesmos imóveis para uso das duas entidades. (g.n.)

Visitando o sítio da empresa na internet, constatamos que em local algum consta a Sociedade Educacional Três Vendas, ou qualquer menção a esta entidade, há apenas, como é de conhecimento público e notório na região de Pelotas/RS a "Escola Mário Quintana". (g.n.)

(...)

Além desses fatos, foi constatada, **em todas a vezes em que esta fiscalização se dirigiu ao endereço da rua Dr. Bruno Chaves n.º 300 para dar ciência de termos de intimação, endereço que consta nos sistemas informatizados da SRF como das duas entidades (Sociedade Educacional Mario Quintana e Sociedade Educacional Três Vendas) que não ha nenhum sinal da existência física da Sociedade Educacional Três Vendas.** (g.n.)

(...)

Os comprovantes de pagamento de água, luz e propaganda, todos com endereço na rua Bruno Chaves n.º 300 e todos em nome da Sociedade Educacional Mário Quintana, foram devolvidos ao contribuinte, pois o próprio confirmou que todas despesas são contraídas e pagas em nome da Sociedade Educacional Mário Quintana

(...)

Durante o transcorrer deste procedimento fiscal, verificamos que o contribuinte, segregou seu faturamento e sua folha de pagamento de pessoal em duas entidades, as Sociedades Educacionais Mário Quintana e Três Vendas.

A segregação/separação possibilitou ao contribuinte que o valor dos tributos e contribuições federais devidos nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 fosse diminuído e que a Sociedade Educacional Três Vendas pudesse apurar seus tributos e contribuições federais com bise no SIMPLES, regime de tributação menos gravoso para o contribuinte. (g.n.)

(...)

A tabela abaixo mostra, em termos comparativos, a apuração dos tributos e contribuições federais levando-se em conta os valores da receita bruta informados pelo contribuinte em suas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, com a divisão do faturamento e da folha de pagamento de empregados entre as Sociedades Educacionais Mário Quintana e Três Vendas e os valores totais devidos numa única entidade, sem a separação do faturamento e da folha de pagamentos de empregados.

(...)

Da tabela acima, temos que o valor total dos tributos e contribuições federais devidos pelo contribuinte nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, com a separação do faturamento e da folha de pagamentos foi de R\$ 948.406,27. (g.n.)

Caso tivesse apurado esses mesmos tributos e contribuições numa única entidade pelo lucro presumido, o valor total devido nos três anos-calendário seria de R\$ 1.694.639,19, quase que o dobro do apurado e recolhido pelo contribuinte com a separação em duas entidades. (g.n.)

Lembramos que os valores da receita bruta, ou seja, da base de cálculo da tabela acima, foram os informados pelo contribuinte nas DIPJ e PJSI referentes aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, **sem levar em consideração os valores das omissões de receita levantados neste procedimento fiscal.** (g.n.)

Os fatos levantados e expostos neste relatório deixam claro que o único motivo para a abertura da Sociedade Educacional Três Vendas foi a evasão fiscal provocada pela segregação/separação/divisão do faturamento bruto e da folha de pagamentos entre duas entidades.

(...)

É bem verdade que o Poder Judiciário não teria como se manifestar acerca da transferência de receitas da pessoa jurídica baixada à pessoa jurídica autuada, entre os anos-calendário de 2006 e 2008, porque para estes anos inexistiu esse pleito.

O cancelamento do CNPJ objeto da ação judicial ocorreu posteriormente ao lançamento e não o antecedeu.

Portanto, correta a conclusão do paradigma que, ao constatar que a baixa no CNPJ não era referida no lançamento, negou qualquer efeito no contencioso administrativo, às ações judiciais propostas pela pessoa jurídica baixada.

Em consequência, o acórdão recorrido, na parte em que afirmou suficiente a decisão judicial transitada em julgado, contrária ao cancelamento do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas, para afastar a atribuição das receitas desta à pessoa jurídica autuada não deve prosperar.

No caso, como não houve manifestação por parte do colegiado “a quo” em relação a este ponto, entendo devam os autos retornar para que seja enfrentada essa questão trazida pela ação fiscal, a qual o recorrido apenas tangenciou conforme acima exposto.

Contudo, fiquei vencida na fundamentação do voto de mérito do recurso especial fazendário e, conforme artigo 63, parágrafo 8º do RICARF, as conclusões vencedoras constam na declaração de voto proferida pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Neste sentido, dou provimento parcial ao recurso interposto pela PGFN, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões para conhecer do recurso especial da PGFN, bem como inicialmente dela divergiu, para não conhecer do recurso especial da Contribuinte. Com o retorno dos autos à pauta, depois da vista coletiva realizada, a I. Relatora reformulou seu entendimento e também decidiu negar conhecimento ao recurso especial da Contribuinte.

A PGFN discordou do acórdão recorrido na parte em que *decidiu aplicar a decisão transitada em julgado nos autos de ação ajuizada pela Sociedade Educacional Três Vendas para desconstituir o ato administrativo que determinou a baixa de sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)*. Apresentou como paradigma o acórdão n.º 2402-003.064, no qual outro Colegiado do CARF, apreciando exigência decorrente da mesma ação fiscal, *entendeu que, como o lançamento não se fundamentou na baixa do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas, fato sequer mencionado pela fiscalização, a matéria não estaria sub judice. Nesta perspectiva, diversamente do colegiado a quo, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF afastou a argumentação do contribuinte de que o lançamento teria como objeto matéria sob discussão em ação judicial ajuizada pela Sociedade Três Vendas para desconstituir o ato administrativo de baixa da inscrição de seu CNPJ*.

A recorrente situa, assim, a divergência jurisprudencial no art. 38, parágrafo único, da Lei n.º 6.830/80, *tendo em vista a adoção de soluções distintas pelos acórdãos confrontados quanto ao alcance da mesma ação judicial em relação aos lançamentos efetuados com fundamento nos mesmos fatos*. Ao final, depois de expressar os fundamentos para reforma do acórdão recorrido, conclui que:

[...]

Afastada a coisa julgada no presente processo, torna-se plenamente legítima a imputação de omissão de receitas à Sociedade Educacional Mário Quintana em relação aos valores apurados na Sociedade Educacional Três Vendas, dada sua criação meramente formal em uma operação artificial implementada com o único fim de evasão fiscal, conforme demonstra o substancial relatório da fiscalização.

DO PEDIDO.

Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja conhecido e provido o presente recurso especial para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se o lançamento em sua integralidade.

Diz o dispositivo legal acerca do qual a PGFN suscita o dissídio jurisprudencial:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do

depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto. (negrejou-se)

A renúncia ou desistência assim referidas representam a impossibilidade de discussão administrativa da mesma matéria, ou seja, a incompetência das autoridades julgadores de sobre ela se manifestar.

Sob esta ótica, nota-se, nas referências acima, que a PGFN formula pedido incompatível com a divergência jurisprudencial que espera ver solucionada. Se sua pretensão é discutir a amplitude da competência dos Colegiados do CARF para se manifestarem acerca de litígios instaurados nas circunstâncias presentes em idênticas ação fiscal e ação judicial posteriormente proposta, na medida em que o Colegiado *a quo* desconstituiu a acusação fiscal sob fundamento de observância à decisão judicial transitada em julgado, o afastamento desta submissão ao Poder Judiciário deveria resultar no retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação do litígio sem esta vinculação.

Dá as ressalvas aos fundamentos expressos pela I. Relatora para conhecimento do recurso fazendário, e que resultaram na compreensão da divergência como sendo concernente à *real existência da Sociedade Educacional Três Vendas*. Não se trata propriamente disso, mas sim de definir se o trânsito em julgado de decisão proferida na ação judicial apontada, diante da acusação fiscal formulada, impõe ao Colegiado do CARF concluir por aquela existência e, assim, infirmar a exigência sob análise.

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido está assim motivado:

Em relação à desconsideração da existência de fato da Sociedade Educacional Três Vendas, não concordo com a decisão recorrida quando afirma que o fato relevante para fins de lançamento não seria a existência de fato dessa sociedade mas sim a circunstância de que as receitas por ela apropriadas pertenceriam à autuada.

Isso porque a Fiscalização considerou que as receitas originariamente pertencentes à Sociedade Educacional Três Vendas deveriam ser apropriadas na Sociedade Educacional Mário Quintana **justamente por concluir pela inexistência de fato daquela**. Assim se manifestou a autoridade lançadora (destaques acrescidos):

[...]

Dessa forma, não há como deixarmos de concluir que a Sociedade Educacional Tres Vendas é um ente que inexiste de fato.

Sua existência é meramente formal e com o único objetivo de pagar menos tributos e contribuições federais. Não possui objetivo comercial, empresarial e negocial.

Assim, com base em todo o exposto neste tópico de nº 2, para fins de apuração dos tributos e contribuições federais devidos relativos aos anos calendário de 2006, 2007 e 2008, desconsideramos a existência da Sociedade Educacional Três Vendas, sendo suas receitas e seu faturamento bruto informado nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e o apurado neste procedimento fiscal, 110 conforme será descrito nos próximos tópicos, considerados como receitas/faturamento da Sociedade Educacional Mário Quintana.

[..]

Sob esse prisma, **o advento da decisão judicial transitada em julgado (documento juntado aos autos) pela qual foi reconhecida a existência de fato da Sociedade**

Educacional Três Vendas enfraquece as conclusões da Fiscalização, sem embargo do detalhado e elogiável trabalho da autoridade lançadora.

Saliento que a meu ver, em tese, a existência de fato da Sociedade Educacional Três Vendas não seria de per si motivo suficiente para entendê-la como efetiva prestadora dos serviços educacionais suscitados. Entretanto, **no momento em que o procedimento fiscal faz essa vinculação (se não existe de fato, não prestou o serviço) a recíproca deve ser aplicada e a decisão judicial impacta diretamente as conclusões do Fisco.**

Para subsidiar o entendimento do Juízo, foram utilizados os mesmos fatos argüidos nestes autos, inclusive a divisão das instalações físicas, os distintos quadros funcionais e o público alvo específico de cada uma das instituições.

Do exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável por erro na identificação do sujeito passivo os valores originalmente reconhecidos como pertencentes à Sociedade Educacional Três Vendas e imputados à atuada, sejam declarados ou omitidos, nos seguintes moldes:

[...] (*negrejou-se*)

Já o voto condutor do paradigma parte da premissa de que *a auditoria fiscal trouxe vários elementos para amparar o lançamento, sendo que a ocorrência ou não de baixa do CNPJ não me parece relevante para a manutenção ou desconstituição do lançamento*, e assim não reconhece efeitos à decisão que, transitada em julgado, reverteu a baixa do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas Ltda.

Esclareça-se que, sob esta ótica, não prosperam as objeções postas pela Contribuinte em contrarrazões porque, na medida em que o Colegiado que proferiu o paradigma não concedeu à ação judicial o mesmo alcance atribuído pelo Colegiado *a quo*, sequer se cogitou, lá, se alguma decisão judicial foi proferida, definitiva ou não. Como não havia identidade de objeto, os fundamentos da ação fiscal foram analisados em toda sua amplitude, diversamente da condução dada pelo Colegiado *a quo*, orientada pela premissa de que a ação judicial tinha objeto coincidente com a acusação fiscal.

A questão posta, portanto, é definir se a decisão judicial frente a pedido de cancelamento de ato administrativo de baixa de CNPJ repercute no processo administrativo de lançamento que, tendo em conta os mesmos fatos que motivaram a baixa, atribui à outra pessoa jurídica fiscalizada as receitas da pessoa jurídica cujo CNPJ foi, posteriormente, baixado.

Em suma, o presente voto é no sentido de CONHECER do recurso especial da PGFN para decidir se a ação judicial proposta para reverter a baixa do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas Ltda enseja a aplicação do art. 38, parágrafo único da Lei nº 6.830/80, impedindo a apreciação dos fundamentos da acusação fiscal, por necessária aplicação de decisão nela proferida, transitada em julgado.

Quanto ao recurso especial da Contribuinte, esta Conselheira entendeu não caracterizada a divergência jurisprudencial porque os paradigmas indicados tratam de situações fáticas distintas.

O acórdão recorrido traz o seguinte enfrentamento do tema:

RELATÓRIO

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Trata-se de autos de infração lavrados para constituir créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins dos anos de 2006 a 2008.

1. Autuação

Segundo a fiscalização, a atuada, **optante da tributação com base no lucro presumido**, omitiu receitas, omissão essa caracterizada por quatro fatos distintos. O primeiro é a contabilização de receitas próprias como se fossem receitas de outra entidade, a ela ligada e existente de modo tão-somente formal. O segundo é a falta de contabilização de compras de material didático. O terceiro é a omissão de receitas de mensalidades escolares, apurada mediante análise dos boletos bancários de cobrança. O quarto é a falta de comprovação da efetividade de suprimentos de caixa efetuados pelos sócios.

[...]

1.2. Arbitramento

O lucro foi arbitrado com base no art. 530, do RIR, incisos II, “a” (**escrituração imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária**) e III (**deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial, ou o livro-caixa**).

[...]

2. Impugnação

Em impugnação assinada por seu advogado, com procuração presente nos autos, a atuada aborda as seguintes matérias: a inoportunidade de simulação na existência das duas sociedades; ilicitude, por falta de autorização judicial, da obtenção de informações junto a instituição financeira; a presunção a omissão de receita caracterizada pelo falta de comprovação da efetividade de suprimentos de caixa por parte de sócios; a omissão de receita de venda de material escolar; o arbitramento do lucro; a sujeição passiva solidária.

[...]

1.5. Arbitramento do lucro

Entende a atuada que **não se justificaria o arbitramento do lucro, uma vez que seria possível a apuração do lucro presumido**, bastando para tal adicionar as receitas omitidas às receitas declaradas.

[...]

Devidamente cientificados, o sujeito passivo e os coobrigados apresentaram recurso a este colegiado, ratificando em essência as razões expostas na peça impugnatória.

[...]

VOTO

[...]

Ressaltando mais uma vez que o lançamento não envolve extratos bancários, ainda que se refira à movimentação financeira, entendo que o ônus da prova do alegado pertence ao sujeito passivo. Caberia, por exemplo, demonstrar que os boletos analisados conteriam toda a receita auferida pela pessoa jurídica no período sob exame. A alegação desprovida de qualquer elemento de prova que a robusteça impede que lhe seja dada guarida.

A questão do arbitramento foi bem enfrentada pela decisão recorrida. **O conhecimento da receita serve para definir a base de cálculo mas não para elidir a necessidade de apuração do resultado pelo lucro arbitrado. O Fisco decidiu por essa sistemática por entender que a ausência do registro das operações mercantis impediu a identificação da efetiva movimentação financeira, nos termos da alínea “a”, do inciso II, do art. 530, do RIR/99.**

[...] *(negrejou-se)*

Nestes termos, portanto, o arbitramento dos lucros foi questionado sob a premissa de que o conhecimento da receita bruta permitiria a manutenção da opção pelo lucro presumido,

e tal argumento foi rejeitado porque a autoridade fiscal também apontara que a falta de registro de operações mercantis prejudicou a identificação da efetiva movimentação financeira do sujeito passivo. Esta deficiência escritural reflete no fundamento legal do arbitramento, que deixa de ser apenas o art. 530, inciso II, “a” do RIR/99 (escrituração imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária) e passa a incluir, também, a hipótese do inciso III (deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial, ou o livro-caixa).

Para melhor explicar, vale a transcrição do mencionado enfrentamento da matéria pela autoridade julgadora de 1ª instância (e-fls. 3858/3860):

5. Arbitramento do lucro

A atuada sustenta que não se justificaria o arbitramento do lucro, uma vez que seria possível a apuração do lucro presumido, bastando para tal adicionar as receitas omitidas às receitas declaradas. Todavia, a fiscalização entendeu presentes as situações previstas para arbitramento no art. 530, do RIR, incisos II, “a” (escrituração imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária) e III (deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial, ou o livro-caixa):

[...]

No caso, tendo optado pelo lucro presumido, o contribuinte estaria obrigado a apresentar livro-caixa hábil a identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. No entanto, a fiscalização aponta ao longo de seu relatório uma série de irregularidades na escrituração (irregularidades essas não negadas pela atuada). Assim, às fls. 103, está consignado a respeito das receitas de mensalidades que:

Não há em nenhuma dessas notas fiscais a identificação do destinatário/tomador dos serviços, o espaço destinado a essa identificação está em branco em todas elas, a descrição dos serviços prestados em todas essas notas fiscais foi feita de maneira genérica, no campo dessas notas fiscais destinado à descrição dos serviços prestados consta em todas elas a expressão “valor referente a recebimento de mensalidades” e mesmo constando essa descrição, as notas fiscais possuem os mais variados valores e não os valores correspondentes aos valores das mensalidades escolares. Nessas notas fiscais não há como identificarmos quem está pagando e pelo quê está pagando.

Às fls. 120 e 121, a fiscalização descreve a situação documental da compra e venda de material didático:

Mesmo com a prorrogação de prazo concedida, o contribuinte não apresentou as 1ªs vias das notas fiscais [de compra de material didático] e, tão pouco, seus comprovantes de pagamento, alegando não possuí-las.

[...] o contribuinte afirmou não ter, sequer, recibos ou demonstrativos, planilhas com o controle do que foi vendido, ou dos valores arrecadados com a venda para os pais/responsáveis pelos alunos.

Não há registro de entrada e de saída dessas mercadorias nos registros contábeis (livro caixa).

Novamente tratando das receitas com mensalidades escolares e de atividades escolares, a fiscalização relata que (fls. 122 e 125):

Realizamos mais uma intimação, requisitando do contribuinte os documentos que serviram de base para a composição dos valores constantes das notas fiscais de prestação de serviço por si emitidas (fls. 395 a 398), com a finalidade de que pudessemos verificar o que estava englobado em cada nota fiscal e tentar identificar os pagamentos das “vivências esportivas”.

A resposta do contribuinte foi a seguinte: “Não temos como comprovar a documentação que serviu de base para a composição dos valores das notas fiscais”, nessas palavras (fl. 404 a 406).

[...]

Em resposta a essa intimação [para apresentação dos contratos de prestação de serviços], em 01/07/2010, o contribuinte apresentou declarações das duas Sociedades, ambas assinadas pelo Sr. Carlos dos Santos Valério, onde informou que, a cada ano, com a assinatura do novo contrato para o ano letivo, os contratos anteriores são “eliminados”, pois já estariam quitados e “por tal motivo não possuímos os contratos de prestação de serviços solicitados por V. Sas.”, nessas palavras (fls. 444 e 470).

[...] foram apresentadas pelas duas Sociedades relações com nome e CPF dos responsáveis pelos alunos, porém sem os valores pagos (fls 446 a 455 e 472 a 484).

Todo esse contexto deixa patente que a documentação da autuada contém deficiências que a tornam imprestável para demonstrar sua movimentação financeira, o que autoriza o arbitramento. Quanto ao argumento de que o arbitramento é medida extrema, cabe ressaltar que a fiscalização fez inúmeras e infrutíferas tentativas de obter junto à autuada documentação que lhe permitisse auditar sua escrituração, só ao cabo das quais optou por lançar mão de obter junto a uma instituição financeira os valores cobrados por conta da autuada. Note-se que, diferentemente do que a autuada pretende fazer crer, nem mesmo com a obtenção de informações dos valores recebidos mediante boletos bancários foi possível fazer um levantamento completo das receitas da autuada, ficando de fora as receitas com vendas de materiais e as receitas de mensalidades que foram recebidas no banco em questão.

Tenho, por todos esses motivos, que foi correto o procedimento da fiscalização em arbitrar o lucro.

Como se vê, as deficiências constatadas no Livro Caixa da Contribuinte justificaram o arbitramento com fundamento no art. 530, III do RIR/99, e isto não só em relação às receitas não contabilizadas, mas também em razão de mercadorias (compra de material de didático) não escrituradas.

A Contribuinte, porém, sob a premissa de que a ausência de registro das operações mercantis deveria ser lida como *alguns boletos bancários não contabilizados*, suscitou divergência em face do paradigma nº 1101-000.854 que teria se pautado no entendimento de que *a simples constatação de contas correntes bancárias não contabilizadas não se constitui, por si só, em motivo bastante e suficiente à desclassificação da escrita e ao consequente arbitramento de lucro*. Já o paradigma nº 1301-001.805, em seu entendimento, caracterizaria divergência quanto à premissa de que *o arbitramento é medida extrema que não deve ser aplicada na hipótese dos autos, onde a recorrente disponibilizou escrita comercial elaborada dentro dos princípios contábeis acudindo com o livro diário e razão, e o Fisco apenas apurou “omissão de receita” ao cotejar boletos bancários com os valores registrado, restando indene de dúvida, dita omissão de receitas é passível de tributação sob regime do lucro presumido eleito pelo contribuinte*.

Ocorre que o paradigma nº 1101-000.854 afastou arbitramento dos lucros fundamentado, apenas, na imprestabilidade de escrituração para apuração do lucro real por impossibilidade de confirmação das receitas auferidas e dos custos e despesas suportados (art. 530, inciso I, alínea “a” do RIR/99), e isto porque:

In casu, como bem alertou a recorrente, o total dos depósitos bancários cuja origem não se comprovou, administrados pelas 02 (duas) contas correntes omitidas na escrituração,

representavam fração ínfima das receitas brutas declaradas, pelo contribuinte, em DIPJ. Tal é o que se pode denotar do quadro sinótico adiante elaborado:

[...]

Ora, os depósitos bancários incomprovados representam não mais do que 2,43% (dois inteiros e quarenta e três centésimos por cento) do total de renda bruta informada espontaneamente. Sendo assim, não se pode dizer que os vícios escriturais encontrados são nocivos, de maneira absoluta, à apuração do lucro tributável. Constatada a não contabilização dos créditos e dos débitos bancários telados, o Fisco, na pior das hipóteses, poderia ter adicionado ou subtraído valores ao lucro real do contribuinte – por exemplo, valendo-se da presunção relativa preconizada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 ou, simplesmente, engendrando os ajustes essenciais às DIPJ's.

Ou seja, analisando exigência contra sujeito passivo optante pelo lucro real, o Colegiado que proferiu o paradigma concluiu que omissões de receita correspondentes a 2,43% do total informado não tornaria imprestável a escrituração para determinação do lucro real. Tais referenciais fáticos em nada se assemelham aos presentes nestes autos, vez que: i) outros foram os vícios constatados na escrituração; ii) o volume de receitas omitidas seria bem mais significativo que o indicado no paradigma; e iii) a exigência se deu em face de sujeito passivo optante pelo lucro presumido.

Já no paradigma nº 1301-001.805, embora veicule análise de arbitramento em face de sujeito passivo optante pelo lucro presumido, a infração constatada foi, apenas, de não contabilização de movimentação financeira (art. 530, inciso I, alínea “a” do RIR/99), e isto porque a escrituração *apresentada em atendimento ao subitem 1.3.6 do ato inaugural (contábil), nem sequer consigna rubricas correspondentes às contas correntes mantidas em instituições bancárias, encontrando-se os fatos atinentes às movimentações financeiras efetivamente realizadas totalmente obscuros da escrita que mantém*. Neste cenário, o Colegiado do CARF concluiu que:

A recorrente discute, entre outras matérias, o fato do fisco proceder ao arbitramento do lucro para efeitos de apuração dos tributos com argumento de falta de escrituração regular da totalidade dos depósitos bancários, muito embora, seja do seu conhecimento a totalidade da receita tributável. Portanto, possuindo o fisco a receita bruta da impugnante, nada justificaria o lançamento tendo por base o arbitramento, acrescendo o imposto de renda em 20% sobre a base de cálculo, pois o seu regime regular de tributação é pelo lucro presumido.

De fato, constata-se dois tipos de infração descritos nos autos:

[...]

Como visto, no caso concreto a fiscalização considerou imprestável a escrituração do contribuinte, pois este não teria escriturado a totalidade de sua movimentação bancária. Daí a autoridade fiscal arbitrou o lucro da empresa fiscalizada com base no art. 530, II, do RIR/1999.

Ocorre que, ao meu ver, as faltas apontadas acima não impõem o arbitramento do lucro, já que é medida extrema. Ora, o contribuinte é optante pelo lucro presumido, o que exige para cálculo do tributo o conhecimento da receita tributável, para então aplicar as alíquotas devidas. O presente auto tem por base a presunção de omissão de receitas, o que leva necessariamente a uma receita conhecida, porém, não declarada em sua totalidade, assim, para conhecermos o lucro basta aplicar a alíquota devida a essa receita conhecida; as faltas citadas pela fiscalização não impedem tal tarefa.

Nesse contexto, verificando-se que a receita conhecida no ano de 2007, após a soma do valor declarado e do valor omitido (R\$ 2.775.907,46 + R\$ 2.727.548,25), não ultrapassa o limite para opção pela tributação pelo lucro presumido, qual seja R\$ 48.000.000,00

(quarenta e oito milhões), não se justifica o arbitramento nos termos realizado pela autoridade fiscal.

No caso, portanto, a autoridade fiscal constatou, apenas, omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de não comprovada, as quais, em valor próximo das receitas de revenda de mercadorias, não excederam o limite de tributação pelo lucro presumido, e assim permitiriam o recálculo nesta sistemática, vez que ela somente dependeria da receita bruta conhecida.

Novamente deve ser observado que o arbitramento, nestes autos, não foi motivado apenas pela falta de registro de receitas, mas de operações mercantis em geral, incluindo aquisição de mercadorias não registradas no Livro Caixa, do que resultou a imprestabilidade deste na forma do art. 530, III do RIR/99.

Em contextos fáticos tão distintos, não é possível inferir como os outros Colegiados do CARF decidiriam sobre o arbitramento aqui promovido. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

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

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

No mérito do recurso fazendário, observa-se às e-fls. 3948/3952 que a Sociedade Educacional Três Vendas Ltda ingressou com Medida Cautelar Inominada n.º 5002201-52.2011.404.711/RS pleiteando *concessão de liminar para restabelecimento da inscrição no CNPJ*. Obteve liminar sob os fundamentos a seguir transcritos, endossados na sentença posterior:

(...)

No tocante ao *fumus boni jûris*, ressalve-se que para análise deste pressuposto não se exige senão uma avaliação perfunctória da situação posta nos autos,

uma vez que a questão será amplamente debatida na ação principal.

Conforme alude a parte autora, na inicial, e a Autoridade Fazendária no processo administrativo, o ato administrativo questionado restou assim configurado: 'O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM PELOTAS - RS, no uso das atribuições que lhe confere o art. 295, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, aprovado pela Portaria MF n.º 587, de 21 de dezembro de 2010, com fundamento no artigo 30, parágrafo 2º, da Instrução Normativa RFB N.º 1.005, de 08 de fevereiro de 2010, declara:

'Art. 1º Baixada, de ofício, no cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do Ministério da Fazenda, a inscrição de n.º 05.138.510/0001-43, em nome de SOCIEDADE EDUCACIONAL TRES VENDAS LTDA, da jurisdição desta Unidade, por ter sido considerada inexistente de fato, nos termos do disposto no artigo 28, inciso II, alínea 'a', da IN RFB N.º 1.005/2010, conforme consta do processo N.º 16641.000201/2010-81.

Art. 2º Este Ato Declaratório somente terá validade após sua publicação no Diário Oficial da União.

GILBERTO MONTOYA'

As normas acima referidas, em que está lastreado o ato administrativo, seriam o art. 80 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, na redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que dispõe sobre a possibilidade de baixa de ofício da inscrição no cadastro nacional das pessoas jurídicas (CNPJ) na situação de 'inexistência de fato', que motivou o ato administrativo questionado nestes autos, a qual será efetivada nos termos e condições definidos pela RFB. Regulamentando tais termos e condições, os artigos 28 e 30 da IN RFB n.º 1.005/2010 dispõem:

'Art. 28. Poderá ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade:

I- (omissis)

II- inexistente de fato, assim entendida aquela que:

a) não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprove o capital social integralizado;

Art. 30. Na hipótese de pessoa jurídica inexistente de fato, de que trata o inciso II do art. 28, o procedimento administrativo de baixa

será iniciado por representação, consubstanciada com elementos que evidenciem qualquer das pendências ou situações mencionadas no referido inciso.

§ 1º O titular da unidade da RFB com jurisdição para fiscalização de tributos internos ou sobre comércio exterior, acatando a representação referida no caput, suspenderá a inscrição da pessoa jurídica no CNPJ, intimando-a, por meio de edital publicado no DOU, a regularizar, no prazo de 30 (trinta) dias, sua situação ou contrapor as razões da representação, observado o disposto no art. 9º.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação referida no § 1º, ou quando não acatadas as contraposições apresentadas, a inscrição no CNPJ será baixada por meio de ADE do Delegado da DRF, da Derat, da Deinf da Demac Rio de Janeiro ou do titular da ALF ou IRF, publicado no DOU, no qual serão indicados o nome empresarial e o número de inscrição da pessoa jurídica no CNPJ.

§ 3º A pessoa jurídica que teve sua inscrição baixada conforme o § 2º poderá restabelecê-la mediante prova em processo administrativo:

- de que dispõe de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, no caso da alínea 'a' do inciso II do art. 28;

- de sua localização ou da localização dos integrantes de seu QSA, do responsável perante o CNPJ ou do seu preposto, no caso da alínea 'b' do inciso lido art. 28; e

III- do reinício de suas atividades, no caso da alínea 'c' do inciso lido art. 28.

§ 4º O restabelecimento da inscrição da pessoa jurídica baixada, na forma do § 2º, será realizado mediante publicação de ADE no DOU, pelo respectivo Delegado da DRF, da Derat, da Deinf, da Demac Rio de Janeiro ou pelo titular da ALF ou IRF, no qual serão indicados o nome empresarial e o número de inscrição no CNPJ.'

Como se pode verificar, o mesmo conjunto de normas rege tanto as condições para a baixa, quanto para o restabelecimento, de modo que, primeiramente, abre-se a possibilidade de reversão (não só judicial, como administrativamente) do ato atacado, o que reforça as conclusões acima, quanto a ser prudente evitar-se ou adiar-se o impacto da decisão administrativa, até que haja uma decisão definitiva. Enquanto ainda há possibilidade de discussão, o sistema jurídico

privilegia a manutenção do status quo, sendo que, no caso, a Fazenda Nacional também auferia vantagem, ao manter a arrecadação. Além disso, não se trata de medida irreversível, do ponto de vista fazendário, porque a atuação eventualmente considerada irregular, ao final, poderá ensejar aplicação de penalidades legais.

Quanto à concessão da liminar inaudita altera pars, buscou-se minimizar os prejuízos à defesa mediante consulta ao feito conexo (item 1), para antecipação das possíveis respostas que seriam apresentadas pela requerida, através das informações prestadas pela Autoridade Impetrada no MS, com vistas a evitar equívocos de avaliação, com base unicamente nas alegações da interessada e documentos. Naquele feito, justificando a suspensão (e baixa) da inscrição, a Autoridade fazendária manifestou-se nos seguintes termos:

'Sob outra perspectiva, ressalta-se que a suspensão da inscrição da impetrante no CNPJ, levada a efeito pela autoridade coatora, em consonância com a IN RFB nº 1.005/2010, decorre do poder de polícia conferido à Administração Pública, nos termos do art. 78 do Código Tributário Nacional (CTN), cuja finalidade última é garantir a supremacia do interesse coletivo. Assim, ao suspender a inscrição no CNPJ da impetrante, a autoridade coatora não está a lhe impor punição, mas a adotar as cautelas necessárias no sentido de minorar os efeitos nocivos que determinadas práticas fiscais adotadas pela impetrante possam projetar sobre a sociedade'.

Ainda que tivesse razão, o que somente será possível estabelecer após a solução definitiva da lide, tem-se que, por ora, a manutenção do ato (ou seja, o indeferimento da liminar) projetaria mais efeitos nocivos sobre a sociedade do que a manutenção das atividades empresariais e educacionais, de modo que as cautelas necessárias apontam em sentido oposto do decidido.

Considere-se que, no mesmo feito, quanto ao mérito da alegação da Impetrante, o Impetrado limitou-se a afirmar que:

'Admitir conclusão diversa para essas situações, quer dizer, desconsiderar gravíssimos indícios de irregularidades para permitir (ainda que provisoriamente) que pessoa jurídica continue, conforme a sua conveniência, operando de forma irregular, seria o mesmo que afirmar a desigualdade e o desprestígio daqueles outros que

cumprem a lei e seus compromissos fiscais, com inegáveis prejuízos à sociedade'.(grifei)

Saliente-se que, na ocasião, vinha a referida Autoridade noticiar que já havia sido formalizada a baixa da inscrição e, não obstante, ainda fazia alusão a 'gravíssimos indícios de irregularidades' e não a contundentes provas de ilegalidades, como seria exigível após a finalização do procedimento administrativo. Neste contexto, cumpre acautelar o interesse da requerente, que teve a baixa da sua inscrição decretada com base em indícios - os quais, por natureza, tendem à precariedade. Ressalte-se que a baixa foi motivada por 'inexistência de fato', o que ensejaria uma ampliação da oportunidade de debate sobre o alcance de tal conceito, uma vê que, notoriamente, existe, faticamente, uma escola de ensino pré-escolar e fundamental, que presta serviços nessa área e, inclusive, obteve colocação no ranking das melhores escolas do estado e do país.

Ante o exposto, defiro o pedido de liminar, para determinar à requerida que se abstenha de enquadrar a inscrição da requerente nas situações de 'suspensa' ou 'baixada', bem como proceda ao imediato restabelecimento do CNPJ da requerente, até o trânsito em julgado da ação principal ou até decisão judicial expressa, revogatória da liminar ou em sentido contrário, sob pena de imposição de multa diária, em caso de descumprimento, a ser arbitrada em consonância com a gravidade da conduta que vier a se configurar, sem prejuízo de eventuais sanções disciplinares.

Na Ação Ordinária proposta a interessada, inicialmente, não teve o mesmo sucesso, sendo declarada, em sentença, a improcedência do pedido porque *jamais houve de fato uma escola autônoma, administrada de forma independente da Escola Mário Quintana, mas sim a criação de uma escola fictícia, paralela, cuja existência puramente formal não é disfarçada pelas medidas adotadas na tentativa de dar credibilidade ao que reputou ser ficção*. Esta decisão, porém, foi revertida na Apelação Cível nº 5003115-19.2011.404.7110/RS, sob os seguintes fundamentos:

A partir do exame (la documentação carreada aos autos, concluo que não restou caracterizada a inexistência de fato da empresa autora, uma vez que esta existe de fato e de direito e está envidando esforços para levar a efeito o seu objeto social, que é a educação pré-escolar e ensino fundamental, conforme demonstram os documentos acostados à inicial (evento 1 - OUT1 a OUT19).

O documento acostado no evento 1 - OUT, traz um rol de mais de 50 professores admitidos pela Sociedade Educacional Três Vendas entre os anos de 2002 e 2011. Há também recibo de compra de materiais em nome da empresa emitido em 05/05/2011 (OUT9),

bem como contrato de convênio com outras empresas para que forneçam mensalmente os produtos referidos no contrato.

Também foi apresentado o balanço patrimonial da sociedade, juntamente com a demonstração do resultado do exercício em 31/10/2010 (OUT13), com discriminação de todas as despesas administrativas. Foi igualmente acostada a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) do ano de 2009 e 2010 (OUT 16, 17 e 18), o que, juntamente com os demais indicativos, reforça a caracterização da sua existência de fato.

Por último, as fotos (evento 1-FOTO12) não deixam dúvidas acerca da delimitação do espaço físico da escola Três Vendas e sua diferenciação da Escola Mário Quintana.

Registro que o ato administrativo de baixa do CNPJ na espécie em exame afigura-se como medida desproporcional, considerando todos os indícios que sugerem a existência de fato da sociedade (relação de professores empregados, contas, compras, convênios fotografias do espaço físico devidamente identificado por placas).

Sobre o princípio da proporcionalidade, leciona Celso Antônio Bandeira de Mello que:

[...]

Conforme ensinamento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

[...]

Assim segundo os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, as medidas adotadas pela Administração devem ser aptas e suficientes a cumprir o fim a que se destinam, e com o menor gravame aos administrados para a consecução dessa finalidade.

Nesse sentido, em hipótese similar, o seguinte precedente:

***TRIBUTÁRIO SUSPENSÃO OU INAPTIDÃO-BAIXA DE CNPJ.
NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE FATO.***

Deve ser afastada a suspensão ou a baixa-inaptidão do CNPJ de contribuinte quando a inexistência de fato, motivo ensejador da inaptidão/suspensão do CNPJ, não estar devidamente caracterizada.

(TRF4, APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO N.º 5005334-58.2013.404.7102/RS RELATORA: Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, 09/04/2014)

Assim, deve ser provido o recurso de apelação para que seja julgada procedente a demanda com a desconstituição do ato declaratório de baixa do CNPJ por inexistência de fato da autora, já que comprovadamente operante em seu ramo negocial.

Inadmitido recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra esta decisão, e negado provimento a agravo apresentado contra esta inadmissibilidade, verificou-se o trânsito em julgado daquela decisão em 22/04/2015 (e-fl. 4058).

O lançamento em tela em conta fatos geradores ocorridos entre 2006 e 2008. O Colegiado *a quo*, por sua vez, pautou-se no entendimento de que a atribuição das receitas originalmente pertencentes à Sociedade Educacional Três Vendas foram apropriadas à atuada justamente porque a Fiscalização concluiu pela inexistência daquela. E, embora ressaltando que a existência de fato da Sociedade Educacional Três Vendas não impediria a atribuição de suas receitas à atuada, caso coubesse a esta a efetiva prestação dos serviços, afirmou que a autoridade lançadora fez esta vinculação: *se não existe de fato, não prestou o serviço*. Assim sendo, e na medida em que os mesmos fatos utilizados nestes autos foram os referidos na decisão judicial, haveria erro na identificação do sujeito passivo ao se imputar à atuada *os valores originalmente reconhecidos como pertencentes à Sociedade Educacional Três Vendas*.

Já o Colegiado que proferiu o paradigma, tendo em conta que a ação judicial foi proposta em face da baixa do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas, e tal baixa não foi sequer referida na acusação fiscal, inexistiria qualquer vinculação do contencioso administrativo ao que decidido na esfera judicial.

Há evidências, nos acórdãos comparados, que as acusações fiscais analisadas seriam semelhantes. Enquanto o voto condutor do acórdão recorrido sintetiza as constatações em *divisão das instalações físicas, os distintos quadros funcionais e o público alvo específico de cada uma das instituições*, o paradigma refere de forma mais extensa estas ocorrências:

- As empresas possuíam o mesmo endereço e desenvolviam suas atividades nas mesmas instalações físicas.
- As duas empresas possuíam a mesma estrutura administrativa e as despesas de ambas as sociedades, tais como, água, esgoto, energia elétrica, internet, telefonia, publicidade e propaganda, bem como com material didático são suportadas apenas pela atuada, a Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda.
- Os imóveis onde funcionam as entidades são de propriedade da Sra Márcia Katz Valério, diretora pedagógica da Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda e sócia dessa entidade ou do Sr Carlos dos Santos Valério que é Diretor Geral das duas sociedades educacionais e foi sócio fundador da Sociedade Educacional Mário Quintana. Salientando-se que não existe qualquer ato formal ou contrato para utilização das instalações físicas. A auditoria fiscal questionou a situação e lhe foi informado que o espaço é cedido sem qualquer ônus tendo sido apresentadas declarações de cessão gratuita dos imóveis
- O Sr. Carlos e a Sra. Márcia são casados e o primeiro não pertence aos quadros sociais das entidades, os quais são constituídos pelos filhos do casal e pela própria senhora Márcia. No entanto, o controle e a administração das entidades cabe ao Sr. Carlos que possui procurações com poderes irrestritos outorgadas pelos sócios, sendo que este senhor foi quem recebeu as intimações da fiscalização.
- Existência de divergências entre o faturamento bruto informado nas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos anos calendário 2006, 2007 e 2008 da Sociedade Educacional Três Vendas Ltda e os valores de pagamentos recebidos por essa sociedade de pessoas físicas, constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ao ser indagada sobre tais divergências, a atuada justificou-se com alegação de que possivelmente os pais dos alunos, ao repassar tal informação à SRFB não tenham percebido ou distinguido as razões sociais das duas entidades.

Já com referência ao pedido judicial de cancelamento de ato administrativo de baixa de CNPJ, nota-se que apenas a referência ao total de professores contratados pela pessoa

jurídica baixada agrega ocorrências entre 2002 e 2011. As demais circunstâncias analisadas são posteriores ao período fiscalizado (2006 a 2008). De fato, a compra de materiais e o convênio para fornecimento de produtos referidos datam de 05/05/2011, as demonstrações financeiras com discriminação de despesas administrativas, assim como a RAIS, se referem aos anos de 2009 e 2010 e a RAIS. Há menção, também, a fotos que evidenciariam a delimitação de espaço físico sem referência de data. De toda a sorte, estas circunstâncias já evidenciam que a decisão judicial não pode repercutir no lançamento tributário porque são elas bastantes, apenas, para a decisão judicial acerca do cancelamento da inscrição no CNPJ promovida depois da ação fiscal aqui sob exame, o que demanda a análise da situação presente no momento do pleito judicial.

Ainda que não seja o caso, propriamente, de aplicação da Súmula CARF nº 1, importa observar que seus termos bem referem que, para se verificar renúncia ao contencioso administrativo, é necessário que a ação judicial tenha *o mesmo objeto do processo administrativo*. Na mesma linha, o art. 38, parágrafo único da Lei nº 6.830/80 se reporta à ocorrência de renúncia ou desistência em face de ação judicial que tenha por objeto *a discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública*, ou seja, de discussão do crédito tributário lançado ou de seus fundamentos fáticos e/ou jurídicos.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de se manifestar acerca da repercussão de ação judicial proposta por sujeito passivo para discussão dos tributos contra ele exigidos, enquanto administrativamente ainda estava em curso o debate acerca da qualificação da penalidade aplicada em razão de tal exigência. Em voto vencedor integrado ao Acórdão nº 9101-004.331 foi consignado que:

A I. Relatora restou vencida na preliminar de concomitância. Prevaleceu no Colegiado o entendimento de que a aplicação da Súmula CARF nº 1 pressupõe a submissão ao Poder Judiciário do mesmo objeto aqui discutido e que, assim, o sujeito passivo requeira no âmbito judicial pronunciamento sobre a mesma questão jurídica em debate a esfera administrativa. Aliás, nos termos da Súmula CARF nº 1, basta que o sujeito passivo tenha proposto a ação judicial para caracterizar-se a renúncia, ou mesmo a desistência do recurso administrativo, sendo irrelevante se, ao final, for alcançada efetiva manifestação judicial acerca da questão posta.

Recorde-se que a Súmula CARF nº 1 foi proferida em face de discussões suscitadas pelo Ato Declaratório COSIT nº 3, de 1996, que assim dispunha:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 147, item III, do regimento interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o Parecer COSIT nº 27/96.

DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

- a) a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, **com o mesmo objeto**, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto;
- b) conseqüentemente, **quando diferentes os objetos** do processo judicial e do processo administrativo, **este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada** (p. ex., aspectos formais do lançamento, base de cálculo etc.);
- c) no caso da letra "a", a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão

recorrida, se for o caso, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvada a eventual aplicação do disposto no art. 149 do CTN;

d) na hipótese da alínea anterior, não se verificando a ressalva ali contida, proceder-se-á a inscrição em dívida ativa, deixando-se de fazê-lo, para aguardar o pronunciamento judicial, somente quando demonstrada a ocorrência do disposto nos incisos II (depósito do montante integral do débito) ou IV (concessão de medida liminar em mandado de segurança), do art. 151, do CTN;

e) é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário, sem julgamento do mérito (art. 267 do CPC). (*negrejei*)

Referido ato foi revogado pelo Parecer Normativo COSIT nº 7, de 2014, que se debruçou mais extensamente sobre a identidade de objeto:

Da identidade de objetos dos processos administrativo e judicial

9. Poder-se-ia questionar quanto à definição da expressão “mesmo objeto” a que se reportam o ADN Cosit nº 3, de 1996, a Súmula nº 1 do CARF e a Portaria MF nº 341, de 2011. Aqui, faz-se mister diferenciar o objeto da relação jurídica substancial ou primária do objeto da relação jurídica processual. Aquele consiste no bem da vida sobre o qual recaem os interesses em conflito, in casu, o patrimônio do contribuinte; este, por sua vez, diz respeito ao serviço que o Estado tem o dever de prestar, e nos procedimentos de que este se utiliza para tanto, resultando no proferimento de decisões administrativas ou judiciais em cada processo, guardando relação de instrumentalidade com a real demanda do autor (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição Federal Comentada*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 179).

9.1. Assim, só produz o efeito de impedir o curso normal do processo administrativo a existência de processo judicial para o julgamento de demanda idêntica, assim caracterizada aquela em que se verificam as mesmas partes, a mesma causa de pedir (fundamentos de fato – ou causa de pedir remota - e de direito – ou causa de pedir próxima) e o mesmo pedido (postulação incidente sobre o bem da vida) - a chamada teoria dos três eadem, conforme definida no art. 301, § 2º da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), o qual ora se aplica por analogia.

9.2. Leva-se em consideração o objeto da relação jurídica substancial; se a discussão judicial se refere a questões instrumentais do processo administrativo, contra as quais se insurge o sujeito passivo da obrigação tributária, não há que se falar em desistência da instância administrativa nem em definitividade da decisão recorrida, quando nesta se discute alguma questão de direito material. Se, no entanto, a discussão administrativa gira em torno de alguma questão processual, como a tempestividade da impugnação, por exemplo, questão esta também levada à apreciação judicial, configura-se a renúncia à esfera administrativa quanto a este ponto específico.

9.3. Seguindo esse raciocínio, encontra-se entendimento na doutrina e na jurisprudência de que só se caracteriza a identidade de ações quando se verificam as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir:

*19. Identidade de ações: caracterização. As partes devem ser as mesmas, não importando a ordem delas nos pólos das ações em análise. A causa de pedir, próxima e remota [...], deve ser a mesma nas ações, para que se as tenha como idênticas. O pedido, imediato e mediato, deve ser o mesmo: bem da vida e tipo de sentença judicial. Somente quando os três elementos, com suas seis subdivisões, forem iguais é que as ações serão idênticas. (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil Comentado*. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 595)*

Litispêndência. Identidade de pedidos. A identidade de pedidos não caracteriza a litispêndência. Somente se verifica a litispêndência com a identidade de ações:

as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir. (TRF-5ª, 1ª T., Ap 17299-RN, rel. Juiz Ridalvo Costa, v.u., j. 10.12.1992, JSTJ 47/583)

9.4. Vale reproduzir o seguinte excerto do Parecer PGFN/Cocat n.º 2/2013:

49. Dito disso, conferimos ao instituto da concomitância no PAF o mesmo tratamento da litispendência no processo civil, pois a verificação da ausência desses dois pressupostos negativos têm como finalidade precípua evitar o processamento de causas iguais quando houver: (i) identidade das partes, (ii) da causa de pedir e (iii) do pedido (art. 301, §§ 1º e 2º, do CPC; e Súmula n.º 1/CARF).

50. Com efeito, na linha do que foi afirmado no item 26, tanto a concomitância quanto a litispendência constituem requisitos de validade objetivos extrínsecos da relação processual. São pressupostos negativos, ou seja, fatos que não podem ocorrer para que o procedimento se instaure validamente. Representam acontecimentos estranhos à relação jurídica processual (daí o adjetivo "extrínseco") que, uma vez existentes, impedem a formação válida do processo (procedimento). (grifos conforme original)

9.5. Feitos esses esclarecimentos, e à vista da terminologia utilizada nos normativos retromencionados, adotar-se-á, neste parecer, o entendimento de que a expressão “mesmo objeto” diz respeito àquilo sobre o qual recairá o mérito da decisão, quando sejam idênticas as demandas. Portanto, tem-se como critérios de aplicação da impossibilidade do prosseguimento do curso normal do processo administrativo, em vista da concomitância com processo judicial, tanto o pedido como a causa de pedir, e não somente o pedido.

9.6. Seguindo essa lógica, caso o processo administrativo fiscal contenha pedido mais abrangente que o do processo judicial, ele deve ter seguimento somente em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. **Se, por exemplo, a ação judicial requer a anulação de um lançamento em relação a determinada multa, mas nada diz sobre a base de cálculo do tributo, e a impugnação administrativa tratar também da discussão sobre a base de cálculo, esta parte deverá ser objeto de julgamento administrativo.**

10.A prevalência, nesses casos, do curso do processo judicial se deve ao princípio constitucional da unicidade de jurisdição, insculpido no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”), segundo o qual o Poder Judiciário detém o monopólio do controle jurisdicional, não sendo necessário que se configure a efetiva lesão a direito, bastando a simples ameaça para que se dê o ingresso em juízo. Ademais, o caráter de não definitividade das decisões administrativas consiste na possibilidade de sua apreciação pelo Judiciário. Registre-se, ainda, a desnecessidade do esgotamento da via administrativa para o acesso ao Poder Judiciário, como ocorria no sistema constitucional revogado (CF/1967, art. 153, § 4º). (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 312).

10.1. Outra justificativa que se pode invocar para a inadmissibilidade da concomitância entre as discussões sobre a mesma matéria nas instâncias judicial e administrativa, sob pena de se admitir um dispêndio desnecessário de recursos públicos, além do risco de se obterem decisões conflitantes, passa pelo princípio da economia processual, o qual, segundo lecionam Cintra, Grinover e Dinamarco (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 79), “preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais”. Trata-se do mesmo princípio que inspira os efeitos do instituto da litispendência no processo civil (arts. 219, 267 e 301 do CPC).

10.2. Comentando o parágrafo único do art. 38 da Lei n.º 6.830, de 1980, Paulsen, Ávila e Sliwka inferiram com precisão que:

A aplicação do artigo pressupõe identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial. O parágrafo em questão tem como pressuposto o princípio da jurisdição una, ou seja, que o ato administrativo pode ser controlado pelo Judiciário e que apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito em julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada. Considerando que o contribuinte tem direito a se defender na esfera administrativa mas que a esfera judicial prevalece sobre a administrativa, não faz sentido a sobreposição dos processos administrativo e judicial. A opção pela discussão judicial, antes do exaurimento da esfera administrativa, demonstra que o contribuinte desta abdicou, levando o seu caso diretamente ao Poder ao qual cabe dar a última palavra quanto à interpretação e à aplicação do Direito, o Judiciário. Entretanto, tal pressupõe identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial. Caso a ação anulatória fira, e.g., a questão da constitucionalidade da norma tributária impositiva e o recurso administrativo se restrinja a discussões quanto à apuração do valor devido, em razão de questões de fato, não haverá a identidade que tornaria sem sentido a concomitância das duas esferas. (PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito Processual Tributário PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL e EXECUÇÃO FISCAL à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 519) (*negrejei*)

Sob esta ótica, a possibilidade de serem proferidas decisões conflitantes nas esferas judicial e administrativa não é suficiente para restringir o direito à litigância administrativa, mormente se esta possibilidade decorrer de um erro na prestação jurisdicional, por meio de decisões *extra petita*, por exemplo. É necessário que o sujeito passivo dê causa a este risco, o que demanda a avaliação da causa de pedir e do pedido levado ao Poder Judiciário.

No presente caso, como bem evidenciado no voto da Conselheira Relatora e destacado pela PGFN, o sujeito passivo submeteu à discussão no Poder Judiciário apenas as exigências mantidas em julgamento de recurso voluntário, acerca das quais não interpôs recurso especial, sujeitando-se à cobrança administrativa e à consequente prestação de garantia para propositura de ação ordinária anulatória de lançamento fiscal. Especificamente no que se refere às penalidades aplicadas, a transcrição dos excertos correspondentes da petição inicial, presente no voto da Conselheira Relatora, deixa evidente que a discussão se restringiu à multa de ofício básica de 75%.

Cabe complementar que o pedido da ação judicial foi assim posto (e-fls. 11138/11139):

O PEDIDO

Diante do exposto é a presente para requerer a V. Exa. se digne determinar a citação da Ré na pessoa de seu representante legal para, querendo, vir responder aos termos da presente ação, a qual pede e espera a Autora seja julgada procedente a fim de:

- a) ser totalmente cancelada a cobrança correspondente aos tributos, multas e juros de mora, objeto do Processo Administrativo n.º 16561.720087/2011-81; e
- b) condenar a Ré ao pagamento dos honorários advocatícios, reembolso das custas processuais e custas relativas à fiança bancária juntada aos autos, honorários periciais e demais ônus inerentes à sucumbência.

Requer a autora, assim, com fundamento no artigo 300 do CPC e artigo 151, inciso V, do CTN, e tendo em vista a presença inequívoca no caso da "probabilidade do direito" e do "perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo", a concessão de tutela de urgência para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto do Processo Administrativo n.º 16561.720087/2011-81, obstando-se em consequência o prosseguimento de

quaisquer atos administrativos tendentes à sua cobrança ou de natureza coercitiva, tais como a inscrição dos supostos débitos em dívida ativa, o ajuizamento de execução fiscal, a negativa de expedição de certidões de regularidade fiscal ou a inscrição/manutenção do nome da Autora no CADIN em função do suposto débito, até o julgamento definitivo do presente feito.

Requer, ainda, a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, principalmente de índole pericial.

Dando à presente o valor de R\$ 592.721.832,51, e requerendo que todas as intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do advogado indicado neste impresso, inscrito na OAB/SP sob nº 26.750.

Esclareça-se que, apesar de se referir a "multas" objeto do processo administrativo, em expressão no plural e que poderia ser interpretada como também abrangendo a multa qualificada e não apenas a multa de ofício de 75% aplicada sobre os créditos tributários que já eram múltiplos por se referirem a IRPJ e CSLL apurados nos anos-calendário 2006 e 2007, o pedido do sujeito passivo foi de cancelamento da cobrança, esta delimitada na descrição dos fatos da petição inicial e correspondente aos valores que foram consignados na intimação lavrada depois do julgamento do recurso voluntário, e tendo em conta os créditos tributários nele mantidos. Logo, aquela referência não é suficiente para se concluir que o pedido deduzido perante o Poder Judiciário também alcança a majoração decorrente da qualificação da penalidade.

É certo que, neste contexto, se o Poder Judiciário decidir pela exoneração da multa de ofício de 75%, possivelmente esta decisão refletirá na sua qualificação em debate na esfera administrativa, dado que este gravame é estipulado legalmente mediante duplicação do percentual básico. Mas, de outro lado, se a decisão judicial for no sentido de manter a penalidade de ofício, resta fora de dúvida que o sujeito passivo não alcançará, por meio da ação proposta, uma avaliação da qualificação da penalidade. E isto em um contexto no qual, no momento da propositura da ação anulatória, o acréscimo decorrente da qualificação da penalidade não integrava a cobrança dirigida ao sujeito passivo, vez que exonerado em julgamento de recurso voluntário e submetido à discussão administrativa pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Declarar a concomitância em face de preclusão lógica decorrente da submissão, ao Poder Judiciário, da definição acerca do percentual de multa de ofício aplicável ao crédito tributário eventualmente mantido naquela esfera significa, indiretamente, dizer que o sujeito passivo deveria ter submetido ao crivo judicial a integralidade do crédito tributário lançado, apesar de a cobrança recair sobre apenas parte dele, e isto detendo decisão administrativa exonerando a qualificação da penalidade, o que poderia, inclusive, conduzir a uma decisão de carência de ação no âmbito judicial, por falta de interesse processual.

É possível, sim, que decisão judicial torne inócua a lide administrativa, mormente se cancelado o crédito tributário principal questionado na ação anulatória. Contudo, frente à possibilidade de este crédito tributário ser mantido na esfera judicial, assim como a multa de ofício básica, a lide administrativa acerca da qualificação da penalidade deve prosseguir. No máximo poder-se-ia cogitar, em tais circunstâncias, de uma prejudicial externa, que impusesse o sobrestamento do presente feito até a decisão final da lide no âmbito judicial.

Mas, em verdade, nem mesmo de prejudicial externa se cogitaria se o sujeito passivo expusesse claramente ao Poder Judiciário a subsistência do litúgio administrativo acerca da qualificação da penalidade. O que se vê, porém, na petição inicial da Ação Ordinária Anulatória de Lançamento Fiscal às e-fls. 11030/11139 é o relato dos fatos fiscalizados, dos recursos interpostos pelo sujeito passivo e das decisões no âmbito administrativo, com o seguinte arremate:

Como se vê, portanto, o CARF manteve o lançamento por duas razões distintas, a saber:

- i) quanto ao **PRIMEIRO ÁGIO**, por ter considerado que a Autora **deduziu ágio de terceiro**, a saber, da empresa belga Inbev S.A.; e
- ii) quanto ao **SEGUNDO ÁGIO**, por ter entendido **não existir propósito negocial na operação que gerou o ágio**.

Contudo, *data maxima venia*, tais alegações incorreram em manifestos equívocos, como bem salientado nos pareceres anexos **proferidos especificamente em face dos fundamentos desta decisão por Modesto Carvalhosa** (doc. 04) e pelos professores de contabilidade da USP Bruno M. Salotti, Guillermo Braunbeck e L.Nelson Carvalho (doc. 5).

Com efeito, com relação ao 1º ágio (decorrente da OPA), não há que se falar em amortização de um “*ágio de terceiros*”, **seja porque a obrigação de oferecer aos acionistas minoritários o direito de vender suas ações não implica de forma alguma que a aquisição daquelas ações deva ser necessariamente feita pela própria ofertante da OPA, como reconhecido pela CVM especificamente no caso concreto e bem esclarecido em seu parecer por Modesto Carvalhosa, seja porque como enfatizado em ambos pareceres o ágio é apenas uma parte integrante do custo de aquisição das ações, de modo que tendo sido a Inbev Holding Brasil a efetiva adquirente das ações na OPA e quem de fato assumiu todos os direitos e obrigações de acionista, era somente esta sociedade quem podia (tinha a obrigação legal) de registrar o ágio e posteriormente amortizá-lo.**

E, com relação ao 2º ágio (decorrente do aumento de capital da Inbev Holding Brasil pela IIBV com ações da Ambev), **diversamente do que decidido e como demonstrado (a) nos dois pareceres anexos, (b) nos quadros comparativos anexos do resultado das operações realizadas com e sem a “escala” e o “passeio” (doc. 06), e (c) no trabalho técnico elaborado pela KPMG (doc. 7), existia sim um legítimo propósito negocial para a operação que gerou o ágio, que foi efetivamente alcançado (e que aliás justifica também a forma como implementada a OPA), como se demonstrará claramente mais adiante da presente petição inicial.**

Nesse contexto, tendo sido a Autora intimada no último dia 05 de janeiro (doc. 10, fls. 10854/10860) a efetuar o pagamento da parcela do crédito tributário mantida pelo CARF nos autos do Processo Administrativo n.º 16561.720087/2011-81, ajuíza a presente ação ordinária visando ao cancelamento da exigência, **com pedido de concessão de tutela de urgência para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, face à inequívoca presença no caso tanto do “fumus boni iuris” (não só pelas razões acima sumarizadas mas evidenciado também pelo fato de a maior parte da exigência só ter sido mantida pelo voto de desempate do Presidente Relator) como também do “periculum in mora”, e diante da inexistência de “periculum in mora” reverso para a Fazenda Nacional em face da fiança bancária desde logo apresentada no valor integral questionado (doc. 02).**

Esses são os fatos. (*destaques do original*)

Talvez por não constar no relato dos fatos da petição inicial que o cancelamento da qualificação da penalidade por ocasião do julgamento do recurso voluntário sujeitou-se a recurso especial da PGFN, à época já admitido pela Presidência da 1ª Câmara e contrarrazoado pela Contribuinte em 25/08/2015 (e-fls. 10755/10820), mais de dois anos antes da propositura da ação judicial, o deferimento da tutela antecipada indicou aquela exoneração sem qualquer ressalva, nos seguintes termos (e-fls. 11004/11014):

Desta forma, a meu ver, o Fisco não pode desconsiderar os negócios jurídicos da forma em que realizados, pela simples suposta falta de propósito negocial. Se não houver fraude ou simulação nas operações realizadas, estas serão válidas, ainda que tenham o propósito único de economizar tributos.

No caso em tela, não houve demonstração pelo Fisco de fraude ou simulação, **sendo certo que o CARF inclusive afastou a multa qualificada anteriormente aplicada.**

No entanto, ainda que assim não se entendesse, cumpre frisar que os documentos apresentados pela Autora indicam, ao menos nesta análise de cognição sumária, que as operações societárias desconsideradas pela fiscalização tiveram propósitos negociais diversos da viabilização do aproveitamento do ágio.

Também parece, a princípio, que houve equívoco quanto à autuação no que diz respeito aos lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos juros apropriados como custo ou despesa no ano-calendário de 2006, excedentes ao valor calculado mediante a aplicação da taxa Libor acrescida de 3% ao ano, aplicados sobre o mútuo de US\$18.060.000,00 firmado em 15/02/1998 com pessoa vinculada sediada no Uruguai (Jalua S/A), pelo fato de não existir registro do contrato no Banco Central, o que, segundo a fiscalização, ensejaria a aplicação do artigo 22 da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que não houve ingresso de divisas com a consequente contratação do câmbio, não sendo possível, portanto, o registro da operação no Banco Central.

Todas estas questões deverão ser analisadas mais profundamente quando da prolação da sentença, após a devida instrução probatória. Todavia, entendo que há verossimilhança, pelo quanto já exposto, a justificar a concessão da tutela de urgência pleiteada.

Cumpre observar, ainda, que a Autora ofereceu, nos autos, fiança bancária no valor integral do débito questionado, convalidando a reversibilidade da medida.

Ante o exposto, e considerando a garantia prestada nos autos, **DEFIRO A TUTELA DE URGÊNCIA** requerida pela Autora, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do Processo Administrativo nº 16561.720087/2011-81, obstando-se, em consequência, o prosseguimento de quaisquer atos administrativos tendentes à sua cobrança ou de natureza coercitiva, até o julgamento da presente ação. *(negrejou-se)*

De toda a sorte, a motivação do *decisum* evidencia que o cancelamento da qualificação da penalidade não foi determinante para a conclusão adotada e, ademais, como antes dito, se a decisão judicial extrapolasse o objeto da ação judicial, isso não implicaria concomitância.

Acrescente-se que são frequentes as decisões desta 1ª Turma que tiveram em conta, apenas, a qualificação da penalidade, adentrando a aspectos de planejamentos tributários que afetariam não só este encargo como também o próprio dimensionamento do crédito tributário principal, apesar deste não integrar o litígio. E isto porque é praticamente impossível avaliar a conduta do sujeito passivo para fins de qualificação da penalidade sem examinar os fundamentos da exigência do crédito tributário principal, a motivação para a imputação de omissão de receitas ou de glosa de despesas, por exemplo. Disto não decorre, porém, a suspensão da exigibilidade de todo o crédito tributário lançado, mas apenas da parcela correspondente à qualificação da penalidade, o que significa dizer que, mesmo adentrando a aspectos da apuração do tributo, a decisão do Colegiado administrativo terá eficácia limitada à parcela em litígio, mesma conclusão que se impõe em face do provimento esperado pelo sujeito passivo ao propor a ação anulatória em comento.

Manifesta-se, portanto, concordância com as constatações da Conselheira Relatora de que é *praticamente impossível separar totalmente as discussões sobre a dedutibilidade do ágio e a conduta ensejadora da qualificação da multa, a qual se subsume à análise da mesma relação jurídica material.* Porém, o fato de o Poder Judiciário também se manifestar sobre estes aspectos não pode representar impedimento à apreciação do recurso especial interposto pela PGFN por este Colegiado se a decisão em cada esfera afetará diferentes parcelas do crédito tributário exigido do sujeito passivo. Apenas que, se ao examinar tais circunstâncias, o Poder Judiciário concluir pela inexigibilidade do

crédito tributário principal, ou mesmo pela inaplicabilidade nem mesmo da penalidade básica, eventual decisão deste Colegiado em favor da duplicação da multa de ofício não terá aplicabilidade. Ao revés, se o Poder Judiciário validar os tributos lançados e a penalidade básica de 75%, o sujeito passivo não poderá opor esta decisão para negar aplicação de eventual decisão deste Colegiado que venha a declarar válida a duplicação daquela penalidade, salvo se o provimento judicial estiver viciado e ultrapassar os limites da causa de pedir e do pedido, hipótese na qual a Fazenda Nacional deverá se valer dos instrumentos processuais cabíveis para a sua necessária reversão.

Por todo o exposto, sendo distintas a causa de pedir e o pedido veiculados na ação anulatória de lançamento fiscal em comento, deve ser REJEITADA a preliminar de concomitância.

Já nestes autos, os diferentes referenciais de tempo de ocorrência dos fatos analisados no processo administrativo e no processo judicial permitem mais facilmente separar as discussões estabelecidas. Para além disso, claro está que o Poder Judiciário não teria como se manifestar acerca da atribuição das receitas da pessoa jurídica baixada à pessoa jurídica autuada, entre os anos-calendário de 2006 e 2008, simplesmente porque nada foi pleiteado neste sentido naquele âmbito. Somente poder-se-ia cogitar de alguma vinculação, eventualmente por prejudicial externa, se o cancelamento do CNPJ, questionado judicialmente, fosse procedido antes do lançamento e assim referido, na fundamentação da exigência, como motivo para as consequências implementadas (atribuição das receitas da pessoa jurídica baixada à pessoa jurídica autuada). Correto, portanto, o direcionamento adotado no paradigma que, ao constatar que a baixa no CNPJ não era referida no lançamento, negou qualquer efeito, no contencioso administrativo, às ações judiciais propostas pela pessoa jurídica baixada. Não há, no caso, identidade de partes, pedido e causa de pedir para, na forma do referido Parecer Normativo COSIT nº 7/2014, cogitar-se de identidade de objeto.

Em consequência, deve ser desconstituído o acórdão recorrido na parte em que afirmou suficiente a decisão judicial transitada em julgado contrária ao cancelamento do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas para afastar a atribuição das receitas desta à pessoa jurídica autuada, com o consequente retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação da defesa da Contribuinte contra esta parcela da acusação fiscal.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, acompanhei o voto da i. Relatora pelas conclusões, também com fundamentos diferentes dos manifestados pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto.

No caso, entendi que a questão colocada para análise desta Turma era decidir se a ação judicial em questão impediria ou não a análise, no presente processo administrativo, acerca da “existência da pessoa jurídica”. Especificamente, a questão a ser respondida é se seria suficiente, para afastar a atribuição das receitas à pessoa jurídica autuada, a decisão judicial

transitada em julgado contrária ao cancelamento do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas. Nesses termos conheci do recurso especial.

E, analisando agora o mérito da questão, compreendo que a resposta é negativa, essencialmente tendo em conta o artigo 118 do Código Tributário Nacional, que diz:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Lembrando que o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece a possibilidade de as autoridades fiscais reverem o lançamento “*quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*”.

Extraio desses dispositivos de legislação (que têm com *status* de lei complementar, é sempre bom lembrar) que, independentemente da existência ou do resultado de decisão judicial que vise desconstituir a baixa da pessoa jurídica *no âmbito cível/societário*, as autoridades fiscais permanecem podendo exercer o seu papel de, *para efeitos tributários*, requalificar os atos e negócios jurídicos nas hipóteses assim autorizadas pelo CTN, tais como a do artigo 149, VII, acima citado.

Ao requalificar os fatos para efeitos tributários, a autoridade fiscal não anula, e nem poderia¹, o ato jurídico como um todo. De fato, não vemos, na prática, nenhum auto de infração pretendendo desfazer determinada operação de compra e venda, ou dizer que a reorganização societária deve ser desfeita porque supostamente nula. Isso porque o que a autoridade fiscal faz é, meramente, *requalificar* o ato para fins fiscais, isto é, conferir a tal ato outro *efeito tributário*, anulando exclusivamente aquele específico resultado *tributário* que o contribuinte pretendeu obter, mas que se revelou, nas circunstâncias do caso, contrário ao ordenamento jurídico.

É dizer: autoridade fiscal pode, uma vez identificadas as hipóteses previstas no artigo 149, VII do CTN (dolo, fraude e simulação), requalificar os atos jurídicos para aqueles que entenda ser os atos materialmente praticados e, por consequência, lançar eventual diferença de tributos. E assim como a comprovação de tais hipóteses independe de determinação ou reconhecimento judicial, a eventual existência de ação judicial que tenha reconhecido que para fins civis/societários determinada pessoa jurídica deve ser considerada como existente não tem qualquer repercussão quanto aos efeitos tributários e ao poder-dever das autoridades fiscais de requalificar atos e negócios para fins exclusivamente fiscais.

Ao requalificar o ato jurídico praticado com dolo/fraude/simulação para aquele materialmente corrido, a autoridade fiscal anula os **efeitos tributários nocivos** do ato, fazendo com que aquele **resultado fiscal** obtido pelo contribuinte, então contrário ao ordenamento, deixe de existir. Com isso, o ato deixa de ser ilegítimo para fins fiscais, passando a estar assim em conformidade com o ordenamento jurídico no âmbito tributário.

Justamente em virtude de dispositivos tais como o artigo 118 do CTN, os conceitos e efeitos de institutos (tais como personalidade jurídica, simulação, fraude, etc) não são

¹ Código Civil - Lei 10.406/2002

"Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes."

necessariamente iguais nas esferas cível/societária e tributária, devendo cada um ser interpretado conforme o seu lugar e papel no ordenamento jurídico.

E é por isso que entendo que deve ser dado provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para que este julgue o caso para fins tributários, independentemente do desfecho da ação judicial em comento.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano