



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000750/2007-94
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.361 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de novembro de 2022
Recorrente VIACAO CACHOEIRA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Arbitramento do lucro: não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido não tenha analisado o argumento que o recorrente utiliza como tese recursal, especialmente em se verificando que tal argumento sequer foi aventado no recurso voluntário analisado pela decisão recorrida.

Responsabilidade tributária: também não se conhece de recurso especial quanto a matéria que não corresponda a tese jurídica, mas que pretenda essencialmente a reanálise de provas. A Câmara Superior de Recursos Fiscais é instância especial de julgamento dedicada à solução de divergência entre teses jurídicas e não deve conhecer de recurso especial cujas razões estejam baseadas essencialmente na pretensão de reanálise de provas visando à requalificação dos fatos realizada pela decisão recorrida.

Multa qualificada: não se conhece de recurso especial quanto a matéria que não tenha sido questionada em sede de recurso voluntário, e que tenha sido mantida pelo acórdão recorrido exatamente em função da ausência de defesa específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira que votou pelo conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - 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, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelos sujeitos passivos em face do acórdão 1401-003.648, de 14 de agosto de 2019, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1401-003.648

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o mesmo possui todos os elementos necessários à compreensão inequívoca da exigência, detalhados em Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do Auto, e dos fatos que o motivaram e enquadramento legal da infração fiscal.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A perícia é reservada à elucidação de pontos duvidosos que exijam esclarecimentos especializados para o deslinde da questão. Restringindo-se a questão controversa à apresentação de prova documental, torna-se prescindível, para solução do litígio, a realização de perícia visando tão-somente suprir a obrigação do sujeito passivo em comprovar a regularidade de sua escrituração, no que tange à comprovação das origens dos créditos bancários.

INTIMAÇÃO À ADVOGADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a inexistência de previsão legal, há que ser indeferido o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do advogado.

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

Ano-calendário: 2002

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. APLICAÇÃO LEGITIMADA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. INAPLICABILIDADE. CANCELAMENTO.

O agravamento da multa de ofício permitido pelo inciso I do art.959 do RIR/99 é para contemplar aquelas situações em que o não atendimento às demandas da Fiscalização dificulta e/ou impede o exercício da investigação do fato em si, não havendo, normalmente, nenhuma sanção específica para a ausência dos necessários esclarecimentos por parte do fiscalizado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes, de fato, da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma solidária com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para tão somente afastar o agravamento da multa de ofício qualificada, mantendo-se a responsabilização solidária de todos os apontados como responsáveis tributários.

Versa o presente sobre os autos de infração de IRPJ e reflexos, referente ao ano-calendário de 2002, apurados no regime do lucro real trimestral, com multa de ofício qualificada e agravada, de 225%, lavrados em decorrência da constatação de omissão de receitas por conta de depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art.42 da Lei 9.430/1996. Foram responsabilizados acionistas e administradores, com base no artigo 135 do CTN.

A Fazenda Nacional manifestou ciência de tal decisão e não apresentou recurso.

Os responsáveis solidários opuseram embargos de declaração, que foram rejeitados por despacho.

No despacho que rejeitou os embargos de declaração, o Presidente da Turma não concordou com a alegação de “*contradição entre as premissas fáticas da própria fiscalização e os fundamentos de decidir em que se apoiou o voto proferido no acórdão embargado*”, ou, ainda, entre “*a premissa adotada na Resolução que converteu o julgamento na realização de diligência*”, observando que a contradição que enseja a oposição de embargos de declaração deve ser interna, verificada entre a decisão e seus próprios fundamentos, e observando ainda que “*são os Embargantes que alicerçam seu raciocínio em uma premissa inexistente no caso*”.

Também foram rejeitadas as alegações de omissão da turma em apreciar provas da ausência de responsabilidade, de obscuridade nos fundamentos adotados para manter a responsabilização e de contradição porque a decisão não teria acatado “elementos de prova” apresentados pela defesa. Nesse ponto, o despacho de embargos concluiu:

O que a interessada denomina "omissão" é, apenas, a eventual ausência de interpretação do dispositivo da forma pretendida pela Embargante, situação que se refere ao mérito do que restou decidido e cuja reapreciação é vedada em sede de embargos.

Demonstra, também, que está devidamente fundamentada a decisão que não acatou como verdadeira a alteração contratual que pretendeu registrar mudança no quadro societário e, com base nessa premissa, manteve a imputação da responsabilidade dos coobrigados, o que afasta a alegação de obscuridade.

Ora, em momento algum o racional exposto implica contradição com a decisão, pois o voto condutor não acolheu os argumentos dos coobrigados nem deu provimento ao seus apelos, como claramente se depreende do voto proferido no acórdão. Constata-se, sem margem para dúvidas, que o racional adotado pelo voto condutor é claro, no sentido de que o argumento dos defendentes não prospera.

O sujeito passivo e os responsáveis apresentaram recursos especiais.

O recurso especial do sujeito passivo pleiteava o arbitramento do lucro, indicando como paradigmas os acórdãos 108-08.929, 1201-002.259 e 1201-002.471 (este último rejeitado por exceder o limite regimental de 2 paradigmas por matéria).

O recurso especial dos responsáveis solidários questionou as matérias: (i) Dever de autoridade fiscal realizar o arbitramento do lucro diante da omissão significativa de receitas, em face dos paradigmas 9101-001.900 e no. 1301-004.186, (ii) Nulidade da presunção de omissão de receitas por ausência de intimação dos Recorrentes para comprovar a origem dos depósitos, em face dos paradigmas 2101-001.010 e 9202-002.398, (iii) Responsabilização pessoal dos Recorrentes, em face dos paradigmas 1302-003.397 e 1301-003.160, e (iv) Qualificação da multa de ofício, e face dos paradigmas 1301-003.160 e 2401-005.929.

Em 06 de abril de 2020, Presidente de Câmara atestou a tempestividade dos recursos especiais, **negou seguimento ao recurso especial do contribuinte e deu seguimento parcial ao recurso especial dos responsáveis**, entendendo como caracterizada a divergência jurisprudencial quanto aos seguintes temas e paradigmas:

- (i) Dever de autoridade fiscal realizar o arbitramento do lucro diante da omissão significativa de receitas: paradigma 9101-001.900,
- (ii) Responsabilização pessoal dos Recorrentes: paradigmas 1302-003.397 e 1301-003.160 , e
- (iii) Qualificação da multa de ofício: paradigma 1301-003.160.

Os sujeitos passivos apresentaram agravo, que foi rejeitado, confirmando-se assim o seguimento parcial do recurso especial por eles apresentado. Transcrevem-se abaixo trechos do despacho de admissibilidade do recurso especial dos sujeitos passivos, quanto às matérias que tiveram seguimento (grifos do original):

Assim estabeleceu o recorrido quanto ao tema (e-fls. 1.989 a 1.993):

“(…)

Consoante consta no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL (Volume 4), a Fiscalização não acatou o Razão contábil e Balancete apresentados, como elementos de prova do que fora demandado na intimação fiscal.

(…)

Uma vez que nada foi apresentado pela fiscalizada, além de razão contábil, que, evidentemente, não se presta à comprovação do que se demandou na intimação, não restou alternativa a não ser dar aplicação às consequências estabelecidas no art.42 da Lei 9.430/96:

(…)

De se esclarecer que o simples fato da **existência de depósitos bancários com origem não comprovada** é, por si só, hipótese presuntiva de omissão de rendimentos, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário que, no caso dos autos, não as apresentou durante a ação de fiscalização.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam **omissão** de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de **presunção relativa**, passível de prova em contrário.

Reitere-se, portanto, que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas, até mesmo porque, depósito bancário não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Mas, pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um depósito bancário sem origem – e o fato desconhecido – auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta provém de rendimentos então omitidos.

Durante a ação fiscal, a contribuinte, regularmente intimada, não trouxe qualquer **documento** acerca da origem dos créditos bancários, o que deixou a Fiscalização

em uma posição de inércia, sem poder avaliar de maneira adequada a natureza dos créditos bancários, (afinal, **qual o correto tratamento jurídico a ser dado a estes valores?**).

No **Volume 3** (e-fls. 425 a 439), encontra-se o Anexo ao Termo de Intimação Fiscal, a **RELAÇÃO DOS DEPÓSITOS/CRÉDITOS BANCÁRIOS A COMPROVAR A ORIGEM**, e que foram objeto da presente tributação, como receita omitida.

Causa estranheza a alegação da Recorrente de que a autoridade fiscal teria desconsiderado “totalmente os documentos fiscais apresentados”, quando, conforme relatoriado, **a Contribuinte apresentou somente razão contábil - representado por uma conta denominada de Caixa Geral - e balancetes mensais.** (grifou-se)

Esse Caixa Geral informa uma grande quantidade de registros (lançamentos a crédito, de valores expressivos e todo mês) a título de DINHEIRO ARRECADADO, N/DEPOSITO OU DEPÓSITO CFE. CAIXA RECEBEDOR e AVISO DE CRÉDITO N/DATA N/DEPÓSITO, além de pagamentos diversos e, curiosamente, **nenhuma informação a título de receitas decorrentes da atividade econômica da Recorrente.**

A decisão de piso já havia bem rechaçado esta posição da Contribuinte:

DO MÉRITO.

A autuação decorreu da verificação da existência de depósitos bancários efetuados junto aos bancos Bradesco, BBV e Sudameris, cuja origem não foi comprovada pela contribuinte, apesar de regularmente intimada para tal (fls.424/439), ocasionando a tributação, como omissão de receita, das diferenças apuradas do confronto com os valores da DIPJ do exercício de 2003, ano-calendário de 2002.

A empresa insinua que os documentos apresentados (fls.444/578), fora do prazo da intimação, comprovariam essa origem e que não teriam sido analisados pelo Auditor-fiscal. Sabemos que um dos princípios que informam o processo administrativo é o princípio da verdade material. Por seu turno, a comprovação dessa verdade material, seu ônus, recai sobre a contribuinte quando a fiscalização demonstra a omissão de receitas mediante documentação robusta (extratos bancários em nome da contribuinte).

Esse ônus significa que a comprovação da origem e tributação dos valores indicados, evidentemente, deve vir acompanhada de elementos que mostrem coincidência de valores, datas e histórico esclarecedor dos lançamentos. Compulsando os documentos, não se apreende os elementos solicitados, não existe correlação entre os valores dos extratos com a listagem do Razão.

Era de se esperar da contribuinte, a indicação dos valores dos extratos solicitados e seus correspondentes lançamentos e, conforme o caso, com pormenores, detalhes de sua origem e documentos lastreando a origem. Ao juntar a listagem do razão, sem apresentar, ao menos, nenhum demonstrativo com correspondência de valores, fica a clara impressão tratar-se de procedimento protelatório, de descaso com a autoridade fiscal que fez a solicitação, como a dizer que a comprovação da origem estaria ali, como uma agulha perdida no palheiro.

Ademais, apesar da impugnante alegar que a fiscalização não se ateve a esses documentos, não é o que se depreende de sua conclusão no relatório fiscal. Neste, o Auditor fiscal refuta a documentação dizendo que não se prestavam à

comprovação da origem, principalmente pelo fato da DIPJ não apresentar valores de receitas.

Portanto, por não haver coincidência de valores, datas, histórico esclarecedor, bem como documentos que lastreiam os lançamentos contábeis e, ainda, principalmente, por estar caracterizada a omissão, conforme comprovado pela entrega da DIPJ com ausência de receitas, é de se confirmar os lançamentos realizados. [grifo é deste conselheiro Relator]

Transcorrida toda a fase da autuação, quedando-se a Contribuinte completamente inerte em relação à apresentação da **documentação** da origem dos créditos bancários, a Contribuinte deve arcar com o ônus da presunção legal, a qual somente poderá ser afastada, nesta fase recursal, se ficasse comprovado, indubitavelmente, que os depósitos bancários tem origem em eventos fora do campo de incidência do imposto de renda ou, se renda fossem, que já teriam sido tributados.

Em outra alegação, suscita que poderia ter sido o lançamento feito sob as regras do **lucro arbitrado**, utilizando-se dos coeficientes de presunção do lucro presumido, acrescido do percentual de 20%. De se esclarecer devidamente esta questão, até porque como já mencionado nos recursos voluntários dos responsáveis solidários, todos suscitam que caberia a hipótese de **arbitramento de lucro**.

Primeiramente, se a Contribuinte tivesse apresentado a documentação solicitada, **no momento em que foi intimada a fazê-lo**, no sentido de demonstrar de que aqueles depósitos bancários não se constituem em receita tributável ou, se assim fossem, já teriam sido tributados, a autoridade autuante teria elementos suficientes para dirigir a sua fiscalização em outro sentido, mas tal não foi o caso, uma vez que a Contribuinte, durante a ação fiscal, simplesmente nada disponibilizou à autoridade fiscal acerca da **documentação** da origem dos créditos bancários.

A Fiscalização foi praticamente empurrada para a tributação por **presunção legal**, uma vez que ficou impedida de exercer seu papel institucional, pois nada lhe foi disponibilizado em termos de **documentação** para que, assim, pudesse exercer plenamente seu trabalho investigativo.

Entendo que não possuo aqui neste Colegiado, poderes para intervir nesta decisão da autoridade fiscal, ocasião em que canalizou a sua investigação para a **movimentação bancária** da Contribuinte. **Trata-se de um ato discricionário desta autoridade, cabendo a este Colegiado verificar apenas a correção do procedimento adotado à luz do que se tem nos autos e naquilo que foi objeto de contestação.**

Encontra-se nos autos cópia (Volume 4) da DIPJ da Contribuinte, do exercício de 2003, ano calendário de 2002, onde se optou pela forma de tributação com base no **Lucro Real**.

Em assim sendo, o lançamento de ofício ora contestado obedeceu a opção feita pela Contribuinte, não havendo que se cogitar de que a apuração do IRPJ e da CSLL devesse se dar sob as regras do lucro arbitrado. Além disso, **não** há um único documento nos autos que mostrassem que os ingressos de recursos representados por créditos bancários seriam provenientes de atividade da empresa.

Ainda, apesar da DIPJ não apresentar qualquer registro, a autoridade fiscal não fez qualquer restrição à escrituração da Contribuinte, se boa ou ruim, além de não haver tecido comentários/exames sobre/em livros fiscais, ou

seja, não trabalhou com nenhuma das hipóteses de arbitramento de lucros, pois deteve-se unicamente na análise da movimentação bancária. (grifou-se)

A autoridade autuante, como já se disse aqui, desenvolveu sua investigação em cima daquilo que tinha de palpável, - os extratos bancários - e desenvolveu seu trabalho nos termos do que lhe permite o art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996, não apontando, ressaltando-se, qualquer situação que se pudesse enquadrar no lançamento nas hipóteses legais de arbitramento de lucros.”

(...)

3.2.1 Quanto à obrigatoriedade de aplicação da sistemática do Lucro Arbitrado, diante da omissão significativa de receitas (Paradigmas apontados – Acórdãos CARF de no. 9101-001.900 e de no. 1301-004.186)

Já se reproduziu o teor do recorrido quanto ao tema, no âmbito do item 3.1 do presente Parecer.

a) Já ao se analisar o 1º. Paradigma indicado (Acórdão CARF no. 9101-001.900, em sua fl. 7), tem-se:

“(…)

No que tange à forma de tributação escolhida pela autoridade fiscal, apesar de estar sedimentado que a omissão de receitas, por si só, não torna a contabilidade imprecisa, autorizando *ipso facto* o arbitramento do lucro, fato é que se a movimentação mantida à margem da escrituração é significativa se comparada à movimentação financeira escriturada nos livros fiscais, cabível o arbitramento do lucro. (grifou-se) Isto porque, a vasta e significativa movimentação financeira mantida à margem da escrituração deixa desprovida de segurança a escrituração do contribuinte, não só quanto às suas receitas, como também quanto aos seus custos e despesas escriturados.

Existindo previsão legal para o arbitramento do lucro e existindo, também, previsão legal para que se utilize, na dúvida, em relação às circunstâncias materiais do fato, a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte, entendo que andou bem o acórdão guerreado, sendo relevante, inclusive, observar o seguinte excerto:

“Ainda que se entenda que os depósitos bancários de origem não comprovada sejam integralmente receitas tributáveis, tal como ocorre nesses autos, é necessário reconhecer que o lucro delas decorrente resulta sempre da subtração entre tais valores (receitas) e os (inegáveis) custos auferidos pela pessoa jurídica para o desenvolvimento de atividades econômicas, quaisquer que sejam elas. Nesses casos, não há como admitir que a receita presumida decorrente dos depósitos bancários sem origem comprovada, reflita integralmente sonogado, tal como sustenta a Fiscalização nos lançamentos. (grifou-se)

(...)

Diante de tais elementos, a Fiscalização deveria ter procedido à apuração do IRPJ e CSLL pelo regime do lucro arbitrado, que considera, por ficção legal, os custos incorridos pelo contribuinte para geração da receita. Ao deixar de fazê-lo, a Fiscalização procedeu ao lançamento de tais tributos com base em quantias que sabidamente não eram renda (lucro) do contribuinte, o que afasta a legitimidade dos lançamentos nos moldes em que lavrados. (grifou-se)”

O que se depreende do trecho acima é que o Colegiado paradigmático defende que em situações onde se tenha constatado omissão relevante de receitas com base em créditos oriundos de depósito bancário, não devidamente comprovados (art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996), mesmo que não tenha restado considerada imprestável a contabilidade do contribuinte (não havendo tal exceção no trecho supra), mandatório que se utilize a sistemática do Lucro Arbitrado, de forma a considerar, por ficção legal, a existência de custos incorridos pelo contribuinte para a geração das receitas omitidas.

Daí, entendo que, ainda que nos presentes autos se esteja diante de situação fática onde os livros contábeis e fiscais sequer tenham sido apresentados e onde inexistente acusação fiscal quanto à imprestabilidade da escrituração da autuada, a tese acima reproduzida é genérica o suficiente, de forma a permitir que se conclua que, uma vez analisados os presentes autos pelo Colegiado paradigmático, o julgado se reverteria, com a conclusão no sentido de necessidade da adoção do arbitramento (tal como se concluiu para o caso dos autos paradigmáticos).

Ou seja, realizado o teste de aderência, o resultado, segundo o Colegiado do paradigma, passaria a ser no sentido de necessidade de adoção pelo arbitramento pela autoridade fiscal e, destarte, entendo caracterizada a divergência quanto à matéria recorrida, com fulcro no 1º. Paradigma.

(...)

Assim, rejeito a caracterização de divergência interpretativa quanto ao tema com fulcro no 2º. Paradigma.

Todavia, uma vez tendo restado caracterizada a ocorrência de divergência interpretativa com base no 1º. Paradigma apresentado, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial de iniciativa dos responsáveis solidários, de e-fls. 2.149 a 2.198, quanto ao tema de **obrigatoriedade de aplicação da sistemática do Lucro Arbitrado, diante da omissão significativa de receitas.**

(...)

3.2.3 Quanto à responsabilização pessoal dos Recorrentes, com fulcro no art. 135, III do CTN (Paradigmas apontados – Acórdão CARF no. 1302-003.397 e no. 1301-003.160)

a) Acerca do tema, estabeleceu o Colegiado *a quo* (e-fls. 1.996 a 2.001):

“(…)

Segundo o TVF, a Fiscalização na empresa foi iniciada em 2006, sendo remetido intimação (Termo de Início) à autuada em seu endereço cadastrado na Receita Federal do Brasil, mas que não logrou êxito, pois a correspondência retornou com a mensagem de que a empresa tinha mudado de endereço. Em visita ao local, uma funcionária da Cooperativa de Trabalho no Transporte Coletivo da Grande São Paulo informou que a autuada não mais atuava ali e desconhecia seu paradeiro.

As pessoas que constavam como **sócias** da autuada foram também intimadas (e reintimadas), conforme Termo de Início de Ação Fiscal (Volume 1): o Sr. Juraci Avelino recebeu a intimação; a intimação enviada ao Sr. Cláudio Risis de Carvalho e Sr. João Marcelo Ferreira Nunes retornaram em face de mudança de endereço.

Intimações (Termos de Intimação Fiscal para apresentação de escrituração contábil e documentos fiscais - Volume 2, fls. 243 a 366) foram enviadas também aos Recorrentes, por estarem estas pessoas ligadas societariamente com sociedades empresárias, então com vínculos societários com a autuada.

Com base em informações coletadas junto à JUCESP, tem-se que a Autuada Viação Cachoeira Ltda. foi constituída em 02/10/2001, tendo como sócias as empresas ÁUREA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A e CONSTANTE ADMINISTRAÇÃO e PARTICIPAÇÕES LTDA., com percentuais de participação no capital da Autuada de 96% e 4%, respectivamente, sendo que os sócios destas duas empresas eram os Srs. HENRIQUE CONSTANTINO e RICARDO CONSTANTINO.

Conforme informação obtida com a JUCESP (Volume 1, fls.032) estes senhores e os Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR e JOAQUIM CONSTANTINO NET foram nomeados para ocuparem cargos de gerentes, representando e assinando pela empresa.

Ainda conforme informações obtidas junto a JUCESP, as empresas ÁUREA CONSTANTE retiraram-se da sociedade (Autuada), em 04/02/2002, sendo admitido como sócios os Srs. Juraci Avelino, Cláudio Risis de Carvalho e João Marcelo Ferreira Nunes, sendo eleito os Srs. Antonio Avelino Cruz e Tomaz Eustáquio de Aquino Nunes como ocupantes de cargo de Diretor, assinando pela empresa.

Em Volume 2 (fls.391) cópia da Segunda Alteração Contratual, da Autuada:

(...)

O Recorrente se apoia no fato de que havia se retirado do quadro societário da empresa autuada em fevereiro de 2002, o que é, sim, um fato e registrado na JUCESP, como mostrado, entretanto, de se indagar como se deu esta transferência de quotas? Cessão gratuita? Onerosa? Porque o recorrente não apresentou as condições pactuadas com os novos sócios, que se anuncia que foram tratadas em separado? (grifou-se)

A Fiscalização concluiu que estes novos sócios não detinham condições financeiras para adquirir as quotas da Autuada, uma vez que constataram as seguintes situações em torno dos mesmos:

Com base em ação judicial acostada aos autos (Justiça do Trabalho), transcreve-se excertos de decisão judicial, mencionada no Termo Fiscal, onde consta a seguinte citação ao **Sr. Juraci Avelino**:

(...)

Eis o relato fiscal:

Corroborando a indução, acima feita, o sócio Juraci Avelino reside no conjunto habitacional Promorar Raposo Tavares, no bairro Butantã, São Paulo-SP, indicativo da baixa capacidade econômica deste senhor, o qual não possui bens para garantir o crédito tributário numa eventual execução fiscal.

O único bem declarado como de sua propriedade é um automóvel Gol, modelo CL I, ano 1995, placa CCE 4163, no valor total de R\$15.020,00 (quinze mil e vinte reais), comprado com financiamento do Banco Santander.

Quanto aos dois outros adquirentes das quotas da sociedade empresária Viação Cachoeira Ltda, apurou-se o seguinte, em consulta aos arquivos da Secretaria da Receita Federal:

a) João Marcelo Ferreira Nunes está com a situação pendente de regularização perante este órgão;

b) Cláudio Risis de Carvalho declara como ocupação principal ser "dirigente, presidente e diretor de empresa", código 120. Todavia, quanto aos rendimentos

informou ter recebido de pessoa física/externo a quantia de R\$ 15.200,00 (quinze mil e duzentos reais);

Quanto aos rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, informa nada haver recebido.

Não há outros rendimentos declarados.

Então, o que se tem de tudo isto que se mostrou nos autos é que estes novos sócios não tinham condições de arcar com a aquisição das quotas da Autuada, razão pela qual aquela CLÁUSULA SEGUNDA sinaliza fortemente que tudo não passou de um artifício engendrado por aqueles antigos sócios, aí incluído o Recorrente, que supostamente cederam as suas quotas aos novos sócios.

Eis a conclusão fiscal:

Está, assim, caracterizada, em tese, falsidade ideológica na segunda alteração contratual consubstanciada nas declarações dos senhores HENRIQUE CONSTANTINO E RICARDO CONSTANTINO, respectivamente acionistas da sociedade empresária Áurea Administração e Participações S.A. e sócios da sociedade empresária Constante Administração e Participações Ltda, bem como dos senhores JURACI AVELINO, JOÃO FERREIRA NUNES e CLAUDIO RISIS DE CARVALHO.

Pelo que se depreende das informações acima, Juraci Avelino, João Marcelo Ferreira e Cláudio Risis de Carvalho não possuem poder econômico suficiente para adquirir um bem do porte das quotas sociais da empresa Viação Cachoeira Ltda que, consoante consta na ação declaratória de sócio oculto, possuía 110 ativos no valor de R\$20.989.735,00.

Assim, há indícios de que a transferência de quotas da Viação Cachoeira Ltda, pertencentes às empresas Áurea Administração e Participações Ltda e Constante Administração e Participações Ltda, para Juraci Avelino, João Marcelo Ferreira Nunes e Cláudio Risis de Carvalho, é, supostamente fraudulenta.

Há, pelos fortes indícios, na segunda alteração contratual, ter sido feita declaração falsa, alterando a verdade sobre fato juridicamente relevante, qual seja, a transferência e cessão das quotas sociais da Viação Cachoeira Ltda das sociedades empresárias Áurea Administração e Participações S.A. e Constante Administração e Participações Ltda para Juraci Avelino, João Ferreira Nunes e Cláudio Risis de Carvalho.

O Recorrente alega que não se pode responsabilizar **ex-sócios**, que tal situação não está contemplada no art. 135 do CTN.

Entretanto, o que se quis mostrar foi que houve uma fraudulenta transferência de quotas da Autuada -, quando o Recorrente era sócio ou administrador de direito da empresa que controlava a Autuada – para os novos sócios Juraci Avelino, João Marcelo Ferreira Nunes e Cláudio Risis de Carvalho, situação já comentada e evidenciada nos autos.

Alega, ainda, o Recorrente, que os administradores nomeados por estes novos sócios é que devem responder pelos atos fiscais à época dos fatos geradores, no caso, as pessoas de **Antonio Avelino** e **Tomaz Eustáquio de Aquino Nunes**. Acrescenta também que outras pessoas deveriam ser chamadas/responsabilizadas pelo crédito tributário, no caso, as pessoas físicas Marcelo Ângelo D’Almeida e José Araújo da Costa e a pessoa jurídica Aracorp Assessoria de Marketing Comunicação Ltda., então tratados como “sócios ocultos” em sentença judicial já mencionada no Termo de Verificação Fiscal.

Contrariamente ao alegado, o Sr. TOMAZ EUSTÁQUIO DE AQUINO NUNES foi intimado para apresentação de documentos e dados contábeis de 2002, conforme Termo de Reiteração do Termo de Início Ação Fiscal, acostado em Volume 1, fls.027.

Consta no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL:

A reiteração do Termo de Início de Fiscalização enviada ao diretor Tomaz Estáquio de Aquino Nunes, CPF desconhecido, retornou com a informação "mudou-se", embora tenha sido recebida em 10/08/2006, conforme consta no AR "RC 54622446 2 BR".

Os Srs. Marcelo Ângelo D'Almeida e José Araújo da Costa e a pessoa jurídica Aracorp Assessoria de Marketing Comunicação Ltda., também foram intimados para apresentação de documentos e dados contábeis de 2002, conforme Termo de Intimação Fiscal, acostado em Volume 2, fls.235, 237 e 240.

Consta no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL:

Destas intimações, aquelas enviadas a Aracorp Assessoria de Marketing Comunicação Ltda e José Araújo Costa retornaram ao remetente.

Bem, não faltou intimação para ninguém que aparece citado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Ocorre que estamos diante de uma movimentação financeira durante o ano de **2002** em um montante de pouco mais de **R\$ 24 milhões de reais**, sem qualquer registro de receita na DIPJ, como já comentado.

Pelas informações fornecidas pelas instituições financeiras que enviaram os extratos bancários, cujas contas revelaram inúmeros créditos bancários - que fizeram parte da relação objeto de intimação à Autuada para identificação das suas origens -, extrai-se que:

BANCO SUDAMERIS (Volume 1, fls.058 a 091)

Apresentou os extratos bancários e informou que “não foram encontrados instrumentos de procuração outorgando poderes para terceiros movimentar a conta corrente, cartão de assinatura e aplicações financeiras no período solicitado.”

BANCO BRADESCO S.A (Volume 1, fls.122 a 157 e Volume 2, fls.219)

Para a Conta 130.090/3, Conta 130.100/4 e Conta 130.105/5, apresentou os extratos bancários e constou em Cadastro de Clientes (fls.135 e fls.158) como sócios os Srs. Joaquim Constantino, Henrique Constantino, Constantino de Oliveira Junior e Ricardo Constantino. Constou como data de último acerto, em ambas as contas, a data de 21/07/2004 (fls.134 e 157).

Contrariamente ao alegado pelo Recorrente, não há nos autos nenhum documento que evidencie que os sócios de direito da Autuada, os Srs. Juraci Avelino, João Marcelo Ferreira Nunes e Cláudio Risis de Carvalho, bem como os administradores por eles nomeados, os Srs. Antonio Avelino Cruz e Tomaz Eustáquio de Aquino Nunes tenham participado da gerência da Autuada.

Nem tampouco existem evidências de participação na Autuada daquelas pessoas então arroladas como “sócias ocultas” em sentença judicial já mencionada no Termo de Verificação Fiscal, item 3.

Em Volume 3, fls. 594, consta sentença judicial do Poder Judiciário, São Paulo, nos seguintes termos:

(...)

Contrariamente ao alegado pelo Recorrente, a DRJ não fez uso de tal ação judicial no sentido de responsabilizar o recorrente, a motivação foi outra, conforme já destacado neste Voto, que ora se reproduz:

Posto o direito, vemos quanto aos fatos que a ligação entre os responsáveis envolvidos e a atuada dá-se pelo fato inequívoco e reconhecido nos autos da participação deles como acionistas/sócios das empresas Áurea e Constante, estas sim as verdadeiras "donas" da empresa atuada, com participação de 96% e 4%, respectivamente.

*Mas apenas essa condição de sócio/acionistas não seria suficiente a conferir-lhes o condão de responsabilidade tributária no caso. O nexo causal da responsabilidade vem das circunstâncias envolvendo a alienação das cotas da empresa atuada pelas empresas Áurea e Constante, ocorrida em 04/02/02 aos novos sócios, os Srs. Juraci Avelino, João Marcelo Ferreira Nunes e Cláudio Risis de Carvalho, conforme segunda alteração contratual de fls.392/397, de 07/01/02. Nesta transferência, há indícios veementes de que ocorreu simulação, um deles é o despacho judicial de fls.579/580 onde a Exma. Juíza da 73ª Vara do Trabalho de SP informa ao Ministério Público Federal e à Receita Federal que o Sr. Juraci Avelino ostenta uma capacidade econômica (sócio da Viação Cachoeira) incompatível com suas funções de **porteiro/recepcionista da Universidade de São Paulo**. (grifou-se)*

Ainda a deixar uma cortina de fumaça sobre a alienação societária está a ação declaratória de sócio oculto (fls.581/595), processo judicial n.º 002.05.067.044-3/2875, movida por Juraci Avelino contra o Sr. Marcelo Ângelo D'Almeida e Silva, CPF 071.471.528-08, Aracorp Assessoria de Marketing e Comunicação Ltda, CNPJ 01.654.361/0001-14, e José Araújo Costa, CPF 045.184.898-53.

Essa conjunção de fatos, aliada ao fato da total ausência de valores na DIPJ (fls. 601/652) em antinomia com a vultosa movimentação financeira da empresa, bem como a não localização da empresa no endereço informado à RFB, vindo a informação da mudança de domicílio primeiramente por terceiros (fls.6), leva-nos a caracterizar cabalmente a ofensa à legislação tributária, por meio de atos que, em tese, também configurariam ilícitos, pois permite-nos também concluir que houve a intenção em se omitir do Fisco a ocorrência de fatos geradores do imposto de renda e contribuições sociais, restando plenamente demonstrado outrossim, o elemento subjetivo da conduta de todos os envolvidos, em face da alienação fraudulenta, mostrando-se acertada a imputação da responsabilidade tributária.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de exclusão da responsabilidade tributária dos impugnantes Henrique Constantino (fls.705/744), Constantino de Oliveira Júnior (fls.746/785), Ricardo Constantino (fls.787/829) e Joaquim Constantino Neto (fls.831/870).

Com relação à alegação do Recorrente que a autoridade fiscal teria desconsiderado os atos e negócios jurídicos perfeitos, conforme arrazoado no item IV.II – DA ABSOLUTA IMPOSSIBILIDADE DA AUTORIDADE FISCAL DESCONSIDERAR ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PERFEITOS, com citação ao art. 116, parágrafo único do CTN, de se dizer apenas que tal instituto não foi utilizado pela autoridade fiscal, até porque ainda carece de regulamentação.

O que se tem nos autos é que a SEGUNDA CLÁUSULA já fartamente reverberado nos autos, possui, como já demonstrado, caráter **fraudulento**, não tendo, para fins fiscais, qualquer consequência de seus termos, ou seja, a autoridade atuante não considerou seus efeitos, por força das evidências já comentadas, de forma que, em assim sendo, permanecem, para fins de responsabilização pessoal tributária, os sócios que estavam na Atuada antes desta *transferência* de quotas da Atuada, aí incluído o Recorrente.” (grifou-se)

Verifica-se que a conclusão pela responsabilidade pessoal dos Recorrentes, no presente caso, decorre da análise da seguinte circunstância fático-probatória: apesar de haver alegação de retirada dos Recorrentes, em 02/2002, do quadro societário e/ou administração da atuada (mais especificamente, quando da alienação das cotas detidas pelas empresas “Áurea” e “Constante) constatou-se que:

- Os alegados adquirentes das cotas (novos sócios), com base em indícios relevantes e consistentes carreados aos autos, não tinham, nenhum deles, condição econômica condizente com tal aquisição;
- Inexistiu detalhamento da alienação/aquisição que não pelo registro daquela na JUCESP;
- Manteve-se, até 21/07/2004, junto ao Banco Bradesco S/A, o registro dos Recorrentes como sócios da empresa titular de contas-correntes mantidas junto àquele Banco, onde se comprovou a existência de movimentação financeira credora expressiva e não comprovada quanto à sua origem, em sede de ação fiscal.

Diante deste conjunto de circunstâncias é que se imputou caráter fraudulento à alienação alegada, permanecendo assim, os Recorrentes (sócios/administradores das empresas cotistas “Áurea” e “Constante”) no polo passivo da autuação, com responsabilidade pessoal com fulcro no art. 135, III do CTN.

b) Já no caso do primeiro paradigma, tem-se:

1º. Acórdão paradigma (Acórdão CARF no. 1302-003.397. fls. 14/15):

Pois bem. Passamos a análise.

A imputação da responsabilidade inscrita no art. 135, III, CTN, verifica-se que a existência de uma infração é uma condição necessária, mas não suficiente.

Isto porque a separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que o administrador seja responsável por ato não-doloso.

Para Maria Rita Ferragut, a infração prevista no *caput* do art. 135, CTN, diz respeito não ao fato jurídico tributário – que é sempre lícito – *mas à decisão de sua prática*, contrária aos limites fixados em lei.(...)

(...)

No caso em cotejo, a fiscalização atribuiu aos Srs. Romolo Odorici e Stefano Guermandi a condição de coobrigados sob fundamento de ter participado da administração da sociedade e “de forma ilícita” e a alteração no quadro dirigente da companhia em 2016 teve por pressuposto afastar a responsabilidade do patrimônio dos verdadeiros gestores da pessoa jurídica, ensejando a aplicação do art.135, inciso III da Lei nº 5.172/66 (CTN).

No caso, o ato praticado com infração à lei que gerou a obrigação tributária foi a sonegação fiscal. Por sua vez, a fiscalização destacou que a imputação da responsabilidade ocorreu pelo fato de *“não ter justifica que os novos diretores outorguem procurações a terceiros, ex-diretores, para que desempenhem as suas funções. Se a intenção é que os ex-diretores continuem administrando a sociedade, a alteração de direito no quadro dirigente da companhia configura apenas uma realidade artificial. Caracterizada a infração à lei, a fiscalização deve considerar no lançamento de ofício os diretores, gerentes, administradores e representantes da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, III, do CTN.*

Embora amplamente comprovado nos autos a utilização da pessoa jurídica autuada para a realização dos fatos geradores das obrigações tributárias, não existe qualquer comprovação de que os Recorrentes praticaram algum ato com excesso de poderes ou infração a lei.

A imputação realizada pela autoridade fiscal e pelo Acórdão recorrido, de fato, realizasse de forma genérica. Nada é provado, acerca das condutas praticadas pelos recorrentes no que tange comprovação de que o ato infrator resultou em situação que constituiu fato gerador da obrigação tributária, incorreta, portanto, a imputação da responsabilidade solidária capitulada no art. 135, III, CTN.

Nota-se que, em situação notadamente similar (alteração artificial do quadro de diretores de empresa, com os antigos mandatários, com base em indícios consistentes e relevantes trazidos aos autos, permanecendo na administração da empresa), requereu o Colegiado recorrido, além da referida alegação, comprovação de que os Recorrente praticaram algum ato com excesso de poderes ou infração a lei, ou seja, prova das condutas praticadas pelos Recorrentes, mais especificamente no que tange à comprovação de que o ato infrator resultou em situação que constituiu fato gerador da obrigação tributária, rechaçando a tese defendida pelo Colegiado *a quo*, no sentido de que a responsabilização pessoal dos administradores pudesse ser caracterizada somente a partir da referida alteração ilícita (artificial, segundo o Colegiado paradigmático, ou fraudulenta, segundo o Colegiado *a quo*).

Assim, concluo que realizado o teste de aderência, uma vez não tendo sido produzida prova quanto às condutas com infração de lei realizadas de forma que resultassem no lançamento, também aqui o Colegiado paradigmático afastaria a responsabilidade pessoal dos Recorrentes, excluindo-os do polo passivo.

Assim, entendo caracterizada a divergência interpretativa quanto ao tema, com base no 1º. Paradigma apresentado.

Analiso o 2º. Paradigma, a bem do debate e como subsídio ao Colegiado da CSRF.

2º. Acórdão paradigma (Acórdão CARF no. 1301-003.160, fls.47/48):

(,,) Quanto à imputação de responsabilidade tributária ao sócio da Recorrente, há dois pontos que merecem destaque.

O primeiro é a profusão de dispositivos aplicados pela fiscalização para a imputação da responsabilidade tributária ao administrador: art. 124,I; 134 e 135 do CTN, bem como art. 1080 do Código Civil. Ora, quem em tudo fundamenta, não fundamenta em absolutamente nada, parecendo-me haver, através do recurso a esse feixe de dispositivos, por um lado **a incapacidade da fiscalização de individualização da conduta que gerou a responsabilidade**, e por outro, uma oclusão do direito de defesa do contribuinte, por não ter acesso às razões *fáticas e jurídicas* que materialmente implicaram a responsabilização pessoal.(grifou-se)

Friso que tal observação, entretanto, é de cunho eminentemente pessoal deste redator e não representa o entendimento votado em sessão, que será apontado a seguir.

Há que se frisar, também que com todas as vênias ao entendimento proferido pelo Ilustre Relator entendemos que o art. 124, I do CTN não é instrumento apto para a imputação de responsabilidade de sócios e administradores, pois o **interesse comum** a que se refere o dispositivo não é aquele simplesmente econômico, ligado à geração de valores por parte das atividades da empresa, mas aquele jurídico, ligado a uma coparticipação na realização do fato gerador do tributo (o exemplo mais básico que consigo pensar é a compra e venda de um imóvel, operação esta sujeita ao ITBI e na qual tanto o comprador quanto o vendedor tem interesse jurídico comum na realização do fato gerador).

A interpretação de que o interesse comum seria de cunho econômico tornaria o art. 124, I do CTN, na precisa observação do Conselheiro Caio Nader Quintela, em voto vencedor do **Acórdão nº 1402-002.958**, instrumento de uma desconsideração indireta

da personalidade jurídica das empresas, em razão da óbvia ilação de que os sócios e administradores sempre terão interesse no sucesso econômico do negócio.

A descrição fática, entretanto, leva a crer que a fiscalização se pautou pelo art. 135 do CTN, como se depreende dos seguintes trechos do TVF (fls. 74 e ss.):

*Isto demonstra a **intenção dolosa de seus sócios e procurador**, preocupados o tempo todo em ocultar a realidade dos fatos com o intuito único de eximir-se de pagamento de tributo.*

Ficou clara a prática de atos que transgridem o contrato social, pois a empresa, em momento algum, beneficiou-se dos frutos de sua atividade.

Mais ainda, inclusive, aduz a fiscalização que o *onus probandi* quanto à não atuação do sócio ou administrador com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, seria do próprio responsabilizado, invocando precedente do Superior Tribunal de Justiça versado no REsp nº 731.308. Todavia, o equívoco da fiscalização é patente no texto da ementa da própria decisão mencionada:

Esta Corte tem entendimento pacífico no sentido de que não se pode, diante da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, inverter o ônus probatório para a exclusão dos sócios na execução fiscal. Se o nome do sócio consta da CDA, não há que se falar em violação ao art. 135 do CTN, porquanto sua responsabilidade se presume, incumbindo-lhe fazer prova em contrário por meio de embargos à execução."

Trata-se, pois, de precedente calcado em outra presunção a de liquidez e certeza da CDA cujas condições de aplicação não estão presentes durante o procedimento administrativo fiscal, e muito menos durante a fase fiscalizatória, devendo a RFB produzir provas hábeis e idôneas do dolo do sujeito responsabilizado na realização de condutas subsumíveis à descrição legal do art. 135 do CTN.

Em não logrando a fiscalização em produzir tal prova, sobretudo por ter construído a atuação sobre a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e escorado a presunção de responsabilidade do sócio ou administrador em precedente do STJ erroneamente aplicado ao presente caso, há que se afastar a responsabilização pessoal pretendida. (grifou-se)

Desse modo, em razão da ausência de prova do dolo específico do responsabilizado, voto por afastar a responsabilidade tributária do Sr. Jorge Bussab Azzuz.

Entendo que também quanto ao 2º. paradigma a divergência interpretativa resta configurada, a partir da exigência do Colegiado paradigmático de provas hábeis idôneas do dolo específico do sujeito passivo responsabilizado, em dissonância em relação ao Colegiado *a quo*, que, note-se, fundamentou a sua decisão pela manutenção da responsabilidade pessoal dos Recorrentes com base no caráter fraudulento da alienação de quotas realizadas e consequente retirada dos Recorrentes do quadro societário e da administração da atuada.

Diante do exposto, caracterizada a divergência interpretativa suscitada, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial dos solidários quanto à matéria **responsabilização pessoal dos Recorrentes, com fulcro no art. 135, III do CTN.**

3.2.4 Quanto à qualificação da multa de ofício (Paradigmas apontados – Acórdãos CARF de nos. 1301-003.160 e 2401-005.929).

Comparando-se o teor dos Acórdãos recorrido e paradigmas quanto à matéria, tem-se:

Acórdão Recorrido (e-fls. 1.993 e 2.004):

“(…)

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

No recurso voluntário vimos que a Recorrente estende-se em defender a inexistência de embaraço à fiscalização, que entendeu ser a causa da penalidade agravada, conforme já comentamos e que ora já decidi pelo cancelamento do agravamento da multa de ofício.

Agora, com relação à multa de ofício qualificada, não vislumbrei no recurso qualquer menção explícita à sua aplicação, ou seja, qualquer contestação à motivação que deu causa à qualificação da multa e que se encontra no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (Volume 4):

Em decorrência do que foi exposto, impõem-se a tributação de ofício dos recursos depositados/creditados nas contas bancárias objeto da intimação indicada no parágrafo precedente, como deliberada omissão de receitas, uma vez que a empresa, após a intimação fiscal, preparou e apresentou a listagem do razão e balancetes em folhas soltas, confirmando a entrada de numerário em suas contas bancárias, sem, todavia, comprovar e demonstrar sua origem, bem como, não os haver incluído na apuração do Imposto de Renda e contribuições federais.

O fato de a empresa ostentar no seu quadro societário o nome de pessoas que, pela baixa capacidade econômica, supostamente encobrem a identidade dos seus verdadeiros administradores, aliado a haver declarado à SRF não ter recebido receitas, com o intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, implica no agravamento da multa, a qual sofrerá acréscimo, face ao embaraço à ação fiscal e representação fiscal para fins penais das pessoas abaixo indicadas, ficando estas responsáveis pelo crédito tributário apurado nesta ação fiscal:

Onde se lê agravamento acima, entenda qualificação, permanecendo, portanto, incólume a multa de ofício qualificada.

(…)

DOS MEMORIAIS AO RECURSO VOLUNTÁRIO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

(…)

Relativamente à multa de ofício qualificada, esta faz parte do crédito tributário e foi mantida no presente Voto, de forma que, mantida também a atribuição de responsabilidade solidária aos Recorrentes, não há reparos a fazer no lançamento da penalidade.

(…)”

1º. Acórdão paradigma (Voto Vencedor - Acórdão CARF no. 1301-003.160. fls. 43 a 46):

“(…)

A presente autuação fiscal se baseou, em seu cerne, na presunção legal de omissão de receitas em razão de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430), que aduz:

(…)

Durante o procedimento fiscalizatório, verificou-se que diversos valores foram depositados na conta corrente da HORIZONTE, bem como diversos cheques foram

compensados contra essa conta para o adimplemento de compromissos das demais empresas administradas pelo Sr. Jorge Bussab Azzuz.

O *modus operandi* parece-me absolutamente claro: as empresas realizam contratos com terceiros, em suas operações usuais, com a determinação dos pagamentos serem realizados diretamente na conta da HORIZONTE, que por sua vez utilizada esses recursos para adimplir compromissos das outras empresas.

Friso, todavia, que tal operação não restou plenamente demonstrada nos autos pela Recorrente, pois não se tinham como constatar a origem dos recursos nos contratos feitos pelas demais empresas do grupo, a despeito das declarações dos beneficiários dos cheques emitidos pela Recorrente, que sem dúvida são indícios do fato apontado. A própria fiscalização aponta a utilização da Recorrente como interposta pessoa, para realização da movimentação financeira de terceiros, em fl.74:

A irregularidade tributária praticada pela empresa sujeito passivo desta fiscalização, no ano-calendário de 2005, **ficando claro no Relatório da Fiscalização que a mesma foi utilizada como interposta pessoa para realizar a sua movimentação financeira** do procurador Jorge Bussab Azzuz e suas empresas, ato afirmado pelo próprio.

Entretanto, não há nos autos provas suficientes dessa interposição que de resto tampouco foi o fundamento real da autuação, mas sim a aplicação da presunção do art. 42 da Lei n.º 9430/96. Tal matéria foi fartamente discutida pelo Colegiado, à luz das provas constantes nos autos, para a verificação da aplicação do caput do art. 42 ou do seu §5º (mais adequado para os casos de interposição).

Diante desse contexto fático e das provas apresentadas, a Fiscalização quedou-se diante de uma escolha: ou frui-se da presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96 e se reconhece a omissão de receita, com a cobrança dos tributos e da multa pelo não recolhimento, ou prossegue-se na atividade fiscalizatória, identificando as origens dos depósitos na conta da HORIZONTE e solicitando a documentação fiscal das demais empresas do Sr. Jorge Bussab, visando verificar se houve ou não o recolhimento dos tributos devidos naquelas empresas e analisando, devidamente, não apenas a existência de ausência de pagamento, como também eventual dolo, fraude ou simulação na conduta, aptos a justificar uma punição qualificada.

A lógica da presunção legal estabelecida é oferecer um trade-off à fiscalização: abstém-se a fiscalização de uma fiscalização mais custosa em prol de uma facilidade na autuação, prescindindo assim de um conhecimento mais aprofundado da realidade fática, inclusive para fim de imputação de todas as normas tributárias incidentes. (grifou-se)

No voto vencido, o Conselheiro Relator aduziu as seguintes razões para a qualificação:

que a imputação da multa qualificada pelo fisco e mantida pela decisão recorrida é equivocada, pois a declaração ou informação prestada à fiscalização pelo Sr. Jorge Bussab Azzuz (fl. 99) de que **a movimentação de recursos particulares próprio procurador (suas empresas: Posto Lago Azul e Jomar Administração de Imóveis) na conta corrente da autuada não se deu com intenção dolosa, mas unicamente em razão da precária situação financeira dessas pessoas**; que a comprovação disso se dá pela própria declaração de fl. 99, bem como pelos documentos abaixo listados:

a) relação de cheques emitidos sem provisão de fundos no valor de R\$ 2.276.782,45 (fl. 1098/1137);

b) consultas ao S.P.C e SERASA (fl. 1164/1169);

c) **consultas referentes a ações de cobrança** (fl. 1170/1178), que provam a precária situação financeira (fl. 99) desde o início da fiscalização, justificando o uso de uma só conta bancária;

A despeito da opinião do relator, nenhuma das condutas indicadas pela fiscalização apresenta características indiciárias quanto ao dolo necessário para a conduta fraudulenta descrita no art. 72 da Lei 4.502/64 pelo contrário, servem como índice de uma fraude, sim, mas não aquela perpetrada contra o Erário, justificadora da qualificação da multa, mas sim contra eventuais credores das demais empresas, que encontrariam maiores óbices na localização de ativos penhoráveis. Não cabe, entretanto, a este Colegiado fazer qualquer juízo positivo ou negativo acerca desse fato, de resto irrelevante para fins de imposição de multa tributária.

Aduz o art. 72 da Lei n.º 4.502/64:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa **tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Os verbos que indicam as condutas fraudulentas são **impedir** ou **retardar** o fato gerador, e **excluir** ou **modificar** suas características essenciais. No presente caso, não há qualquer conduta do contribuinte nesse sentido, mas simplesmente depósitos bancários de origem não justificada, o que qualifica por presunção a omissão de receitas e, sucessivamente, a incidência dos tributos sobre esses montantes.

Deveria a Fiscalização, para poder verificar a presença ou não desta qualificadora, sair das raias de segurança da presunção e prosseguir na atividade fiscalizatória, analisando, por exemplo, se os recursos foram oferecidos à tributação pelas empresas que seriam titulares de tais valores, como afirmado pelo Recorrente, para identificar, com precisão, as condutas relacionadas ao fato gerador.

Quedando-se apenas nos limites da presunção, o fato gerador é **presumido**, de modo que seria um disparate imaginar alguém lograr êxito em impedir ou retardar uma ocorrência tributariamente relevante cujo as características e a sua própria existência é presumida pela fiscalização, com base em lei.

Ora, se a fiscalização sequer logrou demonstrar o fato gerador dos tributos cobrados, optando por autuar exclusivamente através da presunção de omissão de receitas, como se poderia considerar provado nos autos a presença de dolo do contribuinte, elemento este que dependeria largamente da verificação efetiva do fato gerador e de atos tendentes a realizar as condutas descritas no art. 72 da Lei n.º 4502/64? (grifou-se)

Nessa linha, o CARF possui súmula de sua jurisprudência, vinculante para os Conselheiros (a súmula CARF n.º 25 não foi incluída entre aquelas tornadas vinculantes para toda a administração tributária federal por força da Portaria MF n.º 277/2018), que aduz precisamente:

Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Essa é, também, a interpretação dada por este Colegiado, em composição pretérita, posto que recente, no Acórdão n.º 1301-002.665, de relatoria do Conselheiro José Eduardo Dornelas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza omissão de receitas. Nos casos em que o contribuinte comprovar a exigibilidade por meio de documentação hábil e idônea, estabelecendo o vínculo necessário entre o registro contábil e a operação que lhe deu causa, o valor correspondente deve ser excluído da base de cálculo do lançamento.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUTUAÇÃO POR PRESUNÇÃO. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (Súmula CARF nº 25). É preciso, pois, que à aplicação da presunção de omissão de receitas se agregue também a comprovação específica esta com ônus probatório recaindo sobre o auditor da RFB relativamente a circunstâncias específicas indiciárias da conduta fraudulenta relativa aos fatos geradores realizados. A redistribuição do ônus da prova quanto à ocorrência do fato gerador através da aplicação de regra de presunção não tem como efeito automático o comprometimento do dever ordinário da fiscalização de comprovar os demais aspectos da autuação. (grifou-se)

Em razão disto, voto por afastar a qualificadora sobre a multa de ofício aplicada”

Da comparação do recorrido com o 1º. Paradigma, verifica-se que:

I) O recorrido, além de ressaltar a omissão de receitas constatada, decorrente da aplicação da presunção estabelecida pelo art. 42, da Lei no. 9.430, de 1996 ao presente caso, fundamenta a qualificadora no fato da autuada ostentar, em seu quadro societário, o nome de pessoas que, pela baixa capacidade econômica, supostamente encobriram a identidade dos seus verdadeiros administradores, daí concluindo pelo intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal.

II) Já o 1º. Colegiado paradigmático entende, por seu turno, incompatível a tributação por omissão de receitas com fulcro no art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996 com a qualificação da multa de ofício por fraude, caracterizada naquele referido art. 72 da Lei no.

4.502, de 1964, uma vez que, nesta hipótese, nos seus dizeres *“o fato gerador é presumido, de modo que seria um disparate imaginar alguém lograr êxito em impedir ou retardar uma ocorrência tributariamente relevante cujo as características e a sua própria existência é presumida pela fiscalização, com base em lei”*.

Referido colegiado entendeu, ainda, que, para fins de aplicação da penalidade qualificada, *“caberia a comprovação específica, esta com ônus probatório recaindo sobre o auditor da RFB relativamente a circunstâncias específicas indiciárias da conduta fraudulenta relativa aos fatos geradores realizados”*, tendo ali se rechaçado que a movimentação financeira de recursos de terceiros nas contas da autuada, mesmo que sem origem devidamente comprovada (e assim tributadas na forma da presunção supracitada), fosse suficiente para fins de tal comprovação quanto à necessidade da qualificadora.

Assim, dada a larga abrangência da tese paradigmática e a similitude fático-probatória suficiente para realização do teste de aderência (note-se se estar, nos presentes autos, também diante de tributação por presunção de omissão de receitas com fulcro no art. 42 da Lei no. 9.430, de 1996, com simultânea imputação de qualificadora com fulcro no art. 72 da Lei no. 4.502, de 1964), entendo se poder concluir que, uma vez transmutado

o presente caso ao Colegiado do 1º. paradigma, tal Colegiado manteria também aqui o afastamento da qualificadora, revertendo o julgado quanto ao tema recorrido.

Assim, entende-se caracterizada a divergência suscitada com relação à qualificação da multa de ofício, com base no 1º. paradigma.

(...)

Todavia, uma vez caracterizada a divergência interpretativa suscitada com base no 1º. Paradigma indicado, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial dos solidários também quanto à matéria de qualificação da multa de ofício.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que circunstancial.

Passo à análise do conhecimento do recurso especial dos responsáveis, por matéria.

(i) Dever de autoridade fiscal realizar o arbitramento do lucro diante da omissão significativa de receitas: paradigma 9101-001.900

Nesse tópico, a decisão recorrida entendeu que foi correta a tributação no regime escolhido pelo sujeito passivo (lucro real), observando eu a fiscalização se ateu ao objeto de sua investigação (os extratos bancários). A decisão menciona que o sujeito passivo apresentou o Razão pretendendo que este servisse de prova para os valores creditados em suas contas bancárias, mas a fiscalização entendeu que os documentos não era suficientes a comprovar a origem dos recursos, observando ainda que os valores ali constantes não estariam compatíveis com a DIPJ, que foi apresentada zerada. Neste sentido, a decisão recorrida concluiu que, *“apesar da DIPJ não apresentar qualquer registro, a autoridade fiscal não fez qualquer restrição à escrituração da Contribuinte, se boa ou ruim, além de não haver tecido comentários/exames sobre/em livros fiscais, ou seja, não trabalhou com nenhuma das hipóteses de arbitramento de lucros, pois deteve-se unicamente na análise da movimentação bancária”* e observou, também, que *“não há um único documento nos autos que mostrassem que os ingressos de recursos representados por créditos bancários seriam provenientes de atividade da empresa”* (grifamos).

Ou seja, a decisão recorrida considerou que o regime de apuração do lucro real estava correto, eis que a autoridade fiscal analisou a escrituração do sujeito passivo e não apontou nenhuma inconsistência que pudesse levar ao arbitramento do lucro, bem como porque não foram trazidos aos autos provas de que as receitas omitidas corresponderiam a receitas da atividade (o que a levou a descartar a possibilidade de existirem também despesas omitidas da escrituração).

De se notar que a decisão recorrida foi proferida após a turma ter decidido por converter o julgamento em diligência, observando o então Relator, na resolução, que existiriam

“fortes indícios de que a recorrente cometera erros de contabilização de custos”, em especial porque a contabilidade registrava alguns custos mas a DIPJ foi apresentada zerada.

Solicitada a apresentar documentos no contexto da diligência, o sujeito passivo limitou-se a alegar que “há, indiscutivelmente a necessidade do arbitramento dos lucros do contribuinte. Isso porque, essa nunca deixou de atender essa fiscalização e entregou toda a documentação de que dispunha” (grifamos). A diligência foi então encerrada pela autoridade local “tendo em vista que não foi apresentada nenhuma nova documentação contábil\ fiscal, a esta ação fiscal , que ensejasse algum fato novo que permitisse um aprofundamento na investigação do conjunto probatório” (fl. 1612).

Foi esse o contexto analisado pela decisão recorrida que levou a Turma a entender que, não obstante a contabilidade conter custos registrados mas a DIPJ ter sido apresentada zerada, não seria o caso de arbitramento do lucro, eis que não se verificou quaisquer erros na escrituração.

A decisão recorrida analisou os argumentos constantes dos recursos voluntários, que **não continham** expressamente a alegação de que a omissão significativa de receitas deveria levar ao arbitramento do lucro.

De fato, o recurso voluntário da contribuinte pleiteava a tributação pelo lucro real, considerando-se as despesas (fl. 1.338). Já o recurso voluntário dos responsáveis continha tópico dedicado a o lucro arbitrado, mas neste o argumento foi de que “*havendo o sr. auditor fiscal desconsiderado os livros fiscais apresentados pela Viação Cachoeira, séria absolutamente compulsória a aplicação do cálculo do lucro arbitrado*” (fl. 1.312).

Os questionamentos dos sujeitos passivos quanto à base de cálculo da autuação se voltavam a pedir a consideração dos custos escriturados ou, ao se decidir por desconsiderar os custos escriturados, aí sim se arbitrar o lucro, mas não se debateu sobre o argumento de que seria dever da autoridade fiscal realizar o arbitramento do lucro diante da omissão significativa de receitas.

O argumento trazido em sede de recurso especial carece, assim, de prequestionamento, eis que não abordado pelo acórdão recorrido, sendo de se observar que a ausência se deveu exatamente porque não trazido nos recursos voluntários.

Na decisão recorrida não há, propriamente, qualquer juízo de valor entre a proporção das receitas omitidas versus os valores escriturados e ou tributados, de maneira que o argumento trazido inauguralmente em sede de recurso especial não pode ser analisado.

O § 5º do artigo 67 ao Anexo II do RICARF/2015 estabelece que “*O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.*”

Ausente o prequestionamento, não se conhece do recurso especial.

A demonstração da divergência jurisprudencial em face do paradigma apontado também não é capaz de alcançar o objetivo pretendido pelo sujeito passivo.

O despacho de admissibilidade entendeu demonstrada a divergência com relação ao paradigma 9101-001.900, eis que tal decisão considerou que *“apesar de estar sedimentado que a omissão de receitas, por si só, não torna a contabilidade imprestável, autorizando ipso facto o arbitramento do lucro, fato é que se a movimentação mantida à margem da escrituração é significativa se comparada à movimentação financeira escriturada nos livros fiscais, cabível o arbitramento do lucro. Isto porque, a vasta e significativa movimentação financeira mantida à margem da escrituração deixa desprovida de segurança a escrituração do contribuinte, não só quanto às suas receitas, como também quanto aos seus custos e despesas escriturados”* (grifamos).

O paradigma estabelece uma relação entre os valores de receita considerados como omitidos e a escrituração do sujeito passivo, considerando ser o caso de arbitramento do lucro em caso de grande desproporção entre os valores omitidos à tributação e os valores escriturados, inferindo que, ao deixar de escriturar receitas, isso poderia ser indício de que haveria também omissão quanto à escrituração de despesas.

Esta Turma já rejeitou o paradigma 9101-001.900 quando em comparação com precedente que, assim como no caso dos autos, a movimentação financeira presumidamente omitida consta como escriturada (reitero, aqui, que a decisão ora recorrida aponta que o próprio sujeito passivo apresentou o Razão quando intimado a provar a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias)¹. Destaco ementa e trecho do voto vencedor, da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

LUCRO ARBITRADO. OBRIGATORIEDADE DE APLICAÇÃO NA HIPÓTESE DE OMISSÃO SIGNIFICATIVA DE RECEITAS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático distinto, concernente à não contabilização da movimentação financeira a partir da qual são presumidas receitas omitidas em montante significativo, e não em face de omissão de receitas com relevo semelhante, mas presumidas a partir da não comprovação da origem de depósitos bancários escriturados.

Trecho do voto:

Ocorre que o paradigma nº 9101-001.900 não decidiu pelo arbitramento em razão de qualquer omissão significativa de receitas tributáveis, mas sim, especificamente, de omissão refletida em movimentação financeira mantida à margem da escrituração, circunstância indicativa, também, da possibilidade de custos e despesas correlatos não terem sido escriturados, em prejuízo da regular aferição do lucro real. Veja-se o que consta de seu voto condutor:

¹ Acórdão 9101-005.529, sessão de 14 de julho de 2021. Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob, e divergiram para conhecer do recurso os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto.

No que tange à forma de tributação escolhida pela autoridade fiscal, apesar de estar sedimentado que a omissão de receitas, por si só, não torna a contabilidade imprestável, autorizando *ipso facto* o arbitramento do lucro, fato é que se a movimentação mantida à margem da escrituração é significativa se comparada à movimentação financeira escriturada nos livros fiscais, cabível o arbitramento do lucro.

Isto porque, a vasta e significativa movimentação financeira mantida à margem da escrituração deixa desprovida de segurança a escrituração do contribuinte, não só quanto às suas receitas, como também quanto aos seus custos e despesas escriturados.

Existindo previsão legal para o arbitramento do lucro e existindo, também, previsão legal para que se utilize, na dúvida, em relação às circunstâncias materiais do fato, a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte, entendo que andou bem o acórdão guerreado, sendo relevante, inclusive, observar o seguinte excerto:

“Ainda que se entenda que os depósitos bancários de origem não comprovada sejam integralmente receitas tributáveis, tal como ocorre nesses autos, é necessário reconhecer que o lucro delas decorrente resulta sempre da subtração entre tais valores (receitas) e os (inegáveis) custos auferidos pela pessoa jurídica para o desenvolvimento de atividades econômicas, quaisquer que sejam elas. Nesses casos, não há como admitir que a receita presumida decorrente dos depósitos bancários sem origem comprovada, reflita integralmente sonogado, tal como sustenta a Fiscalização nos lançamentos.

(...)

Diante de tais elementos, a Fiscalização deveria ter procedido à apuração do IRPJ e CSLL pelo regime do lucro arbitrado, que considera, por ficção legal, os custos incorridos pelo contribuinte para geração da receita. Ao deixar de fazê-lo, a Fiscalização procedeu ao lançamento de tais tributos com base em quantias que sabidamente não eram renda (lucro) do contribuinte, o que afasta a legitimidade dos lançamentos nos moldes em que lavrados.”

Nessa parte, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL da Fazenda, quanto ao arbitramento do lucro. (*negrejou-se*)

No presente caso, a movimentação financeira foi escriturada pelo sujeito passivo e a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, da qual resultou a significativa omissão de receitas referida pela Contribuinte, foi presumida em razão da rejeição dos documentos apresentados à autoridade fiscal para provar a natureza dos valores questionados. Também por isso o julgamento da impugnação foi convertido em diligência, exigindo-se a aferição da correspondência entre a documentação apresentada pelo sujeito passivo e os valores escriturados no Livro Razão, a *débito da conta “Bancos” e crédito na conta “Contas Receber/Fornecedores”*. Ao final, a autoridade fiscal diligenciante concluiu que (e-fls. 69.232/69.250):

Passando, portanto, a examinar os comprovantes e documentos ora apresentados na impugnação, bem assim aqueles disponibilizados pelo contribuinte no curso da diligência fiscal e tomando-se idêntico critério que pautou o exame de suas operações no curso do procedimento de fiscalização, cotejando por amostragem os depósitos e créditos em conta corrente com os relatórios de cobrança elaborados pelas instituições financeiras denominado "Aviso Movimento Cobrança" (Banco do Brasil), "Relação das Cobranças Especiais Recebidas" (Unibanco) e "Aviso de Movimentação da Carteira de Títulos" (Banespa) e com

as faturas neles relacionados e através deles liquidados, verificou-se que os créditos e depósitos ora comprovados foram quase que na sua totalidade provenientes da cobrança das faturas de seus clientes e que não constituem receitas da sua atividade.

Esses recebimentos, conforme indicado na planilha e cópias do razão apresentada pelo contribuinte em 27042012 (fl. 22.928 a 23.114) foram contabilizados a débito da conta do banco correspondente e a crédito da conta 1.1.2.02.001 Duplicatas a Receber e, em alguns casos, a crédito da conta transitória 1.1.1.03.004 Valores a Classificar.

Em complemento ao relatório (doc.05) apresentado pelo contribuinte na sua impugnação, para corroborar os repasses e os pagamentos efetuados à rede hoteleira, às companhias aéreas e outros diversos prestadores de serviços, no curso da diligência fiscal foram apresentadas também as faturas emitidas pelo sistema Billing and Settlement Plan ("BSP") da Internacional Air Transport Association (IATA-BSP-Brasil) (fls.26.250 a 66.095), contabilizados à conta do passivo 21102013 Parte Aérea, correspondentes aos repasses efetuados às diversas companhias aéreas internacionais no ano de 2003 dos valores dos bilhetes aéreos vendidos.

Todavia, em relação aos créditos a seguir relacionados, foram apresentados apenas os extratos dos comprovantes de transferência (TED) efetuados pelas companhias aéreas ali indicadas (fls. 69.197 a 69.209), sendo que os comprovantes das operações que os originaram não foram disponibilizados.

[...]

Conforme acima arrazoado, excetuados os depósitos e créditos retro indicados, que são receitas provenientes dos incentivos e metas de vendas pagas pelas companhias aéreas, a fiscalização entende e conclui que todos os demais encontram-se satisfatoriamente comprovados, considerando que, de acordo com a documentação apresentada na impugnação e no curso da diligência fiscal, se mostram provenientes do recebimento de bilhetes aéreos, reservas de hotéis e pacotes de viagens intermediados pelo contribuinte e repassados aos prestadores de serviços e que, portanto, não constitui receitas suas.

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

Note-se que, em razão destas apurações, os depósitos bancários de origem não comprovada foram reduzidos de R\$ 53.899.172,40 para R\$ 384.098,59.

De toda a sorte, mesmo tendo em conta a representatividade da omissão de receitas originalmente imputada à Contribuinte, como a movimentação financeira correspondente estava contabilizada, não é possível inferir se o Colegiado que proferiu o primeiro paradigma também decidiria pelo arbitramento dos lucros nas circunstâncias presentes nestes autos. Como antes destacado, no entender do Colegiado que proferiu o paradigma, é a falta de contabilização da movimentação financeira que opera em favor da cogitação de que custos e despesas também deixaram de ser contabilizados, circunstância na qual se evidenciaria a imprestabilidade da escrituração para aferição do lucro real.

Neste sentido, compreendo que, além de ausente o prequestionamento, a divergência jurisprudencial não resta demonstrada em face do paradigma 9101-001.900.

Assim, não conheço do recurso especial quanto ao tema “Dever de autoridade fiscal realizar o arbitramento do lucro diante da omissão significativa de receitas”.

(ii) Responsabilização pessoal dos Recorrentes: paradigmas 1302-003.397 e 1301-003.160

O acórdão recorrido manteve a responsabilização dos supostos ex-sócios após observar que a retirada dos Recorrentes do quadro societário teria sido artificial, havendo provas de que eles permaneceram administrando a sociedade e movimentando as contas bancárias de onde se extraíram as receitas tidas por omitidas, o que seria suficiente para a responsabilização nos termos do artigo 135, III, do CTN.

O despacho de admissibilidade bem resumiu o conteúdo da decisão recorrida:

(...) apesar de haver alegação de retirada dos Recorrentes, em 02/2002, do quadro societário e/ou administração da autuada (mais especificamente, quando da alienação das cotas detidas pelas empresas “Áurea” e “Constante) constatou-se que:

- Os alegados adquirentes das cotas (novos sócios), com base em indícios relevantes e consistentes carreados aos autos, não tinham, nenhum deles, condição econômica condizente com tal aquisição;
- Inexistiu detalhamento da alienação/aquisição que não pelo registro daquela na JUCESP;
- Manteve-se, até 21/07/2004, junto ao Banco Bradesco S/A, o registro dos Recorrentes como sócios da empresa titular de contas-correntes mantidas junto àquele Banco, onde se comprovou a existência de movimentação financeira credora expressiva e não comprovada quanto à sua origem, em sede de ação fiscal.

Diante deste conjunto de circunstâncias é que se imputou caráter fraudulento à alienação alegada, permanecendo assim, os Recorrentes (sócios/administradores das empresas cotistas “Áurea” e “Constante”) no polo passivo da autuação, com responsabilidade pessoal com fulcro no art. 135, III do CTN.

Em seu recurso especial, os responsáveis assim expõem a divergência jurisprudencial (fl. 2165):

29. Portanto, em ambos os casos pretendeu-se a responsabilização de pessoas que já não mais estavam na gestão da empresa pelo artigo 135, III, do CTN. No entanto, enquanto no acórdão recorrido manteve-se a responsabilidade com base em acusação genérica (sem demonstração de atos de gestão dos responsabilizados) e, mais grave, exigindo-se a prova do contribuinte; no acórdão paradigma, afastou a responsabilidade com base em acusação genérica (sem demonstração de atos de gestão dos responsabilizados), fixando-se o entendimento de que o ônus da prova é da fiscalização, e não do contribuinte.

Argumentam, assim, que o acórdão recorrido teria responsabilizado pessoas que não mais estavam na empresa, com base em acusação genérica, enquanto que os paradigmas teria exigido que a fiscalização comprovasse os atos de gestão dos responsabilizados. Na parte de mérito dedicada a este tema, os recorrentes buscam sustentar que teriam trazido provas de que a alienação não foi fraudulenta e que ela ocorreu antes dos fatos geradores, e que por isso as pessoas físicas em questão não poderiam ser responsabilizadas pela omissão de receitas. Pedem assim que seja reanalisado o conteúdo do inquérito policial e das ações judiciais que versam sobre a administração da Viação Cachoeira, em franca pretensão de reanálise de provas.

Percebe-se a *discrepância entre a interpretação quanto ao conteúdo da decisão recorrida* dada pelo despacho de admissibilidade versus o próprio recurso especial do sujeito passivo.

O despacho de admissibilidade entendeu que a divergência jurisprudencial teria restado demonstrada porque, *“em situação notadamente similar (alteração artificial do quadro de diretores de empresa, com os antigos mandatários, com base em indícios consistentes e relevantes trazidos aos autos, permanecendo na administração da empresa), requereu o Colegiado recorrido, além da referida alegação, comprovação de que os Recorrente praticaram algum ato com excesso de poderes ou infração a lei, ou seja, prova das condutas praticadas pelos Recorrentes, mais especificamente no que tange à comprovação de que o ato infrator resultou em situação que constituiu fato gerador da obrigação tributária, rechaçando a tese defendida pelo Colegiado a quo, no sentido de que a responsabilização pessoal dos administradores pudesse ser caracterizada somente a partir da referida alteração ilícita (artificial, segundo o Colegiado paradigmático, ou fraudulenta, segundo o Colegiado a quo)”*

Nota-se que a divergência jurisprudencial foi alcançada pelo despacho de admissibilidade em sentido muito além do que o efetivamente argumentado pelos recorrentes. O despacho de admissibilidade interpretou que a decisão recorrida manteve a responsabilidade em razão da alteração artificial do quadro de diretores, que teriam permanecido na administração da empresa (esta seria a infração de lei do artigo 135, III, do CTN capaz de levar à responsabilização), mas em seu recurso especial, os responsáveis apenas buscaram demonstrar que a alienação não foi fraudulenta.

Diferentemente do que se concluiu no despacho de admissibilidade, o recurso especial dos responsáveis não traz, **como argumento**, a tese de que a responsabilidade pelo artigo 135, III, do CTN depende de comprovação de que a pessoa física responsabilizada praticou ato que deu ensejo ao fato gerador da obrigação tributária. O recurso especial dos responsáveis buscou, tão somente, sustentar que as pessoas físicas teriam se retirado da sociedade antes dos fatos geradores.

O recurso especial, **tal como se apresenta**, pretende a reavaliação de provas para verificar se as pessoas físicas teriam ou não se retirado da sociedade antes dos fatos geradores que deram ensejo à omissão de receitas. Responder a essa questão não é solucionar divergência jurisprudencial mas reanalisar as provas dos autos. Isso não é competência desta CSRF, eis que aqui não se trata de terceira instância do processo administrativo, mas instância dedicada a solução de divergência entre teses jurídicas julgadas por turmas deste CARF.

Não se discorda do despacho de admissibilidade quanto este interpreta a decisão recorrida em face dos paradigmas e compreende a divergência jurisprudencial do confronto entre as teses jurídicas ali expostas. A questão é que esta não foi a divergência jurisprudencial **alegada** no recurso especial dos responsáveis.

Assim, por mais que a divergência jurisprudencial tenha apresentado **em tese**, o recurso especial não pode ser conhecido eis que o recurso especial do sujeito passivo não está baseado na divergência entre teses jurídicas captada pelo despacho de admissibilidade, estando baseado exclusivamente na pretensão de reanálise das provas, sendo o seu pleito que se conclua, quanto aos fatos, que diferentemente do que entendeu o acórdão recorrido, a alienação efetivamente ocorreu antes dos fatos geradores.

Neste sentido, não conheço do recurso especial, eis que os fundamentos trazidos nas razões recursais não levam a uma solução de divergência entre teses jugadas por este CARF quanto à hipótese de responsabilidade tributária do artigo 135, III, do CTN, pretendendo-se apenas uma conclusão diferente quanto às provas dos autos acerca da ocorrência ou não de efetiva alienação da participação societária antes dos fatos geradores.

Melhor sorte não assiste ao recorrente quanto à demonstração da divergência jurisprudencial com base nos paradigmas apresentados. No caso, os paradigmas precisam infirmar a tese jurídica que pode ser extraída do conteúdo da decisão recorrida, qual seja: a de que a alteração artificial do quadro societário, permanecendo as pessoas físicas atuando como administradores inclusive quanto às contas bancárias consideradas como presumidamente omitidas, caracterizaria infração à lei capaz de levar à responsabilização nos termos do artigo 135, III, do CTN.

O paradigma 1302-003.397 afastou a responsabilidade das pessoas físicas por entender que a hipótese de responsabilidade tributária do artigo 135, III, do CTN depende de prova de que as pessoas físicas em questão praticaram os atos que deram ensejo aos fatos geradores. Ali, as infrações apontadas foram a manutenção de passivo fictício a caracterizar receita omitida por presunção e despesas não comprovadas, e não havia prova de que as pessoas físicas em questão praticaram tais atos.

No caso do recorrido, as decisão considerou que as pessoas físicas detinham poderem de administração quanto às contas bancárias consideradas como omitidas, sendo que o paradigma não tratou da hipótese de omissão de receitas por depósitos bancários e não se analisou tal circunstância. A divergência entre os entendimentos expressos nos votos condutores dos acórdãos comparados se dá em virtude da diferença entre as situações analisadas e consideradas como relevantes pelas turmas julgadoras, e não em razão de uma diferença entre teses jurídicas.

Neste sentido, compreendo que a divergência jurisprudencial não se caracteriza quanto ao paradigma 1302-003.397.

Já o paradigma 1301-003.160 afastou a responsabilidade solidária por considerar que a fiscalização construiu a autuação sobre a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, escorando a presunção de responsabilidade do sócio ou administrador em precedente do STJ que tratou da presunção de certeza e liquidez da CDA, o que o voto considerou como tendo sido erroneamente aplicado em sede de processo administrativo. *In verbis*:

Trata-se, pois, de precedente calcado em outra presunção a de liquidez e certeza da CDA cujas condições de aplicação não estão presentes durante o procedimento administrativo fiscal, e muito menos durante a fase fiscalizatória, devendo a RFB produzir provas hábeis e idôneas do dolo do sujeito responsabilizado na realização de condutas subsumíveis à descrição legal do art. 135 do CTN.

Em não logrando a fiscalização em produzir tal prova, sobretudo por ter construído a autuação sobre a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e escorado a presunção de responsabilidade do sócio ou administrador em precedente do STJ erroneamente aplicado ao presente caso, há que se afastar a responsabilização pretendida.

Desse modo, em razão da ausência de prova do dolo específico do responsabilizado, voto por afastar a responsabilidade tributária do Sr. Jorge Bussab Azzuz.

Como se percebe, ali a responsabilidade do administrador foi calcada na presunção de liquidez da CDA, e por isso a responsabilidade foi afastada. Não se sabe o que a turma decidiria se estivesse diante do caso dos autos, de acusação de responsabilidade baseada em retirada do sócios da sociedade supostamente artificial. Não verifico, assim, divergência entre teses jurídicas, mas entre os fatos decididos pelos julgados comparados.

Ante o exposto, **não conheço do recurso especial quanto ao tema da responsabilidade tributária.**

(iii) Qualificação da multa de ofício: paradigma 1301-003.160

O acórdão recorrido manteve a multa qualificada após observar que não houve contestação específica quanto ao tema no recurso voluntário, citando em seguida o trecho da acusação fiscal que fundamentou a qualificação, dentre outros fatos, na interposição de pessoas na sociedade que não seriam os verdadeiros administradores:

Agora, com relação à multa de ofício qualificada, não vislumbrei no recurso qualquer menção explícita à sua aplicação, ou seja, qualquer contestação à motivação que deu causa à qualificação da multa e que se encontra no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (Volume 4):

Em decorrência do que foi exposto, impõem-se a tributação de ofício dos recursos depositados/creditados nas contas bancárias objeto da intimação indicada no parágrafo precedente, como deliberada omissão de receitas, uma vez que a empresa, após a intimação fiscal, preparou e apresentou a listagem do razão e balancetes em folhas soltas, confirmando a entrada de numerário em suas contas bancárias, sem, todavia, comprovar e demonstrar sua origem, bem como, não os haver incluído na apuração do Imposto de Renda e contribuições federais.

O fato de a empresa ostentar no seu quadro societário o nome de pessoas que, pela baixa capacidade econômica, supostamente encobrem a identidade dos seus verdadeiros administradores, aliado a haver declarado à SRF não ter recebido receitas, com o intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, implica no agravamento da multa, a qual sofrerá acréscimo, face ao embaraço à ação fiscal e representação fiscal para fins penais das pessoas abaixo indicadas, ficando estas responsáveis pelo crédito tributário apurado nesta ação fiscal:

Onde se lê agravamento acima, entenda qualificação, permanecendo, portanto, incólume a multa de ofício qualificada.

Ou seja, o voto condutor do acórdão recorrido entendeu que, ausente a contestação específica, deve ser mantida a qualificação da multa, tal como fundamentada pela autoridade autuante.

O despacho de admissibilidade entendeu que a divergência jurisprudencial estaria caracterizada quanto ao paradigma 1301-003.160, porque assim leu o acórdão recorrido:

I) O recorrido, além de ressaltar a omissão de receitas constatada, decorrente da aplicação da presunção estabelecida pelo art. 42, da Lei no. 9.430, de 1996 ao presente caso, fundamenta a qualificadora no fato da autuada ostentar, em seu quadro societário, o nome de pessoas que, pela baixa capacidade econômica, supostamente encobriram a

identidade dos seus verdadeiros administradores, daí concluindo pelo intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal.

Como se percebe, temos uma leitura diferente do acórdão recorrido eis que entendo que este manteve a qualificação não diante de uma fundamentação específica, mas essencialmente em vista da ausência de contestação por parte do sujeito passivo, tendo se limitado a transcrever o trecho do TVF nesse ponto apenas para indicar que a autoridade atuante havia fundamentado a qualificação em atitudes que foram entendidas como caracterizadoras do dolo.

Assim, compreendo que a divergência jurisprudencial restaria demonstrada apenas se o paradigma também tratasse de caso em que a qualificação da multa não foi contestada pelo sujeito passivo, mas a despeito disso foi analisada pela turma julgadora, tendo esta excluído a exasperação da penalidade diante de circunstâncias fáticas semelhantes às dos presentes autos (em especial a interposição de pessoas na sociedade que não seriam os verdadeiros administradores, como compreendeu o recorrido).

Não é o caso. O paradigma 1301-003.160 analisou as razões de recurso voluntário trazidas pelo sujeito passivo quanto à multa qualificada, a qual foi aplicada em circunstâncias fáticas não semelhantes às dos presentes autos. Lá houve contestação específica quanto à qualificação a multa e esta não foi aplicada diante de inserção de pessoas no quadro societário. Assim, não verifico divergência entre teses jurídicas a ser solucionada por esta CSRF quanto à qualificação da multa aplicada nos presentes autos.

Ante o exposto, **não conheço do recurso especial quanto ao tema da qualificação da multa.**

Em conclusão, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 32 do Acórdão n.º 9101-006.361 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19515.000750/2007-94