



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720841/2018-01
ACÓRDÃO	1002-004.119 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CEM CENTRO DE ESTUDOS MODERNOS CURSOS PREPARATÓRIOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DECADÊNCIA. SUMULA CARF Nº 72.

“Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN”.

TDPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do TDPF não são causa de nulidade do auto de infração.

SUJEIÇÃO PASSIVA. GRUPO ECONOMICO DE FATO. CONTRIBUINTE. CARACTERIZAÇÃO.

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica que pratica o fato gerador. No lançamento para exigência de IRPJ, CSLL e Pis/COFINS, em regra, o contribuinte será o sujeito recebedor dos valores.

NULIDADE. RMF. PROCEDIMENTO AUXILIAR.

A negativa em apresentar documentos ou prestar informações sobre a movimentação financeira justifica a emissão de Requisição de Informação Financeira - RMF, dirigida às instituições em que o sujeito passivo mantém conta de depósito ou de investimento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os mandatários, prepostos e empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR SONEGAÇÃO. APLICABILIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

É aplicável a multa de ofício qualificada naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de sonegação.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário para afastando as preliminares arguidas, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata de Auto de Infração de fls. 576/595, o qual exige IRPJ, CSLL e PIS/Cofins, apurados por arbitramento e acrescidos de multa qualificada, em razão da constatação de recebimento de depósitos bancários sem identificação de origem pelo contribuinte. Os sócios da pessoa jurídica foram incluídos no polo passivo do lançamento com fundamento nos art. 124, I e art. 135, III do CTN.

Cientificada do lançamento, Contribuinte e Responsáveis apresentaram impugnação conjunta (fls. 654/663) a qual foi julgada improcedente pela 18ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO. O **acórdão de nº 16-87.280** recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo o auto de infração sido lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

DECADÊNCIA.

Nas hipóteses em que estiver evidenciada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PRESENÇA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA.

Há sujeição passiva solidária se estiver configurado que as pessoas, jurídica e física, no caso, possuam interesse comum na situação que consubstancie o fato gerador da obrigação tributária principal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os mandatários, prepostos e empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais a titular, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS DE ESCRITURAÇÃO OBRIGATÓRIA.

A falta de apresentação dos livros de escrituração obrigatória sujeita a pessoa jurídica ao arbitramento do lucro, calculado com base na receita bruta conhecida, *in casu*, apreendida dos depósitos bancários de origem não comprovada.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há elementos novos a ensejar conclusões diversas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso da contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Descabe o pedido de perícia com o intuito de suprir a ausência de provas que a contribuinte já poderia ter juntado à impugnação.

Impugnação Improcedente.

As partes foram intimadas e, tempestivamente, conforme atestado pelo despacho de fls. 803, apresentam conjuntamente Recurso Voluntário (fls. 780/802) com os seguintes argumentos:

Dos fatos narrados

- Aduz a Recorrente que a suposta fraude descrita pela autuação teria se materializado através da “venda artificial” da contribuinte ESCOLA JARDIM BELA VISTA LTDA. ao Sr. Bruno Sales dos Santos, ocorrida em 21.1.2016 e considerada interposição fraudulenta. Sucede que tal fato não guarda qualquer relação com os fatos geradores ocorridos no ano de 2013.
- Afirma que, mesmo após o ingresso da recorrente CEM no procedimento administrativo, atendendo intimações da Fiscalização, a autoridade fiscal seguiu intimando a contribuinte ESCOLA JARDIM BELA VISTA como responsável pelos créditos tributários objeto deste processo, como se verifica na intimação ocorrida em 8.8.2018, para que aquela empresa justificasse os créditos bancários apurados com base em extratos bancários de suas contas (fls. 528/529).
- Afirma que a posterior intimação da recorrente CEM a justificar os depósitos bancários realizados em conta de outro contribuinte só pode ser interpretada como última tentativa da Fiscalização de salvar os créditos tributários da decadência, ainda que para isso a sujeição passiva da obrigação tributária tivesse que ser “alargada”, sob novo argumento: existência de “grupo econômico familiar”.

Da decadência

- Argumenta que a autuação fiscal entende ocorrida uma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 por ocasião da “interposição fraudulenta” de pessoas no quadro societário da contribuinte originária.
- Afirma que a venda da contribuinte ESCOLA JARDIM BELA VISTA se deu 3 anos após os fatos geradores apurados neste processo fiscal.
- Afirma que há equívoco na decisão recorrida, pois nela há fundamentos diversos para imputar a multa qualificada que não invocada na autuação. Aduz que a autoridade julgadora não pode inovar no lançamento, alterando seu fundamento legal.
- Destaca que o objeto do presente lançamento é omissão de receitas por presunção, com arbitramento de lucro com base em RMF.
- Afirma que o pagamento foi antecipado realizado por meio das DARFs e que foi devidamente deduzido do montante dos tributos apurados, conforme reconhecido pela Fiscalização (fl. 572).
- Expõe texto da súmula vinculante: “a simples omissão de receitas por presunção, por si só, não configura conduta dolosa apta à qualificação da multa.”
- Aduz que não há qualquer menção a atos dolosos praticados pelo contribuinte e relacionados aos fatos geradores ocorridos em 2013. Foi imputado ao contribuinte originário tão-somente omissão de receitas por presunção, implicando no arbitramento dos lucros, e deduzido o montante dos tributos recolhidos ao longo de 2013.
- Argumenta ainda que, também, não cabe o argumento de que o dolo ficou caracterizado pela não entrega de livros e documentos à Fiscalização, quando tal omissão deu origem ao arbitramento de lucros, conforme a Súmula 96 acima reproduzida.
- Assim, afirma que impõe-se a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários com base no artigo 150, § 4º, do CTN. Reforça tal entendimento o preceito contido na Súmula 99 do CARF: “Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”

- Assim, conclui que tendo a intimação dos recorrentes ocorrido em 23.11.2018 (fls. 645/648), todos os lançamentos bancários considerados pelo Fisco no arbitramento anteriores a 23.11.2013 encontram-se exauridos pela decadência.

Da nulidade do lançamento

- Apresenta o artigo 7º do Decreto 70.235/72 que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto.
- Aduz que o Recorrente CEM jamais foi notificado de qualquer procedimento fiscal contra si instaurado, muito menos contendo informações sobre *“o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado e o respectivo período de apuração do fato punível, e, facultativamente, o relatório de verificação da correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo”* (art. 5º, § 1º, supra), sendo surpreendido com um TERMO DE CONSTATAÇÃO E SOLICITAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS (fls. 544/551), dando conta de uma série de fatos atinentes a outro contribuinte e, ato contínuo, autuado por tais fatos como único sujeito passivo.
- Aduz que, como mencionado anteriormente, a inclusão do recorrente CEM na sujeição passiva “aos 46 minutos do 2º tempo”, sem que lhe fosse imputada anteriormente a prática de qualquer infração, parece ter sido a última tentativa da Fiscalização de salvar os créditos tributários da decadência, ainda que para isso o procedimento fiscal tenha atropelado os ritos determinados pela legislação de regência, dificultando o contraditório, sendo de tal sorte absolutamente nulo de pleno direito.
- Afirma que a decisão recorrida se limitou a defender a ausência de nulidade, sem, contudo, indicar onde estariam preenchidos os requisitos ausentes apontados pelos recorrentes.
- Argumenta que a decisão recorrida não enfrentou nem tangencialmente os argumentos deduzidos pelos recorrentes, fazendo ainda remissão a documento juntado aos autos de forma extemporânea, o que legitimamente infunde dúvidas sobre a imparcialidade da decisão.

Sujeição passiva sem previsão legal

- Sustenta que, superado o óbice intransponível da decadência e das nulidades, não há qualquer previsão legal ou mesmo razoabilidade em atribuir ao recorrente CEM a própria sujeição passiva pelas obrigações tributárias de outra pessoa jurídica porventura existentes.

- Destaca que a Recorrente CEM figura nos autos de infração lavrados no presente PAF como sujeito passivo das obrigações tributárias, e não como devedor solidário ou responsável. Apesar disso, a fundamentação legal invocada para a completa modificação da sujeição passiva da regra matriz de incidência é aquela atinente à responsabilidade solidária.
- Afirma que houve uma leitura equivocada da norma presente no artigo 142 do CTN, como se lhe fosse possível atribuir a qualquer pessoa a própria sujeição passiva da obrigação tributária, o que evidentemente afrontaria não apenas a Constituição Federal, mas também o artigo 97 do mesmo CTN.
- Afirma que não há que se invocar o artigo 124, I do CTN, já que não se está diante de responsabilidade solidária, mas sim de mudança na sujeição passiva.
- Aduz que não menção ou indício nos autos de infração ou no termo de verificação fiscal; existência de simulação, desconsideração da personalidade jurídica da contribuinte originária, elementos que demonstrem ingerência do recorrente CEM na gestão da contribuinte originária (procurações, autorizações, mesmas contas bancárias, etc.), identidade de sócios ou fragmentação de atividades.
- Argumenta que conforme se extrai da documentação coligida pela Fiscalização, o recorrente CEM e a contribuinte originária ESCOLA JARDIM BELA VISTA LTDA. foram fundados em datas distintas, por sócios distintos e em endereços distintos. Cada qual possuía autorização de ensino para cursos distintos.
- Apresenta que a contribuinte Escola Jardim Bela Vista passou a ocupar um imóvel contíguo, passando a usar a marca fantasia Colégio Albert Einstein.
- Informa que é praxe absolutamente corriqueira no setor educacional que diferentes pessoas jurídicas ostentem uma mesma marca fantasia, normalmente associada a um único sistema de ensino pedagógico.
- Aduz que de acordo com os documentos encartados nestes autos, no final de 2015 os sócios da contribuinte Escola Jardim Bela Vista deixaram a sociedade, cedendo suas cotas a BRUNO SALES DOS SANTOS, CPF 449.053.728-01 e RG/RNE 56174570-5, que assumiu o ativo e passivo daquela sociedade.
- Salaria que a Fiscalização acostou aos autos documentação que comprova a veracidade e a existência de BRUNO SALES DOS SANTOS, que inclusive firmou procuração pública perante Tabelião de Notas (fls. 172/175, 182 e 187/188). Já as ilações lançadas sobre seu nível de instrução e capacidade financeira não podem ser respondidas pelos ora recorrentes.

- Apresenta que conforme dispõe o Código Civil (artigo 1.032) que os sócios retirantes respondem pelas obrigações sociais até dois anos após sua saída do quadro societário.
- Sustenta que a contribuinte Escola Jardim Bela Vista de titularidade exclusiva do Sr. BRUNO SALES DOS SANTOS há quase 3 anos, não há qualquer fundamento legal para responsabilizar outro contribuinte, que jamais participou ou integrou o quadro societário daquela sociedade, pelas obrigações tributárias de forma solidária ou como responsável.
- Apresenta que o disposto no artigo 116, § único, do CTN, é norma de eficácia contida, dependendo de lei ordinária para que possa produzir efeitos.
- Argumenta que a fiscalização não empreendeu quaisquer esforços no sentido de localizar o Sr. Bruno Sales dos Santos, preferindo criar uma nova hipótese de sujeição passiva tributária.
- Afirma que a alegação da existência de grupo econômico familiar não restou devidamente comprovada.
- Aduz que a existência de grupo econômico (familiar ou não) depende de comprovação de interdependência entre diferentes contribuintes, com gestão e patrimônio unificados, conforme jurisprudência do CARF abaixo citada:
- *“Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria. A eventual caracterização do grupo econômico em relação a outras empresas não faz presumir que todas de um grupo familiar pertençam ao mesmo grupo econômico. A fiscalização tem o ônus de demonstrar a relação de direção, controle ou administração, direta ou indiretamente, de outra empresa sobre aquela que tenha praticado os fatos geradores de contribuições previdenciárias. (Acórdão nº 2402004.465 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 3.12.2014)”*.
- Afirma que a caracterização de “grupo econômico” pela Fiscalização foi puramente casuística, só vindo a se materializar em razão da proximidade do prazo decadencial. Vale recordar que mesmo após o ingresso do recorrente CEM nos autos do procedimento fiscal, a contribuinte Escola Jardim Bela Vista continuou sendo a destinatária das intimações fiscais, como aquela às fls. 528/529.
- Sustenta que não foram demonstrados ou comprovados pela Fiscalização quaisquer atos de gestão conjunta que indicassem a formação de grupo econômico na acepção que interessa ao Direito Tributário. A unidade de

sistema pedagógico e o uso de uma mesma marca de ensino, jamais negadas pela recorrente CEM, não implicam na formação de grupo econômico.

- Aduz ainda que não foi sequer mencionado pela Fiscalização quais interesses ou atos estariam sendo dissimulados mediante a formação de grupo econômico. Quais vantagens estariam sido auferidas através desse suposto grupo econômico.
- Argumenta que o que se verifica é que a alegada omissão de receitas apontada pela Fiscalização não possui qualquer relação com a mudança no quadro societário da contribuinte Escola Jardim Bela Vista ou com a formação de suposto “grupo econômico”. A atribuição da sujeição passiva única à recorrente CEM foi medida adotada simplesmente para viabilizar a autuação fiscal, que se encontrava nos estertores do prazo decadencial.

Nulidade do arbitramento fundado em requisição de movimentação financeira – RMF.

- Afirma que é pacífica a jurisprudência do CARF no sentido de que para que seja válido o procedimento previsto no artigo 42 da Lei 9.430/96, há que se intimar o contribuinte. “Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”
- Afirma que o contribuinte Escola Jardim Bela Vista foi de fato intimado na pessoa no Sr. Bruno Sales dos Santos, como se observa às fls. 529/530. Até porque o procedimento fiscal inaugurado com o TDPF-F 08.1.90.00-2016-00321-6 lhe dizia respeito.
- Afirma que o recorrente CEM, que – repita-se – jamais foi objeto daquele TDPF, não pode responder por lançamentos de créditos tributários decorrentes de arbitramento levado a efeito com base em extratos bancários de contas das quais jamais foi titular.
- Apresentou a súmula do CARF nº 120: “Não é válida a intimação para comprovar a origem de depósitos bancários em cumprimento ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, quando dirigida ao espólio, relativamente aos fatos geradores ocorridos antes do falecimento do titular da conta bancária.”
- Afirma que o Recorrente CEM não pode ser chamado aos autos para justificar depósitos de contas bancárias das quais jamais foi titular. Aduz ainda que o

arbitramento de lucros efetuados pela fiscalização não observou o disposto no citado artigo 42 da Lei 9.430/96, sendo assim nulo de pleno direito.

Inexistência de sonegação, fraude ou conluio

- Aduz que as condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 e referidas no artigo 44 da Lei 9.430/96, são personalíssimas e exigem dolo específico (CTN, art. 137, II e III).
- Afirma que não há previsão legal para que terceiros respondam em caráter solidário ou em substituição aos agentes.
- Aduz também que a Fiscalização não logrou demonstrar ou comprovar que conduta praticada pelo recorrente CEM poderia se subsumir às exatas hipóteses previstas em abstrato nos citados artigos 71, 72 e 73. Tais hipóteses estão diretamente vinculadas à ocorrência do fato gerador.
- Apresenta que conforme demonstrado anteriormente, a única conduta à qual a Fiscalização atribuiu dolo foi a mudança no quadro societário da contribuinte Escola Jardim Bela Vista, que teria se dado através de “interposição fraudulenta”.
- Afirma que além de inexistir norma legal que permita transferir o ônus de conduta dolosa a terceiros, a suposta fraude alegada pela Fiscalização não possui ligação com os fatos geradores objeto deste lançamento. Com efeito, a mudança de quadro societário questionada pelo Fisco ocorreu 3 anos após os fatos geradores em discussão.
- Ademais, afirma que, nenhuma outra conduta foi considerada dolosa pela Fiscalização, não servindo a tal propósito a simples omissão de receitas (Súmula Vinculante CARF nº 25), nem a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração (Súmula CARF nº 96). E ainda que a falta de atendimento às intimações fiscais pudesse ser considerada conduta dolosa, só poderia ser imputada ao Sr. Bruno dos Santos, não aos recorrentes.

Ausência de responsabilidade solidária dos sócios

- Para que haja responsabilidade solidária dos sócios de pessoa jurídica, é imprescindível a comprovação e excesso de poderes ou infração a lei ou contrato social (CTN, art. 135).
- Com o devido respeito, a Fiscalização não declinou quais atos foram praticados pelos sócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a perfazer as hipóteses previstas no artigo 135 do CTN.

- Afirma que não houve quer na autuação quer na decisão recorrida, menção a atos específicos dos sócios que pudessem caracterizar infração à lei ou ao contrato social.
- Apresenta a súmula nº 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Pedido de perícia

- Aduz que, na hipótese de subsistência do lançamento impugnado, requer o recorrente a reforma da decisão nesse particular, determinando-se à perícia que localize os documentos e responda aos quesitos formulados pelo recorrente.

Da multa confiscatória

- Sustenta que Fiscalização não logrou comprovar quais condutas praticadas pelo recorrente poderiam se subsumir às exatas hipóteses previstas em abstrato nos citados artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.
- Afirma que a jurisprudência é pacífica no sentido de que o mero inadimplemento de obrigação tributária não configura sonegação.
- Aduz que a multa é notoriamente excessiva, na esteira do que vem decidindo o STF, por assumir natureza confiscatória. Assim, na hipótese remota de remanescer algum débito tributário, é indevida a aplicação da multa no percentual de 150%.

Do pedido

- Ante o exposto requer o contribuinte a reforma da decisão recorrida, declarando-se a decadência do direito à constituição dos créditos tributários impugnados.
- Em caráter subsidiário, requer a decretação de nulidade do lançamento pelos vários fundamentos declinados, ou sua improcedência, em qualquer caso afastando a aplicação da multa qualificada, sujeição passiva anômala e responsabilidade solidária dos sócios.

Não foram juntados documentos com o recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Da Preliminar

Como exposto, trata-se de lançamento para exigência de IRPJ, CSLL e Pis/Cofins haja vista caracterização de depósitos bancários cuja origem, após procedimento de fiscalização, não tiveram suas origens comprovadas pela Contribuinte.

No presente caso o lançamento, constatou conduta dolosa do contribuinte que, por meio da interposição de pessoas, sonegou os tributos devidos sobre receita da exploração de serviços educacionais. Os serviços prestados foram confirmados pela testemunhas ouvidas pela fiscalização e o valor da receita foi obtido a partir de Requisições de Movimentações Financeiras respondidas pelas instituições bancárias.

No recurso as partes arguem quatro preliminares: i) decadência com base no art. 150, I do CTN, ii) nulidade do lançamento por ausência de intimação do contribuinte acerca do TDPF, iii) ilegitimidade passiva do contribuinte e iv) nulidade do arbitramento fundado em RMF.

Decadência

Pois bem, para o debate acerca da decadência é necessário avaliar se a fundamentação adotada pelo lançamento justifica a imputação de dolo, fraude ou simulação, situação que levaria a aplicação da Súmula CARF nº 72: **“Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN”**.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 555 e seguintes faz a contextualização dos fatos que precederam o lançamento, com a retirada de todos os sócios até a chegada do Sr. Bruno, que a partir de 21.01.2016 passou a ser o único sócio da recorrente. Quanto a qualificação deste sócio é esclarecido pelo TVF:

4.1) Falta de capacidade financeira do comprador

Nos documentos obtidos relativos ao sócio Bruno Sales dos Santos, CPF nº 449.053.728-01, constatamos tratar-se de pessoa solteira, com escolaridade 1º grau incompleto, profissão Ajudante Geral e desempregado. Especificamente em relação à Certidão de Nascimento, causa estranheza ter nascido em Londrina, uma cidade razoavelmente grande e desenvolvida, em 1992, e ser desconhecido o local de nascimento. Outra informação que retiramos da Certidão de Nascimento é o nome dos pais, Silvio dos Santos e Manuela Sales dos Santos, e dos avós, Valdevino dos Santos e Ana Zampina (paternos), Luiz Sales e Sebastiana Romualda Sales (maternos). Em consulta a base do CPF no sistema da Receita Federal do Brasil do nome “MANUELA SALES DOS SANTOS” (mãe de Bruno) retornaram

vários CPFs, porém nenhum com nome da mãe “SEBASTIANA ROMUALDA SALES” (avó materna do Bruno). Se consultarmos diretamente o nome de Sebastiana Romualda Sales, a pesquisa retorna negativa não sendo encontrado esse nome na base do CPF.

...

Diante de todo o exposto, podemos concluir que:

- houve a interposição fraudulenta no quadro societário da empresa não tendo ocorrido, de fato, sua venda para a pessoa que atualmente aparece como único sócio;
- as referidas empresas formam grupo econômico familiar, constituído por pessoas pertencentes a grupo familiar e que exploram o mesmo ramo de atividade econômica, sendo ROBERTA DE CASSIA RIBEIRO DA SILVA VALVERDE (sócia de fato da Escola Jardim Bela Vista e atual sócia da CEM) casada com MARCOS CESARMENDICELLI VALVERDE (sócio de fato da Escola Jardim Bela Vista) e filha de BENJAMIN RIBEIRO DA SILVA (sócio administrador da CEM).

Assim, entendemos ser a empresa CEM – Centro de Estudos Modernos – Cursos Preparatórios Ltda. o sujeito passivo da obrigação tributária.

Entretanto, ao contrário do alegado pelo Recorrente, o dolo não foi caracterizado exclusivamente na fundamentação de interposição fraudulenta. **Também consta do TVF a constatação de existência de uma única empresa de fato, tendo havido segregação de CNPJs distintos com o único intuito de sonegar tributos.** Reforça essa conclusão os depoimentos dos clientes no sentido de haver uma única instituição educacional o colégio Albert Einstein:

Para subsidiar este procedimento fiscal enviamos Ofício a diversos órgãos e solicitamos diligências com o intuito de verificar/constatar eventual envolvimento de empresas que pertençam a mesmo grupo econômico na prática de possíveis irregularidades fiscais/tributárias, bem como identificar os reais responsáveis pela empresa.

...

Foi intimada a comparecer a esta repartição fiscal para prestar esclarecimentos sobre a ESCOLA JARDIM BELA VISTA LTDA. - CNPJ nº 46.227.971/0001-70. Em 17/07/2018, compareceu a esta DEFIS e informou que possui somente uma filha atualmente com 9 anos de idade cursando o quarto ano do ensino fundamental I no colégio Albert Einstein. Explicou que em 2013 sua filha cursava o Jardim no mesmo colégio Albert Einstein, no endereço na Rua Guaiuba, nº 268, e não havia no local a Escola Bela Vista, que, desde 2011, quando matriculou sua filha já não existia nenhuma Escola Bela Vista em qualquer endereço da Rua Guaiuba, conforme Termo de Depoimento anexo. Apresentou Declaração de Escolaridade da filha emitida pelo Colégio Einstein com a informação de que a empresa ESCOLA JARDIM BELA VISTA LTDA., CNPJ nº 46.227.971/0001-70, e a empresa CEM – Centro de Estudos Modernos – Cursos Preparatórios Ltda., CNPJ

43.184.696/0001- 66, são componentes do mesmo grupo econômico, boletos de pagamento onde constam como beneficiário tanto a Escola Jardim Bela Vista como o CEM, Contrato de Prestação de Serviços Educacionais e Declaração de Quitação, todos relativos a 2013.

...

No entanto, no presente caso, temos a existência de grupo econômico constituído por pessoas pertencentes a grupo familiar e que exploram o mesmo ramo de atividade econômica, com a comprovação de que se trata de uma única instituição de ensino denominada “Colégio Albert Einstein”, que funciona no mesmo endereço e no mesmo prédio.

Ora não há margem, até mesmo pela total ausência de provas, para afastar a caracterização do dolo no presente lançamento. Assim correta a conclusão do acórdão recorrido: *“Como os fatos geradores se deram no ano-calendário 2013, conta-se o prazo decadencial a partir de 1º de janeiro de 2014, podendo a ciência do lançamento ser feita até 31 de dezembro de 2018, o que ocorreu, pois os lançamentos foram cientificados em 23/11/2018, para a contribuinte e responsáveis solidários (fls. 645/648)”*.

Ausência de intimação do contribuinte acerca do TDPF

Como acima descrito o presente lançamento tem como premissa a formação de grupo econômico de fato e, neste sentido, a alegação de ausência de intimação do contribuinte quanto ao TDPF é, conseqüentemente, infundada. O lançamento fiscal deve levar em consideração a sucessão de atos praticados ao longo do procedimento de fiscalização, ou seja, ao longo de uma fase com características inquisitorial.

O presente debate esbarra no racional da Súmula CARF nº 171, para a qual “irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”. Ora, o TDPF - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização é, da mesma forma que o MPF, mero instrumento administrativo de investigação.

Conforme preceitua o art. 4º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, o TDPF consiste em documento de controle interno da Receita Federal, decorrente de planejamento de atividades fiscais, emitindo com o fim de distribuir procedimentos fiscais aos auditores-fiscais, bem assim de gerenciá-los.

É pertinente esclarecer que o trâmite de um processo administrativo fiscal envolve dois momentos distintos: o momento do procedimento oficioso e o momento do procedimento contencioso. A primeira fase, momento oficioso/inquisitorial, correspondente ao procedimento fiscal, é caracterizada pela atuação exclusiva da autoridade tributária, em busca de obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e das demais circunstâncias relativas à exigência. O destinatário desses elementos de convencimento é o contribuinte – que pode

reconhecer o seu débito, recolhendo-o, e o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento.

Na primeira fase, portanto, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, concedidos pelo art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. A exemplo do que ocorre no inquérito policial, não se fala em contraditório porque até então inexistia acusação alguma e, portanto, sequer pode haver litígio.

A segunda fase – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento, e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e consequente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Tal compreensão encontra amparo no art. 5, inciso LV da Constituição Federal, que direciona a garantia do contraditório aos litigantes e acusados em geral, não havendo que se falar em garantia ao contraditório durante o procedimento fiscal: *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Ainda que se considere que o TDPF foi emitido apenas em nome de terceiro – ignorando o fato de ter havido a caracterização de grupo econômico, o que se admite apenas como retórica - por ser mero instrumento de “investigação” fiscal não há caracterização de nulidade, afinal o objetivo do termo é verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB, a depender da verificação não há impedimento para o uso dos dados colhidos posso levar à fiscalização em outros contribuinte.

Assim, afasto a nulidade suscitada.

Sujeição passiva sem previsão legal.

Neste ponto, defende a recorrente que não há qualquer previsão legal ou mesmo razoabilidade em lhe atribuir a própria **sujeição passiva** pelas obrigações tributárias de outra pessoa jurídica porventura existentes. A CEM não foi incluída como devedor solidário ou responsável, mas como sujeito passivo, o que não pode prevalecer.

Ora, neste ponto não há qualquer ilegalidade. Ao contrário do alegado pelo contribuinte, há provas nos autos que Escola Jardim Bela Vista, CEM e Colégio Albert Einstein são uma única pessoa, e como já citado acima os depoimentos dos clientes deixam claro a condição da recorrente como “gestora” do grupo, afinal os valores das mensalidades eram destinados à CEM conforme boletos bancários juntados. Neste contexto, correta a definição do sujeito passivo.

Por concordar com o acórdão recorrido, cito também como razões de decidir os fundamentos e descrições dos fatos constantes pelo voto prolatado. Vejamos:

Alega que, sendo a contribuinte Escola Jardim Bela Vista, de titularidade exclusiva do Sr. BRUNO SALES DOS SANTOS há quase 3 anos, não há qualquer fundamento legal para responsabilizar outro contribuinte, que jamais participou ou integrou o quadro societário daquela sociedade, pelas obrigações tributárias de forma solidária ou como responsável.

No presente caso, a fiscalização consultou a Junta Comercial do Estado de São Paulo e verificou que a empresa tinha como sócios MARCOS CESAR MENDICELLI VALVERDE, CPF 246.075.628-31, e ROBERTA DE CASSIA RIBEIRO DA SILVA VALVERDE, CPF 273.483.678-52. Na Sessão de 21/12/2015, retirou-se da sociedade Marcos Cesar Mendicelli Valverde, CPF 246.075.628-31, e foi admitido BRUNO SALES DOS SANTOS, CPF 449.053.728-01. Na Sessão de 21/01/2016, retirou-se da sociedade Roberta de Cássia Ribeiro da Silva Valverde, CPF 273.483.678-52, tornando-se UNIPESSOAL pelo prazo de 180 dias contados a partir desta data para recompor o quadro societário. Na Sessão de 21/03/2016, o endereço da sede foi alterado para Rua Antonio Machado Santanna, 01, Jardim Bela Vista, São Paulo - SP, CEP 04829-080.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 555/575, após detalhada e minuciosa análise, inclusive com intimações e reintimações, ofícios e diligências, constatou-se **a existência de grupo econômico constituído por pessoas pertencentes a grupo familiar e que exploravam o mesmo ramo de atividade econômica, com a comprovação de que se tratava de uma única instituição de ensino, denominada “Colégio Albert Einstein”, que funcionava no mesmo endereço e no mesmo prédio.** Verificou-se também a **inexistência de fato** da pessoa jurídica Escola Jardim Bela Vista Ltda., CNPJ 46.227.971/0001-70, declarada a baixa de ofício da empresa em 25/04/2017, após inúmeras intimações à empresa e ao único sócio, Bruno Sales dos Santos.

...

Assim, correta a conclusão da autuação fiscal que, após inúmeras intimações enviadas à empresa Escola Jardim Bela Vista e ao seu sócio, ofícios e diligências, inclusive a mães de alunos, e baixa de ofício da Escola Jardim Bela Vista, demonstrou claramente que a empresa **CEM - Centro de Estudos Modernos – Cursos Preparatórios Ltda., CNPJ 43.184.696/0001-66, era o sujeito passivo de fato** das receitas auferidas, no ano- calendário 2013, pelas instituições de ensino pertencentes ao mesmo grupo econômico.

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica que pratica o fato gerador. No presente caso exige-se IRPJ, CSLL. Pis/Cofins decorrentes de omissão de receitas, receitas decorrentes de atividades educacionais cujos valores (conforme boletos juntados) eram destinados à Recorrente.

Assim, correta a sujeição passiva do lançamento.

Arbitramento fundado em requisição de movimentação financeira – RMF.

Por fim, quanto a última nulidade, defende o contribuinte que arbitramento de lucros efetuado pela Fiscalização não observou o disposto no citado art. 42 da Lei 9.430/96, sendo assim nulo de pleno direito.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, **em relação aos quais o titular**, pessoa física ou jurídica, **regularmente intimado**, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ratifica que no caso concreto a intimação foi direcionada à empresa Colégio Bela Vista.

Como já enfrentado acima, não há espaço para declaração de nulidade, seja pelo fato de estarmos diante de imputação de grupo econômico de fato, seja pelo fato de também a RMF ser instrumento direcionado ao levantamento de informações junto a terceiros para obtenção de informações que deixaram de ser apresentadas pelo próprio contribuinte. A negativa em apresentar documentos ou prestar informações sobre a movimentação financeira justifica a emissão de Requisição de Informação Financeira - RMF, dirigida às instituições em que o sujeito passivo mantém conta de depósito ou de investimento. Consta do TVF:

Como não houve manifestação do sócio e diante da negativa do contribuinte na exibição dos elementos solicitados nas intimações, indispensáveis ao trabalho da auditoria fiscal, solicitamos emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), para obtenção dos extratos de movimentação de conta-corrente do ano-calendário de 2013, dos bancos listados abaixo:

...

Importante colocar que há vários depósitos, em 2013, da empresa CEM – Centro de Estudos Modernos – Cursos Preparatórios Ltda. nas contas da Escola Jardim Bela Vista Ltda. que somam R\$ 3.452.603,98.

Assim, afasta-se a nulidade.

Do mérito:

No mérito o recurso não se insurge quanto a imputação e omissão de receitas, são apresentadas apenas os seguintes argumentos: i) inexistência de dolo, fraude ou simulação; ii) ausência de responsabilidade dos sócios e iii) multa confiscatória.

Ora, no que tange aos dois primeiros itens remetemos às razões expostas no tópico onde foi tratada a decadência. Há clara caracterização de dolo nas condutas narradas, justificando a qualificação da multa e a manutenção dos sócios de fato no polo passivo. Vale acrescentar alguns pontos do TVF:

O que se verificou também no presente caso foi a transferência onerosa das quotas da Escola Jardim Bela Vista para BRUNO SALES DOS SANTOS, CPF 449.053.728-01, que não possui capacidade financeira para a compra, sendo mantida a administração dos antigos sócios (interposição fraudulenta de pessoas), com o evidente intuito de frustrar a realização do crédito tributário devido sobre as operações praticadas por meio da atuação direta de seus proprietários de fato naquelas operações.

O objetivo do expediente conhecido na linguagem coloquial como "utilização de laranjas" ou interposição fraudulenta de pessoas é sempre o de excluir a figura do responsável no caso de sonegação fiscal. No presente caso, o expediente de sonegação fiscal está comprovado por se tratarem de ocultação de receita recebida, combinada com a falta de recolhimento dos tributos devidos, no que não se admite a forma culposa, mas, sim, a presença do dolo.

...

No presente caso, comprovada a existência de apenas uma instituição de ensino e considerando ser o contribuinte a CEM – Centro de Estudos Modernos – Cursos Preparatórios Ltda., os terceiros chamados a responder pelo débito com base no artigo 135 do CTN são os sócios de fato da Escola Jardim Bela Vista **Marcos Cesar Mendicelli Valverde**, CPF246.075.628-31, e **Roberta De Cassia Ribeiro Da Silva Valverde**, CPF 273.483.678-52, que também é sócia atual da CEM – Centro de Estudos Modernos – Cursos Preparatórios Ltda., e **BENJAMIN RIBEIRO DA SILVA**, CPF770.894.728-68, sócio administrador da CEM., que, como pai de Roberta e sócio dela, não tinha como não estar ciente do alaranjamento da empresa.

Ao administrarem a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos, os três citados cometeram infração à lei, razão pela qual lhes está sendo atribuída responsabilização solidária com base no artigo 135 acima transcrito.

Relativamente à interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da Escola Jardim Bela Vista, o sócio “laranja” veio substituir **Marcos Cesar Mendicelli Valverde** e **Roberta De Cassia Ribeiro Da Silva Valverde**. Os dois assinaram o contrato social em que as cotas foram transferidas para o novo “comprador”. Destarte, ao “alaranjarem” o quadro societário da Escola Jardim Bela Vista, eles agiram de maneira contrária à lei, ou seja, cometeram infração à lei, cabendo-lhes, portanto, imputação de responsabilidade solidária.

Ora o fato do “alaranjamento” ter ocorrido em data posterior ao período de apuração, não anula a conduta dos solidários que levaram a conclusão pela caracterização de grupo econômico de fato, ao contrário, reforça que a prática era real e que ao final acabou levando à extrapolação de conduta tida, inclusive, como ilegal.

Entretanto, em que pese a caracterização da conduta dolosa acima, passível inclusive de ser apenada com a multa majorada, deve-se determinar sua adequação em cumprimento do art. 106, inciso II do CTN que prevê regra de retroatividade benigna.

No caso, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que justificou a qualificação da multa de ofício, foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, tendo atualmente a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Dessa forma, o percentual da multa de ofício aplicada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

Por fim, foi formulado pedido de perícia genérico, o qual diante da ocorrência de lançamento baseado em arbitramento por falta de apresentação de provas pelo próprio contribuinte, se torna totalmente inadequado.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para afastando as preliminares arguidas, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/2023..

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri