



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721423/2014-07</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.505 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RED GASPAR CONSULTORIA & TREINAMENTO EDUCACIONAL S/S LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009, 2010

MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é mero instrumento de controle interno com impacto restrito ao âmbito administrativo. Inteligência do art. 2º do Decreto nº 8.303/2014.

Ainda que ocorram problemas com a emissão, ciência ou prorrogação do MPF, que não é o caso dos autos, não são invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PERÍODO DE 01/2009 A 04/2009. DOLO. NÃO COMPROVADO

Ausente a comprovação de dolo necessária à ocorrência de sonegação ou fraude, não subsiste a cominação da penalidade de 150%.

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN.

A expressão "infração de lei" prevista no art. 135 do CTN refere-se a situações nas quais o administrador atue fora das suas atribuições funcionais, extrapolando o que esteja previsto na lei ou no contrato social ou estatutos da empresa, muitas vezes em prejuízo da própria empresa.

No caso, deve ser afastada a responsabilização dos sócios-administradores apontados, pelos créditos tributários constituídos no período de 01/2009 a 04/2009.

TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS SEM CONTRAPRESTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO COMO DEMAIS RECEITAS.

Transferência de recursos sem qualquer contraprestação por parte da cessionária. Inexistência de transferência patrimonial por meio de integralização de capital. Tributação como “demais receitas” para fins dos arts. 25, II, e 27, II, ambos da Lei nº 9.430/1996. Legalidade.

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em relação ao período de janeiro a abril de 2009, em dar provimento parcial ao recurso, para (i.1) cancelar a qualificação da multa de ofício e (i.2) retirar do polo passivo da obrigação tributária os sócios-administradores; e (ii) por maioria de votos, em relação ao período de maio de 2009 a dezembro de 2010, em negar provimento ao recurso, vencido o Relator, Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento. O percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**EDUARDO MONTEIRO CARDOSO** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de acórdão nº 16-073.486 da 8ª Turma da DRJ/SPO, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente as impugnações, mantendo o crédito tributário exigido, bem como a imputação de responsabilidade solidária aos sócios Ricardo Gaspar e Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Cuida-se de impugnação interposta pelo contribuinte acima qualificado, no dia 30/12/2014, em face do auto de infração constituído mediante lançamento de ofício(fl.915/985), cuja ciência pessoal restou consignada em 17/12/2014. Impende registrar que, tendo em vista a lavratura do termo de sujeição passiva solidária, inserto no documento de fls. 986/1037, foram encartadas também as respectivas impugnações, aviadas desta feita pelos sócios do contribuinte, quais sejam, Ricardo Gaspar e Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar, ambos recursos administrativos interpostos em 16/01/2015.

Referida exação, cuja instauração foi amparada pela ordem de serviço representada pelo mandado de procedimento fiscal tombado pelo nº 08.1.90.00-2014-01735-0, configura-se, em números, nos seguintes termos: IRPJ no valor total de R\$ 4.538.142,96; CSLL no valor total de R\$ 1.678.511,76; COFINS no valor total de R\$ 580.021,03; PIS no valor total de R\$ 125.671, 24, todos atualizados até a data de lavratura da reprimenda.

Na sua impugnação, contribuinte se insurge contra o lançamento fiscal, baseando-se nos seguintes fundamentos: aponta, inicialmente, a nulidade do auto de infração, haja vista a autoridade administrativa não ter procedido na regular intimação para que fossem apresentadas, de maneira individualizada, as informações acerca das entradas aduzidas nos extratos bancários do período açambarcado pela exame, fato que, no seu sentir, categoricamente expõe o cerceamento do direito de defesa, culminando em flagrante ofensa ao princípio da legalidade.

Neste ponto, alega ainda que, após a consecução dos documentos junto às instituições financeiras, a autoridade administrativa sequer o instou a se pronunciar sobre os fatos, realizando, ato contínuo, o lançamento dos tributos arrolados no auto de infração. Neste mister, colaciona arestos do CARF acerca da nulidade pela falta de intimação regular.

Aduz que houve erro na base de cálculo considerada no lançamento, pois, não obstante a apresentação voluntária do livro Caixa e dos extratos bancários do

período de 05/2009 a 12/2009, tais documentos foram desprezados sem qualquer motivo expresso que fosse de seu conhecimento. Em seguida, o mesmo ocorreu no que tange aos extratos de 01/2009 a 12/2010.

Neste passo, ao proceder no lançamento com espeque no arbitramento do lucro, quer seja pela receita conhecida em determinado período, quer seja utilizando os valores pagos a título de salários e venda de ativos, em face de não ser conhecida a receita em determinado período intrínseco nos anos examinados, menciona que foram inseridas no contexto de receitas as vendas de ativos promovidas referentes a seu resultado não operacional, procedimentos que não se coadunam com a legislação tributária que trata do arbitramento, isto é, o art. 47 da Lei nº 8981/95, regulamentado pelo art. 530 do RIR/99, bem como o art. 51 do mesmo diploma, com regulamentação dada pelo art. 535 do aludido Decreto.

Nesta toada, entende que deveria a autoridade administrativa ter apurado o ganho de capital decorrente da alienação dos ativos e apurar o imposto devido, em substituição ao arbitramento levado a efeito, o que vitimou a autuação pelo erro da base de cálculo em face do equivocado uso da legislação tributária, caracterizando ipso facto flagrante ofensa ao princípio da legalidade.

Prossegue em seus fundamentos alegando que a autoridade administrativa, ao enveredar pelo caminho do arbitramento no período de 05/2009 e 06/2009 e pelo lucro presumido relativamente aos meses de 07/2009 a 12/2009, não realizou a análise dos documentos apresentados no curso do procedimento, como também não tornou expressa a motivação para desclassificação da escrituração.

No que tange à data da lavratura da exação, insurge-se contra tal ato, pois o auto de infração apresenta-se com a data de 17/12/2014, enquanto que o mandado de procedimento fiscal autorizador do procedimento, nos lindes do art. 11, I, da Portaria RFB nº 3014/11, deveria ter sido encerrado em 02/10/2014, razão pela qual aponta a eventual falta de ciência da prorrogação do procedimento como cerceamento do direito de defesa e, portanto, burla ao princípio fundamental do contraditório e da ampla defesa.

Em sua causa de pedir, ainda, pretende seja considerado como inexistente o lançamento no que tange às contribuições sociais para o PIS e a COFINS, por ter sido acolhida na exação uma base de cálculo inexistente, qual seja, aquela traduzida pela receita auferida em razão da venda de ativos, que foi considerada no bojo de outras receitas. Neste sentido, assevera que, com o advento do art. 79, X, da Lei nº 11941/2009, o alargamento da base de cálculo das multicitadas contribuições restou expressamente afastado, pelo que conclui pela insubsistência da autuação nesta parte.

Discorre também contra ainda a qualificação da multa, por inexistir, a seu juízo, qualquer conduta dolosa a justificar a majoração do percentual da reprimenda de ofício, já que o livro Caixa e os extratos foram apresentados, pelo que não se cogita da constatação acerca do tipo do art. 72 da Lei nº 4502/64. Insere na peça

defensiva uma série de julgados proferidos no âmbito do CARF que, aplicados ao caso em tela, afastam categoricamente a qualificadora supra.

Alega a incidência da decadência parcial a fulminar o crédito tributário constituído, pois o lançamento referente ao período de 01/01/2009 a 30/11/2009 restou atingido pelo decurso decadencial previsto no art. 150, parágrafo 4º, do CTN, tendo em conta que o lançamento se sublimou somente em 17/12/2014, portanto, já extinta a possibilidade da Fazenda em constituir o referido crédito tributário.

Prosseguindo, expões a necessidade da autoridade administrativa ter deduzido os valores já pagos dos tributos arrolados no auto de infração guereado, que foram recolhidos ora sob a sistemática do Simples, ora pela opção do lucro presumido, fato que diminuiria as bases de cálculo envidadas e, por conseguinte, os valores aquilatados no lançamento.

Por último, pugna pelo afastamento do termo de sujeição passiva solidária, por entender não haver qualquer vinculação direta, vale dizer, interesse comum ou ato ilícito praticado pelos sócios arrolados no pólo passivo no curso do período sob exame.

Neste desiderato, sopesado pelas causas de pedir apontadas, pede, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade a inquinar a própria existência dos autos de infração, bem como, no mérito, o cancelamento na íntegra do lançamento. Alternativamente, pede sejam consideradas as deduções dos valores já recolhidos à guisa do Simples e do lucro presumido nos anos que foram objeto da ação fiscal.

As impugnações interpostas pelos sócios incluídos no pólo passivo da exação, na condição de responsáveis solidários, trazem em seu escólio argumentos acerca da insubsistência do termo de sujeição passiva solidária e da posterior medida administrativa do arrolamento de bens, embora não seja esta última espécie de ato administrativo a ser sopesado em sede de contencioso administrativo fiscal, por absoluta ausência de previsão legal.

Na mesma linha de dicção acima, alegam a inocuidade da co-responsabilidade ante a não configuração que qualquer vínculo direto, representado pela conduta dolosa em se ligar aos fatos apontados pela fiscalização, sobejamente em face da inexistência dos pressupostos definidos no art. 135, III, da norma geral tributária, os quais foram introduzidos no procedimento fiscal a partir de meras presunções, não se demonstrando qualquer vinculação nestes termos, dos sócios do contribuinte nos fatos que ensejaram as infrações tributárias que sopesaram o auto de infração em comento. Por tais razões, buscam a improcedência do termo de sujeição passiva solidária e do arrolamento de bens promovido em seu desfavor.

É o relatório necessário. Passo ao exame.

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora julgou improcedente a impugnação, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

ARBITRAMENTO DO LUCRO. MEDIDA EXTREMA. ESPÉCIE DE REGIME DE APURAÇÃO POSITIVADO NA NORMA TRIBUTÁRIA. SUBSUNÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. A medida extrema e gravosa do arbitramento do lucro se faz necessária diante da ausência de livros e documentos hábeis idôneos para aferição dos tributos devidos no período. Deve a autoridade administrativa utilizar os critérios aduzidos na norma, em especial, não se conhecendo a receita auferida, os valores pagos a título de salários aos empregados, obtidos por meio de análise da guia de informações do FGTS e da Previdência Social (GFIP), obrigação acessória apresentada pelo próprio contribuinte. No caso de receitas conhecidas, por dicção lógica, estas receitas são a base de cálculo.

FALTA DE RECOLHIMENTO. INCIDÊNCIA REFLEXA AO IRPJ. Constatada a omissão de receitas que conduz à autuação do IRPJ e da CSLL, deve ser aduzida, por desdobramento reflexo, a falta de recolhimento das contribuições sociais para o PIS e a COFINS, haja vista, por expressa previsão legal, serem as receitas omitidas incluídas na base de cálculo destas espécies tributárias.

GANHO DE CAPITAL. RESULTADO NÃO OPERACIONAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA MATERIALIDADE DA OPERAÇÃO. EVENTO SIMULADO. A alienação de fundo de comércio, embora declarada com esta configuração, deve se subsumir à materialidade prevista no art. 1146 do CC/2002. Constatado o evento simulado na operação, que substancialmente serviu para mascarar a transferência de recursos financeiros a pessoa vinculada, deve ser desconsiderado o efeito fiscal, autorizando-se inclusive a inclusão destas receitas na aplicação do arbitramento do lucro no período examinado.

ACESSO AOS DADOS BANCÁRIOS. INÉRCIA DO CONTRIBUINTE EM ATENDER REQUERIMENTO PROFERIDO NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. HIPÓTESE DE APLICABILIDADE DO DECRETO 3724/2001. A existência de indícios que apontem divergências entre a escrituração contábil e os valores transacionados em contas bancárias autoriza a autoridade administrativa a buscar informações bancárias, nos termos do rito prescrito no Decreto nº 3724/2001, normativo que regulamenta o art. 3º da Lei Complementar nº 105/2001. Tais informações podem ser utilizadas para subsidiar a imputação fiscal, sendo, com efeito, consideradas como meios de prova hábeis e idôneos no processo administrativo fiscal. Ademais, o STF recentemente considerou constitucional a relativização do sigilo bancário nestes termos, que, em verdade, trata-se de mera transferência de sigilo das instituições financeiras para o fisco federal.

MULTA DE OFÍCIO. EXPRESSA PREVISÃO LEGAL DO ART. 44 DA LEI 9430/96. PERCENTUAL QUALIFICADO ANTE A CONSTATAÇÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU

CONLUIO. A multa de ofício prevista na norma tributária se aplica em razão do princípio da legalidade estrita, baliza do Direito Tributário. Constatada a existência da fatos enquadrados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, que se ligam hodiernamente ao que estabelece o art. 1º da Lei nº 8137/90, a qualificação da referida multa deve ser aplicada pela autoridade administrativa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, CTN. TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Comprovado o interesse comum entre as pessoas envolvidas no fato gerador da obrigação tributária, tal responsabilidade deve ser formalizada pela autoridade administrativa, observando-se todas as conseqüências pertinentes a este instituto, especialmente a inexistência do benefício de ordem na cobrança do crédito tributário.

ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS. MEDIDA DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. ACOMPANHAMENTO DA EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE TEOR CONSTRITIVO. AUSÊNCIA DE SINDICABILIDADE POR MEIO DO PAF. O arrolamento de bens se trata de medida meramente de controle administrativo, que não enseja prejuízo ou constrição ao contribuinte, razão pela qual, juntamente pela ausência de previsão no PAF, não deve ser objeto de exame no curso do contencioso fiscal.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ATO NORMATIVO. CIÊNCIA POR MEIO DE CONSULTA ELETRÔNICA. PRORROGAÇÃO. DESNECESSIDADE DE CIÊNCIA PESSOAL OU POR VIA POSTAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. O ato normativo que cria o MPF tem o condão de disciplinar as atividades de fiscalização, sendo que atualmente sua ciência tem sido deferida ao contribuinte por meio de consulta eletrônica ao sítio da RFB. No curso do procedimento, comprovado que o contribuinte teve ciência, já a partir do termo de início, do código para tal consulta, não há falar em nulidade a contaminar toda a ação fiscal, mesmo porque o que importa é a própria existência da ordem de serviço, sendo uma eventual falta de ciência da prorrogação - o que se coloca somente por mero apego á argumentação - mera irregularidade que não produz o efeito pretendido pelo contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a Recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, sem juntada de prova adicional, pugnano por seu provimento.

É o Relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

**DOS FATOS**

Conforme relato, trata-se de exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de omissão de receita por aferição direta, nos anos-calendário de 2009/2010, acrescido de multa de ofício de 150%. O lançamento foi efetuado com base no arbitramento de lucro, posto que notificado a apresentar os livros e documentos de sua escrituração, o contribuinte deixou de apresentá-los.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Difer	Valor
IMPOSTO	2917	1.525.041,16
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2014)		725.540,05
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		2.287.561,75
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		4.538.142,96
Valor por Estorno		
QUATRO MILHÕES, QUINHENTOS E TRINTA E OITO MIL, CENTO E QUARENTA E DOIS REAIS E NOVENTA E SEIS CENTAVOS		

Ressalte-se desde logo, embora a defesa e o acórdão recorrido façam referência à infração de omissão de receita baseada em presunção contida no artigo 42, a Autoridade lançadora, em nenhum momento, fez referência a tal dispositivo legal. Veja-se o TVF na parte que se faz alusão aos enquadramentos legais (fls. 1000):

11.1 Diante dos fatos anteriormente relatados lavro o presente **auto de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), embasado nos seguintes enquadramentos legais:**

Base de cálculo - Art. 536, art. 537 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 27, inciso II, parágrafo 2º, Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24 e parágrafo 1º (Demais receitas – lucro arbitrado); - Art. 521, art. 527, inciso III, art. 528 do RIR/99, Lei nº 9.430/96, art. 25, inciso II, Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 45 (Demais receitas – lucro presumido); - Art. 535, inciso VII e parágrafo 5º do RIR/99, Lei nº 8.981/95, art. 51, inciso VII e art. 55 (Arbitramento/Receita não conhecida).

A bem da verdade, parece-me que o fato originou-se de confusão da própria defesa, quando arguiu nulidade do auto por ausência de intimação para prestar esclarecimentos do forma individualizada, o que exigiu por parte da DRJ pronunciamento sobre tal alegação, para refutá-la:

Em face do referido exame, **na direção oposta do que aponta a impugnação**, a fiscalização atendeu ao que estabelece o dispositivo acima transcrito, ao intimar o contribuinte para trazer esclarecimentos acerca da origem dos recursos, por intermédio do termo de constatação e intimação fiscal indigitado, datado de 09/10/2014.

[...]

Neste passo, não obstante a previsão do art. 42 da Lei nº 9430/96, cujo consectário lógico-dedutivo subsume-se à observância do princípio da legalidade, a autoridade administrativa utilizou-se destas informações para, após regular cotejo com recibos que ampararam a suposta alienação de fundo de comércio – evento considerado simulado pela fiscalização -, concluir acertadamente pela constatação de que receitas foram auferidas no período, de modo que tais valores foram transportados para a base de cálculo do arbitramento do lucro, medida gravosa adotada, conforme já dito, em face da conduta comissiva por omissão do contribuinte em apresentar a escrituração comercial e fiscal a que está obrigado por expressa determinação legal.

Vale dizer, diferentemente do que se alega na impugnação, em sede de apuração com base também em dados conseguidos junto a instituições financeiras, a norma tributária exige tão somente que se intime o contribuinte a produzir prova a desconstituir a presunção, mas não impõe seja tal ato instruído de uma ou outra forma, considerando ainda que a individualização dos dados financeiros já era de conhecimento amplo do contribuinte. Neste sentido, falecem os fundamentos apontados pelo contribuinte sobre a nulidade argüida.

Além dos autos de infração, emitiu-se ainda o Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de Ricardo Gaspar e Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar, enquadrando-os na situação prevista no artigo 135 da Lei 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional.

Demais Responsáveis Tributários

CPF  
155.221.908-92  
Nome  
RICARDO GASPAR  
Responsabilidade Tributária  
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto  
Motivo  
Descumprimento de lei.  
Enquadramento Legal  
A partir de 01/01/2000  
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

CPF  
080.016.138-60  
Nome  
EDNA MARIA FIORELLI VASQUES GASPAR  
Responsabilidade Tributária  
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto  
Motivo  
Descumprimento de lei.  
Enquadramento Legal  
A partir de 01/01/2000  
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 987 e ss, após examinar as informações e documentos que dispunha, mormente aquelas lançadas pelo próprio contribuinte em suas obrigações acessórias, a Autoridade Fiscal verificou divergências entre os valores reconhecidos a título de receitas auferidas no período e aqueles que efetivamente foram objeto da atividade empresária. Inicialmente, intimou o contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos, inclusive para apresentar extratos bancários e escrituração contábil em meio magnético. Diante da inércia do contribuinte, procedeu-se na expedição de requisição de informações sobre a movimentação financeira (RMF) do contribuinte. Segundo a Autoridade Fiscal, a RMF seguiu os preceitos normativos expostos no Decreto nº 3724/2001, dispositivo que regulamenta a LC nº 105/2001 acerca da transferência do sigilo bancário em favor do fisco.

Após ter recebido o acervo documental encaminhado pelas instituições financeiras, entendeu a referida Autoridade administrativa que tais dados encontravam-se aptos e intrinsecamente ligados às transferências formalmente adstritas à alienação de fundo de comércio,

mas que, em verdade, tratavam-se de receitas auferidas no período, hábeis, portanto, a figurarem na base de cálculo da medida gravosa empreendida, qual seja, o arbitramento de lucro.

Irresignados, tanto a empresa autuada como os responsáveis solidários apresentam Impugnações. Em síntese, alegam preliminares de nulidade do auto de infração, e insurgem-se contra o mérito lançamento fiscal, multa aplicada e a responsabilidade atribuída aos sócios.

Sobreveio a decisão da DRJ, no sentido de manter o crédito tributário exigido, bem como a multa no percentual de 150%, e ainda a responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Ricardo Gaspar e a Sra. Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar.

Uma vez mais irresignados, apresentaram recurso voluntario a este Conselho, ratificando suas razões de defesa contidas em impugnação. Analisemos:

#### **PRELIMINARES. NULIDADES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO:**

##### **Da ausência de intimação regular no âmbito da fiscalização quanto aos extratos bancários/ Da desclassificação contábil/ Da nulidade do MPF.**

No que diz respeito à alegação de nulidade de ausência de intimação regular para prestar esclarecimentos de forma individualizada, como se adiantou, a infração de omissão de receita imputada à Recorrente não se baseia na presunção contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Segundo a Autoridade lançadora, após análise do acervo documental disponível, inclusive extratos bancários e recibos de pagamentos efetuados a empresa autuada<sup>1</sup>, que tais dados encontravam-se aptos e intrinsecamente ligados às transferências realizadas relacionadas à uma suposta alienação de fundo de comércio, quando, na verdade, tratavam-se de receitas auferidas no período, hábeis, portanto, a figurarem na base de cálculo do lucro apurado por arbitramento.

Com referência à alegação de nulidade relacionada à desclassificação contábil, penso que não se trata de nulidade e sim, razões de mérito quanto ao arbitramento realizado, e por isso, será analisada mais adiante.

E por fim, quanto à alegação de nulidade pelo fato do auto de infração ter sido lavrado posteriormente à validade do MPF, de igual forma, não prospera a irresignação. Há muito se discute sobre o assunto, sendo a remansosa a jurisprudência do CARF, que considera o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e eventual descompasso entre seu conteúdo e o lançamento não acarreta a nulidade deste (Acórdão 1402-001.464).

Acrescente-se que o tema encontra-se pacificado no âmbito deste CARF, tendo em vista a edição da Súmula CARF 171, que assim prescreve:

Súmula CARF nº 171 Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Nesse contexto, afasta-se as preliminares de nulidade suscitadas.

#### **DO MÉRITO**

<sup>1</sup> Relação dos documentos examinados encontram-se às fls. 999 dos autos.

O mérito diz respeito ao arbitramento. Conforme TVF o arbitramento do lucro suscitado pela fiscalização baseou-se na não apresentação dos livros e documentos imprescindíveis para a averiguação da regra matriz de incidência do IRPJ e seus reflexos, com base nos fatos jurídico-contábeis vinculados à atividade empresária explorada no período.

Considerando que o contribuinte foi efetivamente excluído do sistema simplificado de recolhimento de tributos instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, após ato administrativo do Município de São Bernardo do Campo (SP), oportunizou-se a ele a escolha pelo regime que melhor lhe aprouvesse, que, em resposta à fiscalização, expressamente optou pelo lucro presumido.

Diante de tais informações, bem como as consignadas no livro Caixa apresentado em 02/09/2014, que ampara somente os lançamentos da atividade referentes ao período de 05/2009 a 12/2009, auferiu-se a apuração e a respectiva autuação fiscal com base no lucro presumido escolhido como regime de apuração do IR para o período.

#### **Período de 01/2009 a 04/2009**

Para este interregno, embora tenha sido excluído do Simples em 2009, a fiscalização constatou que a empresa continuou apresentando as Declarações Anuais do Simples Nacional (DASN), no ano de 2009, porém, em valores ínfimos (R\$ 5.000,00 reais de receitas mensais).

Constatou ainda que não foi apresentado o livro Caixa e nem a escrituração contábil do período, contendo toda a movimentação bancária da empresa, e que ela informou em guias de recolhimentos do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP) remunerações pagas aos seus empregados em valores de acordo com a tabela abaixo:

Competência	Base de cálculo	Base de cálculo 13º	Total
01/2009	R\$ 238.960,04	R\$ 123,82	R\$ 239.083,86
02/2009	R\$ 265.158,44	R\$ 1.394,90	R\$ 266.553,34
03/2009	R\$ 267.530,64	R\$ 1.490,65	R\$ 269.021,29
04/2009	R\$ 271.371,91	R\$ 1.159,52	R\$ 272.531,43

Diante disso, inferiu-se que a empresa deixou de informar as receitas de sua atividade e de tributá-las corretamente, considerando as receitas como não conhecidas.

Penso que agiu bem a fiscalização. Considerando-se que a empresa manteve atividade produtiva até 04/2009 e que, a partir de então, sua atividade passou a ser exercida através da Associação de Educação e Cultura Petrópolis, o lucro apurado nesses meses deve, de fato, ser lançado por arbitramento, em razão da não apresentação do livro Caixa, e as receitas devem, de fato, ser consideradas desconhecidas. Sendo desconhecidas, correto o arbitramento calculado em oito décimos dos valores devidos aos empregados, na forma realizada, conforme determina o inciso VII do art. 51 da Lei nº 8.981/95 combinado com o § 2º do art. 27 da Lei nº 9.430/96.

Logo, ratifica-se o lançamento neste período.

#### **Período de 05/2009 a 12/2009**

Constatou a Autoridade que nesse período a empresa já estava sem qualquer receita de sua atividade. E ainda, que transferiu seus funcionários e toda a atividade produtiva para a Associação de Educação e Cultura Petrópolis a partir de 05/2009, recebendo, em troca, transferências sob a justificativa que se tratava de valores como sendo decorrentes da alienação do

fundo de comércio. Porém, em verdade, segundo a fiscalização, não houve aquisição de fundo de comércio, e essa foi a forma simulada de se continuar às atividades de uma sociedade empresária sob o manto de uma instituição educacional sem fins lucrativos (fls. 993).

Através da aquisição do fundo de comércio a empresa assume integralmente a responsabilidade pelos tributos, relativos ao fundo de comércio adquirido, conforme previsão contida no art. 133, inciso I, da Lei nº 5.172/66. Na realidade não houve aquisição de fundo de comércio e essa foi a forma simulada de se continuar às atividades de uma sociedade empresária sob o manto de uma instituição educacional sem fins lucrativos.

Ainda, de acordo com o TVF, a empresa foi, inclusive, intimada a comprovar se notificou seus credores da alienação do fundo de comércio e se houve a concordância dos mesmos, mas não apresentou quaisquer esclarecimentos, tudo de acordo com o que prevê o art. 1.145, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. (fls. 993).

Foram anexadas as alterações contratuais da Red Gaspar para a comprovação de que não houve a averbação à margem da sociedade empresária, no Registro Público de empresas mercantis, da alienação do fundo de comércio, conforme previsão contida no artigo 1.144 do Código Civil para sua validade perante terceiros.

Em razão disso, a fiscalização entendeu que os valores recebidos constituem-se outras receitas, não representando valores decorrentes da atividade da empresa, sendo tributadas em cem por cento de seus valores, através do lucro arbitrado nos meses de 05/2009 e 06/2009 e através do lucro presumido nos meses de 07/2009 a 12/2009.

Informou-se ainda que os valores transferidos nesse período foram extraídos dos recibos apresentados na fiscalização procedida na Associação de Educação e Cultura Petrópolis. (fls. 998)

Os valores transferidos nesse período estão a seguir relacionados e foram extraídos dos recibos apresentados na fiscalização procedida na Associação de Educação e Cultura Petrópolis:

A decisão recorrida manteve a exigência, no período nos seguintes termos:

**Diante das informações esposadas no livro Caixa apresentado em 02/09/2014, que ampara somente os lançamentos da atividade referentes ao ano de 05/2009 a 12/2009**, aferiu-se a apuração e a respectiva autuação fiscal com base no **lucro presumido** escolhido como regime de apuração do IR para o período. [...]

[...]

**Em referência a este ano de 2009, na ausência de escrituração, outra saída não existiu a não ser aplicar a medida gravosa**, com a incidência na espécie do disposto no art. 27 da Lei nº 9430/96, c/c arts 47 e 51, VII, da Lei nº 8981/95, notadamente, em razão da receita do período não ser conhecida, que fez a fiscalização lançar mão, como base de cálculo imponible, o somatório dos valores pagos aos empregados, obtidos por intermédio da GFIP, aplicando-se a alíquota definida na norma acima; e ainda, para o ano de 2010, com base nas outras

receitas recebidas. Assim ficou bem demonstrada a motivação para a utilização do lucro arbitrado:

(...) 01/2009 a 04/2009: Pela não existência da receita bruta conhecida o lucro arbitrado foi calculado em oito décimos dos valores devidos aos empregados. Os valores devidos foram extraídos das GFIP informadas pela empresa; - **05/2009 a 06/2009: calculado o lucro arbitrado em cem por cento das outras receitas recebidas pela empresa;**(...)

**07/2009 a 12/2009: calculado o lucro presumido em cem por cento das outras receitas recebidas pela empresa;**

Neste ponto, penso que a decisão merece reparos.

Tanto no período de 05/2009 a 06/2009, como aquele entre 07/2009 a 12/2009, os valores recebidos pelo contribuinte foram considerados pela fiscalização como outras receitas. Ocorre essa constatação vai de encontro às conclusões encartadas pela própria fiscalização, quando concluiu, acertadamente, que as atividades da autuada continuaram ser desenvolvidas no mesmo endereço, sob o comando dos mesmos sócios e praticamente com os mesmos funcionários e alunos, sob o manto de uma instituição educacional sem fins lucrativos, no caso, a Associação de Educação e Cultura Petrópolis, como antes transcrito.

De acordo com o TVF, na Associação de Educação e Cultura Petrópolis, a Sra. Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar é uma das associadas fundadoras, a diretora presidente, a diretora financeira e membro suplente do Conselho Fiscal, enquanto seu marido, o Sr. Ricardo Gaspar, é o outro associado fundador, o diretor vice-presidente, o diretor secretário e o membro efetivo do Conselho Fiscal. E, a associação não possui outros associados.

Com exceção de sete funcionários que foram demitidos e dois que continuaram trabalhando em outra empresa dos mesmos sócios, a Centro de Desenvolvimento Infantil Aquarela S/S Ltda., CNPJ55.032.700/0001-50, os demais empregados continuaram na Associação de Educação e Cultura Petrópolis, conforme dados mencionados no referido Termo, que foram extraídos das guias de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP) e do Cadastro Nacional de informações Sociais (CNIS). Confira-se o TVF (fls. 989):

Na Associação de Educação e Cultura Petrópolis a senhora Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar é uma das associadas fundadoras, a diretora presidente, a diretora financeira e membro suplente do Conselho Fiscal, enquanto seu marido, o senhor Ricardo Gaspar, é o outro associado fundador, o diretor vice-presidente, o diretor secretário e o membro efetivo do Conselho Fiscal. A associação não possui outros associados.

Com exceção de sete funcionários que foram demitidos e dois que continuaram trabalhando em outra empresa dos mesmos sócios, a Centro de Desenvolvimento Infantil Aquarela S/S Ltda., CNPJ55.032.700/0001-50, os demais empregados continuaram na Associação de Educação e Cultura Petrópolis como podemos observar na planilha a seguir, cujos dados foram extraídos das guias de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP) e do Cadastro Nacional de informações Sociais (CNIS):

Foram anexadas as alterações contratuais da Red Gaspar para a comprovação de que não houve averbação à margem da sociedade empresária, no Registro Público de empresas mercantis da suposta alienação do fundo de comércio para validade perante terceiros (art. 1.144 do CC).

Apesar da utilização de exploração da atividade por meio da Associação ser possível e legítimo, não foi isso, como se viu, que a Fiscalização compreendeu, pois foi incisivo em afirmar que tudo não se passou de uma forma simulada de se continuar às atividades de uma sociedade empresária sob o manto de uma instituição educacional sem fins lucrativos.

Assim, se as atividades continuaram a ser exercidas em outra instituição, de forma simulada, cujas receitas foram transferidas para a empresa atuada, não há que se falar em outras receitas e sim, em receitas operacionais.

Portanto, nesse tópico, cancela-se as exigências.

### No período de 01/2010 a 12/2010

Para o ano de 2010, não houve apresentação do livro Caixa. Conseqüentemente o lucro tributável foi apurado por arbitramento, tendo como base as transferências bancárias da Associação e Cultura Petrópolis para a Red Gaspar, cujos valores foram extraídos dos recibos apresentados na fiscalização procedida na Associação de Educação e Cultura Petrópolis, e foram considerados pelo Fisco como outras receitas.

Ocorre que, como visto acima, neste período, a fiscalização constatou, mediante provas que não foram refutadas, que tudo não passou de uma simulação, com vistas a transferir recursos, sob o esquálido manto da alienação de fundo de comércio, entre o contribuinte e a Associação de Educação e Cultura Petrópolis, negócio desprovido, se não bastasse a falta de substância, desprovido da forma prevista no art. 1.144 do CC/2002, que exige a averbação do contrato que ampara a avença junto ao registro público competente.

Logo, a mesma conclusão do tópico anterior serve ao presente tópico, pois se as atividades continuaram a ser exercidas em outra instituição, como restou evidenciado, não há que se falar em outras receitas e sim, em receitas operacionais, sujeitas à apuração pelo lucro presumido.

Assim, nesse tópico, igualmente cancela-se as exigências.

### Da Multa Qualificada

A multa qualificada foi aplicada pela fiscalização sob a seguinte motivação (fls. 1000):

#### 11.2 Multa qualificada

Para cálculo da multa foi aplicada a alíquota de cento e cinquenta por cento da contribuição devida por considerarmos que a empresa, com a conduta adotada, incorreu em **sonegação e na fraude previstas no art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/94, ocultando as receitas recebidas, informando receitas incorretas na DASN e**

**deixando de recolher e informar nas declarações a que estaria submetido, os impostos e contribuições decorrentes de suas receitas.**

[...]

11.3 Pelos motivos expostos concluo que a empresa incorreu, em tese, no crime contra a ordem tributária previsto nos incisos I, II e IV do artigo 1º e no inciso I do art. 2º, ambos da lei nº 8.137/90:

Considerando que restou mantida apenas a infração apurada no período de 01/2009 a 04/2009, analisa-se a multa aplicada, na sua versão qualificada, neste interregno.

Neste período inexistente acusação de transferência de recursos ou atividade em nome da Associação, sendo, a meu ver, acusação de simples de omissão de receita, apurada via arbitramento, mediante receitas consideradas desconhecidas.

Logo, neste cenário, a multa deve ser reduzida de 150% para 75%.

Como se sabe, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), sendo a sua duplicação (a qualificação) situação excepcional autorizada apenas se apontadas e provadas as situações específicas previstas na legislação.

Para que se possa cogitar da multa qualificada de 150%, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no aspecto objetivo (prática de ato ilícito), quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Trata-se dos denominados atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“caixa 2), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testa de ferro”), falsidade ideológica, documentos falsos etc.

No caso concreto, no período de 01/2009 a 04/2009, não existe registro de utilização de qualquer medida fraudulenta por parte do contribuinte. A própria Autoridade autuante assevera que as razões apontadas no TVF que resultaram na transferência de recursos e toda atividade produtiva para a Associação ocorreu apenas a partir de 05/2009.

Logo, há de ser afastada a multa de ofício qualificada, remanescendo para a infração mantida a multa no patamar de 75%.

#### **Da Decadência**

A recorrente defende ter ocorrido a decadência para o período de 01/01/2009 a 30/11/2009, tendo em vista que os autos de infração foram lavrados em dezembro de 2014.

Não prospera a alegação.

Sobre o assunto, importante destacar que o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial nº 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos

recursos repetitivos, no sentido de que o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: (i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento, ainda que parcial, e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou (ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento, e quando inexistir declaração prévia do débito (art. 173, I, CTN).

No caso concreto, embora ter sido afastado o dolo, a fraude e a simulação, não encontro nos autos comprovação de pagamento antecipado, de quaisquer dos tributos em litígio.

Logo, aplica-se ao caso o artigo 173, I, do CTN, e considerando que a contagem se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em 2010, e tendo a ciência se dado na data de 17/12/2014, conclui-se que nenhum dos créditos tributários mantidos neste voto foi atingido pela decadência.

Portanto, deve ser rejeitada esta alegação.

#### **Responsabilidade Solidária. Art. 135, III do CTN.**

No que se refere à responsabilidade solidária dos sócios, veja-se que a fiscalização arrolou o Sr. Ricardo Gaspar, CPF 155.221.908-92 e a Sra. Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar, CPF 080.016.138-60, como responsáveis pelo crédito tributário lançado, com fundamento no artigo 135, III do CTN. Este dispositivo estabelece hipótese de responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representante de pessoas jurídicas – e não solidária – aplicável em situações nas quais o nascimento da obrigação tributária decorre de atos praticados por estas pessoas à margem de suas atividades funcionais, muitas vezes em proveito próprio.

Porém, para que seja atribuída a responsabilidade pessoal das referidas pessoas, necessariamente, e porque não se dizer, obrigatoriamente os agentes fiscais devem comprovar a infração funcional praticada, por violação da lei ou do estatuto social. Logo, fundamental a prova de que os referidos coobrigados agiram com excesso de poderes, ou extrapondo as suas atribuições próprias.

Veja-se, nesse sentido, o que dispõe o artigo 135, III, do CTN:

Seção III - Responsabilidade de Terceiros

Art. 135. 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:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Note-se, de logo, que, de acordo com este dispositivo, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas e direito privado, todos terceiros de uma relação jurídica, serão responsabilizados pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, podendo eles serem tanto decorrente de ato culposos como de ato doloso. Com efeito, quanto a este aspecto, se a lei e a jurisprudência não separam as hipóteses de culpa

em sentido estrito e dolo, tanto um quanto o outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN.

É importante ainda dizer que o sócio-gerente, de acordo com jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser sócio, mas por ter cometido ato ilícito enquanto gerente, o que se deduz que a condição de sócio é irrelevante.

Neste sentido é o entendimento da CSRF, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351, de lavra do Conselheiro André Mendes de Moura:

Quando o art. 135 do CTN dispõe, *no caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, aceção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo).

Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam o quadro societário, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Um outro ponto importante diz respeito aos atos praticados, pois aquelas pessoas apenas podem ser consideradas pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes de seus próprios atos e quando praticados fora da esfera de suas atuações. Ou seja, os atos devem ser estranhos aos objetivos ou interesses da sociedade.

Assim, se o administrador, manifestamente, e visando seus próprios interesses, pratica atos que excedem os limites da sua função e por óbvio, não estão abrangidos dentre as finalidades da sociedade, responderá ele, pessoalmente, pelo crédito tributário decorrente. Isso também significa, por outro lado, que se o ato tiver sido praticado no interesse da sociedade, o administrador não responde, atribuindo-se a responsabilidade pelo crédito tributário apenas à

empresa, e que também a mera citação das atribuições dos administradores não é suficiente para medida tão extrema como a responsabilização tributária.

Salvo a responsabilização dos sócios na extinção irregular da pessoa jurídica, art. 134, inciso VII do CTN, cuja comprovação é material, a inclusão de administradores da empresa, notadamente das sociedades anônimas, é medida extrema que atrai a responsabilidade pessoal, quebrando o princípio da autonomia da personalidade jurídica somente nos casos previstos no art. 135 e 137 do referido Código.

E, por fim, um último ponto importante na análise do tema diz respeito à demonstração e comprovação pelo fisco da ocorrência dos atos praticados com excesso de poder, infração à lei e ao contrato social ou ao estatuto. É o que muitos chamam da necessidade de individualização de condutas praticadas por cada coobrigado para que lhe seja atribuída tal responsabilidade. Assim, é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também não é menos certo que a autoridade lançadora tem o dever de comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe o artigo 42 do CTN.

A jurisprudência do CARF também deixa clara a necessidade de individualização de condutas praticadas por cada coobrigado para que lhe seja atribuída a responsabilidade prevista no artigo 135, do CTN, bem como a demonstração (prova) da prática do ato ilícito, senão vejamos:

RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO. NECESSIDADE DE INDICAR A CONDUTA ILÍCITA PRATICADA PELO AGENTE E O REFLEXO DESTA NO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

O sócio, o gerente ou administrador pode vir a ser terceiro responsável não pelo fato de guardar tal condição, mas sim por ato ilícito que venha a praticar. Neste sentido, para se atribuir responsabilidade aos diretores, é necessário apontar a conduta praticada por estes. No caso dos autos, atribuiu-se a responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN, que trata de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". No entanto, a autoridade autuante não descreveu um único fato supostamente praticados pelos agentes indicados que refletisse conduta destes caracterizando infração à lei ou aos estatutos da empresa. Em síntese, imputou-se responsabilidade pelo simples fato de que o nome das referidas pessoas constava da ata de eleição do Conselho de Administração, situação que revela absolutamente incabível. Recurso de ofício negado. Recurso Voluntário Provido em Parte (Processo 10510.722642/2011-72, Acórdão 1402-001.197, Data da Sessão: 13.9.2013).

De fato, cabe à fiscalização, caso a caso, apontar individualmente as condutas praticadas por cada coobrigado, descrevendo fatos supostamente praticados pelos agentes indicados que refletissem condutas destes caracterizando infração à lei ou aos estatutos da sociedade.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

No caso em tela, a fiscalização assim justificou a responsabilização:

11.4 Sujeição Passiva solidária

O auto de infração, lavrado na presente ação fiscal, é extensivo aos sócios da empresa, pois, pelas condutas adotadas entendemos que se enquadram como responsáveis solidários na forma do art. 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). **Os valores de receitas recebidas nos meses de 01/2009 a 04/2009 foram ocultados** e houve a continuação das atividades da empresa através de uma Associação sem fins lucrativos, criada unicamente para burlar a legislação tributária, transferindo valores a Red Gaspar, **cujos sócios beneficiaram-se pessoalmente dessas transferências, através do financiamento de gastos pessoais. A comprovação dos gastos pessoais se deu com as cópias dos cheques emitidos pela empresa, solicitados as instituições financeiras.**

Compulsando os autos, especialmente a partir das fls. 1080, encontro as cópias dos cheques mencionadas. E, por amostragem, verifico que estes cheques foram emitidos em vários valores, desde a importância de trezentos reais até o valor de seis mil reais, todos nominados para pessoas físicas e jurídicas diversas, companhia de energia, planos de saúde etc., e todos assinados pelo sócio Ricardo Gaspar.

Contudo, no TVF, inexistente contextualização entre os citados cheques e a infração de omissão cometida (omissão de receita: período janeiro/2009 a abril/2009), inexistente menção a um suposto nexo de causalidade entre a condição de gestor e eventual ato cometido por ele, em seu próprio benefício, sendo certo que o simples exame dos cheques apontados pela fiscalização e trazidos aos autos pelas instituições financeiras intimadas, não trazem a cognição necessária para aferir eventual responsabilidade destes gestores.

Aliás, muito pelo contrário, considerando que neste interregno a empresa continuou a exercer atividades até 04/2009, mesmo após o ato de exclusão do Simples pela prefeitura de São Bernardo do Campo, impossível a distinção entre cheques destinados a gastos pessoais dos sócios e aqueles dirigidos à consecução das atividades rotineiras de uma empresa, sem a devida contextualização por parte da fiscalização.

Por óbvio, a conduta de assinar cheque, em regra, não é contrária aos interesses da sociedade, aliás, muito pelo contrário, pois a regra é que a empresa tenha interesse nos pagamentos efetuados e decorrentes de sua atividade social.

Logo, não há demonstração por parte da fiscalização de quais teriam sido esses supostos atos ilícitos, aptos a atrair a responsabilidade dos sócios, com base no art. 135, III, do CTN.

Assim, deve ser afastada a responsabilização do Sr. Ricardo Gaspar, CPF 155.221.908-92 e a Sra. Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar, CPF 080.016.138-60, pelos créditos tributários constituídos no período de 01/2009 a 04/2009.

### Lançamentos Conexos

O decidido acima aplica-se igualmente aos lançamentos conexos decorrentes do IRPJ, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

### CONCLUSÃO

Do exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para, (i) em relação ao período de janeiro a abril de 2009, cancelar a qualificação da multa de ofício, e retirar do polo passivo da obrigação tributária os sócios-administradores; e, (ii) em relação ao período de maio de 2009 a dezembro de 2010, cancelar as exigências.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Redator designado.

Apesar do bem fundamentado voto do Ilmo. Relator, a maioria da C. Turma Ordinária divergiu com relação à exigência tributária relativa ao período de maio de 2009 a dezembro de 2010. Passo, a seguir, a sintetizar a posição vencedora.

Como bem relatado, trata-se de Autos de Infração (fls. 915/984) lavrados para exigir IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins dos anos-calendário de 2009 e 2010. Os tributos foram acrescidos de multa de ofício qualificada e juros de mora. Houve atribuição de responsabilidade tributária aos sócios-administradores RICARDO GASPAS e EDNA MARIA FIORELLI VASQUES GASPAS, com fundamento no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Segundo o TVF, o contribuinte deixou de apresentar Livro Caixa relativo aos períodos de 01/2009 a 04/2009 e 01/2010 a 12/2010, apesar de reiteradamente intimado. Tendo em vista a apresentação parcial do livro, a Fiscalização apurou o lucro a partir das seguintes sistemáticas (fls. 998):

Os lucros foram apurados da seguinte forma:

- 01/2009 a 04/2009: Pela não existência da receita bruta conhecida o lucro bruto foi calculado em oito décimos dos valores devidos aos empregados. Os valores devidos foram extraídos das GFIP informadas pela empresa;
- 05/2009 a 06/2009: calculado o lucro arbitrado em cem por cento das outras receitas recebidas pela empresa;
- 07/2009 a 12/2009: calculado o lucro presumido em cem por cento das outras receitas recebidas pela empresa;
- 01/2010 a 12/2010: calculado o lucro arbitrado em cem por cento das outras receitas recebidas pela empresa.

Para o período de 01/2009 a 04/2009, a Turma decidiu, por unanimidade, que a exigência dos tributos é integralmente legítima, tendo em vista a ausência de apresentação da documentação contábil e da falta de conhecimento da receita por parte da Fiscalização, que aplicou o método previsto no art. 535, VII, do RIR/99. Igualmente, a posição adotada pelo Ilmo. Relator foi acompanhada de forma unânime no sentido de que a qualificação da multa de ofício e a responsabilização dos administradores, para esse período, é ilegítima, pois os supostos atos fraudulentos citados – transferência da atividade para a Associação de Educação e Cultura

Petrópolis e repasses contínuos dessa pessoa jurídica para o contribuinte– só teriam ocorrido a partir de 05/2009. É importante destacar a conclusão da Fiscalização nesse sentido (fls. 996/997):

**Período de 05/2009 a 12/2009**

Nesse período a empresa já estava sem qualquer receita de sua atividade. Observamos que a empresa, pelas razões apontadas nos itens 4 e 5 deste termo, transferiu seus funcionários e toda a atividade produtiva para a Associação de Educação e Cultura Petrópolis a partir de 05/2009.

Os valores que continuaram a ser transferidos da associação para a Red Gaspar foram justificados como sendo decorrentes da alienação do fundo de comércio. Pelos motivos que expomos anteriormente, entendemos que essa alienação não ocorreu efetivamente e não tem qualquer validade perante terceiros.

Como apontou a Fiscalização, o contribuinte RED GASPARG CONSULTORIA E TREINAMENTO EDUCACIONAL S/S LTDA. – ME, após ultrapassar o limite máximo de receita bruta permitido para o regime do Simples Nacional, “paralisou” as suas atividades e transferiu 141 dos 150 funcionários para a Associação de Educação e Cultura de Petrópolis, com associados fundadores idênticos aos sócios da primeira (fls. 988/993):

Ricardo Gaspar e sua esposa Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar constituíram em 12/03/1996, na cidade de São Bernardo do Campo, uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada denominada Instituto de Ensino Red Gaspar S/C Ltda., CNPJ 01.155.385/0001-29.

Seu objeto social era de uma escola de educação infantil e 1º grau, posteriormente alterado para a prestação de serviços de educação infantil e fundamental.

No ano de 2008 as receitas da Red Gaspar superaram o limite máximo previsto no Simples e a empresa continuou suas atividades até 04/2009 e, em 05/2009, “paralisou” suas atividades, transferindo 141 dos 150 empregados para as filiais da Associação de Educação e Cultura Petrópolis, CNPJ 10.545.173/0001-49, cujos associados fundadores são os mesmos sócios da Red Gaspar.

Na Associação de Educação e Cultura Petrópolis a senhora Edna Maria Fiorelli Vasques Gaspar é uma das associadas fundadoras, a diretora presidente, a diretora financeira e membro suplente do Conselho Fiscal, enquanto seu marido, o senhor Ricardo Gaspar, é o outro associado fundador, o diretor vice-presidente, o diretor secretário e o membro efetivo do Conselho Fiscal. A associação não possui outros associados.

Com exceção de sete funcionários que foram demitidos e dois que continuaram trabalhando em outra empresa dos mesmos sócios, a Centro de Desenvolvimento Infantil Aquarela S/S Ltda., CNPJ55.032.700/0001-50, os demais empregados continuaram na Associação de Educação e Cultura Petrópolis como podemos observar na planilha a seguir, cujos dados foram extraídos das guias de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP) e do Cadastro Nacional de informações Sociais (CNIS): [...]

A Associação de Educação e Cultura Petrópolis manteve, sem descontinuidade, as atividades da escola, localizada no mesmo endereço e com os mesmos funcionários e alunos. Houve a alteração de endereços e conseqüentemente dos domicílios tributários da matriz da Red Gaspar e da Associação Petrópolis para o município de São Paulo, onde não há funcionários registrados e não há o desenvolvimento de quaisquer atividades. (destaquei)

Embora tenha havido a transferência da atividade, a Fiscalização apurou que a RED GASPAR continuou recebendo transferências bancárias contínuas oriundas da Associação de Educação e Cultura Petrópolis. Diante disso, houve a intimação do contribuinte para informar a natureza dos referidos ingressos, cuja resposta foi no sentido de que se trataria de contraprestação por venda de “fundo de comércio” (fls. 993):

A Associação de Educação e Cultura Petrópolis justificou-as como pagamentos pela compra do fundo de comércio, carteira de clientes, bens móveis e outras avenças da Red Gaspar Consultoria & Treinamento Educacional S/S Ltda. – ME.

Entendemos, pelos motivos a seguir, que a alienação do fundo de comércio foi a forma encontrada pela Associação para justificar as transferências de valores para a empresa dos mesmos sócios/associados.

Através da aquisição do fundo de comércio a empresa assume integralmente a responsabilidade pelos tributos, relativos ao fundo de comércio adquirido, conforme previsão contida no art. 133, inciso I, da Lei nº 5.172/66. Na realidade não houve aquisição de fundo de comércio e essa foi a forma simulada de se continuar às atividades de uma sociedade empresária sob o manto de uma instituição educacional sem fins lucrativos.

Foram anexadas as alterações contratuais da Red Gaspar para a comprovação de que não houve a averbação à margem da sociedade empresária, no Registro Público de empresas mercantis, da alienação do fundo de comércio, conforme previsão contida no artigo 1.144 do Código Civil para sua validade perante terceiros.

Tendo em vista que não foi comprovado que os valores foram transferidos a título de aquisição de fundo de comércio, a Fiscalização entendeu que tais montantes seriam outras receitas não compreendidas na receita bruta, nos termos dos arts. 25, II, e 27, II, ambos da Lei nº 9.430/1996.

O Ilmo. Relator discordou da conclusão da Fiscalização, defendendo que, como as atividades da RED GASPAR teriam sido exercidas por meio da Associação de Educação e Cultura Petrópolis, as receitas seriam operacionais, razão pela qual a Fiscalização deveria ter aplicado os percentuais de presunção dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.249/1995. Porém, tal posição restou vencida no julgamento.

A conclusão adotada pelo voto do Ilmo. Relator pressupõe a *desconsideração* da Associação de Educação e Cultura Petrópolis – esta sim em atividade, com funcionários e prestando serviços – para considerar que as receitas na realidade seriam operacionais da RED GASPAR. Porém, entendo que a Fiscalização em momento algum qualificou a criação da Associação *em si* como uma simulação. E nem mesmo poderia, uma vez que não há qualquer vedação na

utilização de uma associação para seguir exercendo uma atividade educacional, desde que esta se sujeite ao seu regime jurídico próprio, incluindo a finalidade “não econômica” prevista no art. 53 do Código Civil. Noutros termos: a Fiscalização entendeu que a utilização da associação seria legítima, questionando tão somente a natureza dos valores que foram por ela transferidos à RED GASPAR.

Nesse sentido, o entendimento da Fiscalização está de acordo com a tributação individualizada, que é princípio básico, tanto do ponto de vista contábil (princípio da entidade) quanto do ponto de vista jurídico (autonomia da pessoa jurídica, conforme art. 49-A do Código Civil). Esta é a regra geral, ainda que seja possível a sua desconsideração em casos excepcionais quando há prova de que a própria segregação das pessoas jurídicas é simulada, como se dá nos casos de criação de pessoas jurídicas inexistentes de fato que exercem a mesma atividade, com a função manifesta de tão somente permitir a manutenção no regime do Simples Nacional ou no lucro presumido (Cf. Acórdão nº 1302-006.297, Rel. Cons. Paulo Henrique Silva Figueiredo, Sessão de 16/11/2022). Neste caso, como já mencionado, a Fiscalização não alegou que a própria criação da associação seria simulada ou fictícia, questionando tão somente as transferências específicas de valores entre esta pessoa jurídica e a RED GASPAR, as quais, segundo a Fiscalização, foram feitas sem qualquer causa definida, já que na realidade não houve aquisição de fundo de comércio como declarado.

Deste modo, uma vez que as transferências feitas pela associação para a RED GASPAR não tiveram qualquer contrapartida, fica evidente que houve uma transferência não onerosa dos valores, a qual deve ser classificada como “demais receitas” para fins de apuração do lucro arbitrado e do lucro presumido – salvo quando feitas pelo Poder Público e registradas como reserva de capital (art. 443 do RIR/99) – vez que representam efetivo acréscimo patrimonial. Este entendimento, vale destacar, está amparado nas Soluções de Consulta Cosit nº 111/2016 e 68/2020:

LUCRO PRESUMIDO. DOAÇÃO DE BEM IMÓVEL. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. O valor de bem imóvel recebido em doação por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido não integra sua receita bruta, mas deve ser acrescido à base de cálculo do referido imposto, sendo tributado como outras receitas da donatária. (SC Cosit nº 68/2020, de 24/06/2020)

Posteriormente, também foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 83/2023, com entendimento semelhante, embora os bens cedidos sejam produtos alimentícios e bebidas.

Portanto, entendo que é o caso de manutenção do lançamento, também com relação ao período de maio/2009 a dezembro/2010. Além disso, para este período, a maioria da Turma também concluiu pela necessidade de qualificação da multa de ofício e manutenção da responsabilidade tributária atribuída às pessoas físicas RICARDO GASPAR e EDNA MARIA FIORELLI VASQUES GASPAR.

Com relação à qualificação da multa, a Fiscalização entendeu que houve sonegação e fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, sendo cabível a majoração da penalidade nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Nos termos da Súmula Carf nº 14, “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.” Deste enunciado se conclui que os

fatos que dão origem à infração tributária não podem servir como premissa para a qualificação da multa, que passaria a servir como um ato praticamente automático, consequência inevitável do auto de infração.

Assim, deve haver algum ato adicional para além da omissão das receitas, o que se verificou neste caso, especialmente na informação expressa do contribuinte de que as transferências financeiras seriam originadas de aquisição de fundo de comércio, sem qualquer comprovação, buscando tão somente afastar a tributação desses valores e ocultar a ocorrência do fato gerador. Concorde-se, assim, com a decisão da DRJ, nos seguintes termos:

Curial lembrar a existência da omissão dos lançamentos e a respectiva omissão de receitas, a ausência destas informações na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), o não recolhimento dos tributos, a conduta simulada com vistas a permitir a transferência de recursos entre partes vinculadas, sob a aparente alienação de fundo de comércio, a omissão de escrituração das contribuições patronais e os gastos pessoais com a utilização de cheques emitidos pelo contribuinte, enfim, uma miríade de atos que, concertados, suficientemente demonstram a tipicidade da conduta a ser enquadrada na citada qualificadora, que, ao fim, torna-se um dever funcional a sua aplicação, já que o ato do lançamento nada mais é que um ato administrativo vinculado, sob pena até mesmo de se configurar infração disciplinar o seu afastamento diante de tão intrincadas condutas.

É necessário, porém, **reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%** (cem por cento), em função da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Igualmente, para a atribuição de responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN, não basta tão somente a omissão de receitas. É necessária a comprovação de ato específicos dos administradores que comprovem os ilícitos praticados. Nesse sentido, o E. STJ firmou a seguinte tese vinculante no REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 11/03/2009):

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

De igual forma, a Súmula nº 430 do STJ prescreve que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Portanto, para a aplicação do art. 135, III, do CTN é fundamental avaliar se há prova dos atos ilícitos que transbordem a falta de recolhimento do tributo, conforme já entendeu esta Turma:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que

instituem obrigações tributárias principais. A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente. (Acórdão nº 1301-006.253, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 13/12/2022)

Igualmente, entendo que aqui se demonstrou a conduta adicional dos sócios-administradores, como destacado pela Fiscalização (fls. 1.001):

O auto de infração, lavrado na presente ação fiscal, é extensivo aos sócios da empresa, pois, pelas condutas adotadas entendemos que se enquadram como responsáveis solidários na forma do art. 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Os valores de receitas recebidas nos meses de 01/2009 a 04/2009 foram ocultados e houve a continuação das atividades da empresa através de uma Associação sem fins lucrativos, criada unicamente para burlar a legislação tributária, transferindo valores a Red Gaspar, cujos sócios beneficiaram-se pessoalmente dessas transferências, através do financiamento de gastos pessoais. A comprovação dos gastos pessoais se deu com as cópias dos cheques emitidos pela empresa, solicitados as instituições financeiras.

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e lhe dou parcial provimento, tão somente para cancelar a qualificação da multa de ofício e a atribuição da responsabilidade tributária aos sócios-administradores para o período de janeiro/2009 a abril/2009. A multa de ofício qualificada mantida deve ser reduzida para o patamar de 100% (cem por cento), em função da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso**