

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

| | |
|-------------------|--|
| PROCESSO | 10245.721839/2013-99 |
| ACÓRDÃO | 9101-007.060 – CSRF/1ª TURMA |
| SESSÃO DE | 10 de julho de 2024 |
| RECURSO | ESPECIAL DO PROCURADOR |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| RECORRIDA | STELA MARIS INCORPORAÇÃO E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. MULTA QUALIFICADA E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIVERGÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que conhecia parcialmente, apenas em relação à matéria “multa qualificada”.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda - PFN (fls. 953 a 982) contra o acórdão nº 1301-005.330 (fls. 934 a 951), de 18/05/2021, em que os membros da Turma decidiram dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos da ementa abaixo:

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

Ano-calendário: 2008

PRELIMINAR. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.

A decisão recorrida observou o devido processo legal, mormente o contrário e a ampla defesa, encontrando-se devidamente fundamentada. As alegações trazidas pelo contribuinte apenas atestam discordância com aquilo que restou decido.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. ART.173, INC. I DO CTN.

Na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não houve pagamento, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Não tendo sido constatada a existência de condutas ilícitas típicas, bem como não restando comprovado de forma inequívoca a existência de dolo por parte do sujeito passivo, há de ser afastada a multa de ofício qualificada.

MULTA REGULAMENTAR POR DISTRIBUIÇÃO INDEVIDA DE LUCROS. INAPLICABILIDADE.

Inexistindo débitos exigíveis da pessoa jurídica perante o Fisco Federal, resta ausente o pressuposto fático para que haja subsunção dos fatos à norma de incidência.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Não tendo sido apontados os atos com infração à lei praticados pela sócia administradora, há de se afastar a responsabilidade solidária.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Por estarem baseados nos mesmos elementos fáticos, aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo desfecho do lançamento principal.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício para 75%, cancelar a multa regulamentar por distribuição de dividendos e afastar a responsabilidade solidária

da Sra. Stela Mari. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Heitor de Souza Lima Junior, que davam provimento parcial em menor extensão.

O processo digital foi encaminhado à PFN, de sorte que, conforme o art. 7º da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados a partir de 23/06/2021 (Despacho de Encaminhamento de e-fls.952), tendo o processo retornado ao CARF em 06/08/2021, com a interposição do recurso especial pela PFN, no qual alega a divergência em relação às seguintes matérias:

- 1) a apresentação de DIPJ e DCTF zeradas havendo expressivo faturamento afasta a possibilidade de erro e atrai o cometimento de dolo para efeito de qualificação da multa de ofício; e**
- 2) responsabilidade solidária do administrador nos termos do art. 135, inciso III do CTN.**

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 3ª Câmara desta Seção, nos seguintes termos:

[...]

Passa-se à análise de cada uma das duas arguições de divergência.

a apresentação de DIPJ e DCTF zeradas havendo expressivo faturamento afasta a possibilidade de erro e atrai o cometimento de dolo para efeito de qualificação da multa de ofício

Para esta primeira matéria, o Recorrente apresenta como paradigmas os acórdãos nº 9101-004.669 (1ª Turma da CSRF) e nº 9101-003.663 (1ª Turma) , acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados, e que receberam as seguintes ementas:

1º Paradigma – Ac. nº 9101-004.669:

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

Exercício: 2006, 2007

MULTA QUALIFICADA. LEI 9.430, ART. 44, INCISO II.

É qualificada a multa na hipótese de apresentação de DIPJ e DCTF zeradas - ou não apresentadas -, que atestam o dolo do contribuinte. Ademais, a falta de justificativa de 100% do valor de depósitos bancários, legitima a aplicação de multa qualificada..

2º Paradigma – Ac. nº 9101-003.663:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA QUALIFICADA. DIPJ ZERADA. OMISSÃO DE RECEITAS. CONDUTA DOLOSA.

A apresentação de DIPJ zerada configura prática de sonegação sujeita à multa qualificada, quando o Fisco comprova que o sujeito passivo voluntariamente furtou-se ao dever de apurar os montantes tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL.

O Recorrente ao tempo em que reproduz trechos de ambos os paradigmas, manejou o seu recurso naquilo que é relevante destacar nos seguintes termos:

(...)

A Turma *a quo* afastou a incidência da multa qualificada no caso concreto sob o argumento de que a conduta descrita pela fiscalização, qual seja, a apresentação de DIPJ e DCTF zeradas e ao mesmo tempo, escriturou receitas e provisionou em sua escrita contábil o valor dos tributos devidos, não seria suficiente para caracterizar o intuito doloso do contribuinte.

Por outro lado, analisando caso concreto similar, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferiu o **Acórdão de nº 9101-004.669**, ora apontado como paradigma, no qual decide pela **manutenção da multa qualificada no caso, por entender que a prática apresentação de DIPJ e DCTF zeradas - ou a sua não apresentação denota a intenção dolosa** do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. Observe-se o inteiro teor do referido acórdão:

(...)

Em que pese a similitude fática entre ambos os processos, as e. Câmaras julgadoras chegaram a conclusões diametralmente opostas. A e. Câmara a quo entendendo pela desqualificação da multa, enquanto que a e. 1ª Turma da CSRF acolhendo a tese de que a apresentação de DCTF e/ou DIPJ com valores inferiores aos devidos, ou a não apresentação destas declarações, afasta a possibilidade de erro ou culpa, e que o fato de o contribuinte ter ciência dos valores efetivamente devidos demonstra o pleno conhecimento dos fatos, o que torna inequívoca a conduta dolosa e com intuito fraudulento. Assim, manteve a aplicação da multa qualificada.

(...)

A similitude fática reside no fato de que em ambos os julgados confrontados houve a apresentação ao fisco de documentos obrigatórios eivados de falsidade ideológica ou a sua não apresentação, ou seja, omissão de receitas constatada por escrituração contábil e fiscal, com a apresentação DIPJ's e/ou DCTF's zeradas/a menor.

O acórdão recorrido também divergiu do **Acórdão nº 9101-003.663**, que analisou questão semelhante a dos autos, na qual autoridade fiscal constatou a entrega de DIPJ e DCTF's zeradas, em contraposição à percepção de receita bruta anual de milhões de milhões de reais. A Turma ratificou o entendimento do fisco de que o contribuinte deliberadamente omitiu informações em declaração obrigatória de forma reiterada, configurando a sonegação fiscal.

(...)

Nada obstante a identidade fática dos casos confrontados, os Colegiados adotaram entendimento jurídico divergente.

Segundo o acórdão recorrido, o fato de haver, omissão de receitas com a apresentação de DIPJ zeradas não autoriza a conclusão de que houve dolo, ou seja, os fatos não se subsumem aos seus preceitos normativos para a qualificação da multa, visto que a conduta dolosa não restou configurada, nada obstante tenha a fiscalização comprovado a ocorrência dos diversos fatos geradores ocorridos ao longo do ano com a não apresentação de DIPJ, não tendo sido recolhidos quaisquer tributos e contribuições devidos no ano-calendário de 2008, sobre a receita comprovada e reconhecidamente auferida, revelando ter pleno conhecimento que a conduta praticada atingiria seu fim, ou seja, retardar a cobrança dos tributos.

Para os acórdãos apresentados como paradigmas, a reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas.

(...) (Destaques do Recorrente).

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e o paradigma.

Em todos os casos confrontados está em questionamento a aplicação da multa de 150%, em face do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, em hipóteses fáticas também equivalentes, na qual o contribuinte omite montantes expressivos da renda auferida de forma sistemática apresentando declarações zeradas (DIPJ, DCTF). Portanto, constata-se a existência de similitude fática entre os casos.

Nessas circunstâncias, constata-se que o Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência jurisprudencial nos termos por ela proposto, apresentando paradigmas em situações assemelhadas, mas com providências divergentes, conforme foi bem exposto em seu recurso:

Nada obstante a identidade fática dos casos confrontados, os Colegiados adotaram entendimento jurídico divergente.

Segundo o acórdão recorrido, o fato de haver, omissão de receitas com a apresentação de DIPJ zeradas não autoriza a conclusão de que houve dolo, ou seja, os fatos não se subsumem aos seus preceitos normativos para a qualificação da multa, visto que a conduta dolosa não restou configurada, nada obstante tenha a fiscalização comprovado a ocorrência dos diversos fatos geradores ocorridos ao longo do ano com a não apresentação de DIPJ, não tendo sido recolhidos quaisquer tributos e contribuições devidos no ano-calendário de 2008, sobre a receita comprovada e reconhecidamente auferida, revelando ter pleno

conhecimento que a conduta praticada atingiria seu fim, ou seja, retardar a cobrança dos tributos.

Para os acórdãos apresentados como paradigmas, a reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas.

Por todo o exposto, proponho que seja admitida esta primeira matéria por ambos os paradigmas em face do dissídio jurisprudencial.

2) responsabilidade solidária do administrador nos termos do art. 135, inciso III do CTN

Para esta segunda matéria, o Recorrente apresenta como paradigma o acórdão nº 1401-002.084 (1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma), acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado, e que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA.

Nos termos do art. 135 do CTN, responde pelos tributos devidos pela pessoa jurídica extinta o administrador de fato, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que resta caracterizado pela comprovação da dissolução irregular da empresa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM. As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. PROCEDÊNCIA. 2

O não atendimento pelo sujeito passivo das intimações expedidas no curso do procedimento fiscal enseja o agravamento da multa de ofício aplicada, acrescendo-a de metade de seu percentual.

(...)

Em relação a essa matéria o Recorrente após cotejar trechos de ambos os acórdãos confrontados, sintetizou a sua arguição de divergência, nos seguintes termos:

(...)

Como se depreende do trecho supra transcrito, extraído do termo de verificação fiscal, uma vez caracterizada a sonegação/fraude na tentativa dolosa de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e circunstâncias materiais, os sócios administradores, por possuírem relevantes poderes decisórios sobre os atos praticados em nome da empresa, foram responsabilizados, nos termos do art. 135, III, do CTN.

(...)

Diversamente decidiu a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF no acórdão nº 1401-002.084, cuja ementa segue integralmente transcrita:

(...)

Em divergência com o acórdão recorrido, o julgado paradigma firma o entendimento de que uma vez constatado dolo/sonegação na prática da infração tributária, hipótese de aplicação da multa qualificada, **incide automaticamente a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135 do CTN.**

Evidenciada está, pois, a divergência jurisprudencial sobre à interpretação do art. 135 do CTN no tocante à imputação de responsabilidade aos sócios administradores na hipótese de aplicação da multa em sua forma qualificada. (Destques do Recorrente).

De plano, se verifica que o acórdão recorrido tratou a presente matéria (responsabilização tributária pelo art. 135, inciso III do CTN) como uma matéria reflexa da matéria anterior que já foi admitida, por consequência a referida matéria merece seguir a mesma sorte da matéria da qual esta é derivada, sendo, assim admitida.

Confira-se o inteiro teor do voto do acórdão recorrido a esse respeito:

Neste ponto, tendo sido afastada a imputação de multa de ofício qualificada, bem como, não tendo a Autoridade Fiscal apontado especificamente quais foram os atos praticados com infração à lei, pela Sra. Stela, há de ser afastada a responsabilidade solidária da mesma.

O simples fato de a Sra. Stela ser sócia administradora não implica sua responsabilidade automática, pois mostra-se imprescindível a demonstração dos atos ilícitos por ela praticados.

De toda sorte, o paradigma apresentado também conduz à divergência por caminho próprio.

Isso porque o acórdão recorrido estabelece tese abrangente, em que, uma vez descaracterizada a qualificação da multa de ofício, ou seja, uma vez afastado o dolo específico do Contribuinte em questão quanto às infrações previstas na Lei no. 4.502, de 1964, também é de se automaticamente afastar a atribuição de responsabilidade com base no art. 135 do CTN ao sócio-administrador ou gestor na falta de uma individualização específica.

Neste sentido, diverge frontalmente do acórdão paradigma que em situação fática bem assemelhada (reiteração do omissão de rendimentos, com valores significativos de omissão não declarados) manteve o dolo e a qualificação da multa, e assim manteve também automaticamente a responsabilização pelo disposto no art. 135 do CTN independente de haver imputação de conduta específica do sócio administrador, bastando a comprovação de que o sócio administrador detinha¹ poderes de gerência da pessoa jurídica.

Confira-se trechos a esse respeito reproduzidos pelo Recorrente em seu recurso:

“Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, para ficar mais assentada ainda a divergência, o voto condutor do paradigma – aproximando-se mais ainda da situação fática encontrada no ac. recorrido - ainda deixou claro que o argumento a contrário senso – no caso utilizado pelo voto condutor do acórdão recorrido - não seria aplicável. Confira-se:

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal

penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Nesse caso, fazendo-se então um teste de aderência, se fosse transposta para o paradigma a mesma situação enfrentada pelo acórdão recorrido, poder-se-ia constatar que o paradigma manteria a tese de que a responsabilização do administrador deveria ser mantida.

Dessa forma, proponho que esta segunda matéria seja também admitida seja por haver decorrência lógica da matéria anterior admitida, seja por também haver dissídio jurisprudencial em relação ao paradigma apresentado.

Conclusão

Pelo exposto, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação às duas matérias apresentadas.

À consideração da Sr. Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo. Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em relação às duas matérias admitidas.

[...]

Encaminhados os autos à unidade de origem para ciência da contribuinte esta foi realizada por meio de Edital Eletrônico, tendo se caracterizado a ciência em 24/03/2022 (fl. 1006).

Não houve a apresentação de contrarrazões, sendo o processo devolvido ao CARF para prosseguimento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte, devidamente cientificada, não apresentou contrarrazões ao recurso.

Não obstante penso que o exame de admissibilidade mereça reparos no presente caso.

O recurso foi admitido quanto às duas matérias divergente suscitadas.

No tocante à multa qualificada, no recorrido, a conduta considerada qualificadora das circunstâncias que permitiriam sua aplicação está centrada na entrega de DIPJ e DCTF zeradas

por parte da contribuinte, que segunda a PFN seria uma *conduta tendente a ocultar ou a retardar o conhecimento dos fatos geradores ocorridos referentes a quantias vultosas*.

Com efeito, no caso examinado no acórdão recorrido a autoridade fiscal fundamentou a imposição da multa qualificada na apresentação de declarações (DIPJ e DCTF) zeradas no ano-calendário 2008, embora tenha auferido receitas da ordem de meio milhão de reais e de ter apurado seus resultados regularmente em sua escrituração, que revelava a existência de bases tributáveis, circunstância que demonstraria a inexistência de simples falha ou erro eventual.

Com relação ao primeiro paradigma (9101-004.669), este tratou de lançamento na modalidade de lucro arbitrado pela falta de apresentação da escrituração e teve como base depósitos de origem não comprovada em valores expressivos, fundando a acusação fiscal para a qualificação da multa na ação sistemática e reiterada de omitir receitas da tributação em dois anos calendários consecutivos mediante a apresentação de declarações zeradas ou falta de sua apresentação.

O paradigma restabeleceu a multa qualificada que havia sido exonerada pela turma ordinária, nos seguintes termos:

Passo a análise do mérito, cujo único tema é qualificação da multa de ofício.

Relembro que a fiscalização entendeu pela qualificação da multa pelos fundamentos extraídos do Relatório Fiscal:

Considerando a falta de apresentação pelo contribuinte dos livros fiscais, livro caixa e documentos da escrituração comercial e fiscal, depois de reiteradas intimações e reintimações fiscais para que o contribuinte os apresentasse; após intimações e reintimações solicitando esclarecimentos sobre a comprovação das origens dos créditos na conta bancária da empresa; apesar de todos os esforços no sentido de obter maiores informações contábeis e fiscais da empresa, não obtendo sucesso, portanto, configurada, assim, a hipótese de arbitramento do lucro. Restou, a esta fiscalização proceder a apuração dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), na modalidade do Lucro Arbitrado, em conformidade com a legislação em vigor, arts. 529 e 530 do RIR/99. (...)

A autuação levada a efeito sobre a empresa BEATRIZ MOREIRA VIEIRA, é referente a omissão de receitas caracterizada por depósitos/créditos em sua conta bancária cuja origem não foi comprovada. A autuação se fundamentou no disposto no artigo 27, inciso I e artigo 42, da Lei nº 9.430/96, que resultou no lançamento de ofício, (valor principal), assim composto (...)

Multa qualificada

A empresa apresentou DIPJ - Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica, ano calendário 2006, exercício 2007 em 28.06.2007, ND

1105847, tendo como opção da forma de tributação o Lucro Presumido, porém, com todos os campos relativos a Discriminação da Receita Bruta, Base de cálculo dos Tributos e apuração destes Tributos a Pagar (IRPJ, CSLL), zerados (0,00). Relativo ao ano calendário 2007, exercício 2008, a empresa não apresentou DIPJ.

O contribuinte não apresentou as DACON's - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais, relativos ao PIS e a COFINS, referente aos anos calendário 2006 e 2007. Também não entregou DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributos Federais, e não efetuou nenhum recolhimento de tributos federais, neste período, (fls. 189 a 193).

Verifica-se, nesta atitude reiterada da empresa, ação sistemática e intencional de omitir receitas da tributação, de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, ou seja, a prática reiterada de infração à legislação tributária. Tipificando, assim, as hipóteses de incidência disposta no artigo 71 da Lei 4.502/64.

Diante dos fatos acima, foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, referente a omissão de receitas por depósitos (créditos) bancários não comprovados.

Lembro que os Autos de Infração identificam como fundamento para a imposição de multa qualificada o disposto no artigo 44, II, da Lei nº 9430/1996. O artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, tinha a seguinte redação ao tempo de parte dos fatos em discussão (2006):

Art. 44. (...) II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

Posteriormente, com alteração veiculada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, o citado artigo 44 passou a dipor:

Art. 44 (...) § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Além de mencionar o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, o Auto de Infração fundamenta-se no artigo 71, da Lei nº 4.506/1964, verbis:

Art . 71. Sonegação é tãda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Sobreleva considerar que a Turma Ordinária decidiu por afastar a multa qualificada, conforme voto condutor do acórdão recorrido:

Pois bem, consoante entendimento pacificado nesta Turma, não é cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando a exigência é calcada exclusivamente em presunção fiscal, no caso omissão de Receitas com base em depósitos bancários.

Isso porque, a fraude não se presume, deve ser provada o que não ocorreu no presente caso. Constata-se, pois, a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas nos art. 71 a 73 da 4.502/1964. apuração dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), na modalidade do Lucro Arbitrado, em conformidade com a legislação em vigor, arts. 529 e 530 do RIR/99. (...)

Por certo, a contribuinte apresentou declarações zeradas, fato que poderia ensejar o evidente intuito de fraude, caso a Fiscalização apresentasse prova direta da omissão de receitas, o que repito, não ocorreu no presente caso.

O acórdão recorrido merece reforma.

Com efeito, a conduta do contribuinte com a **apresentação de DCTF e DIPJ zeradas (ou não apresentadas) ao longo de todos os anos fiscalizados (2006 e 2007) atesta a existência de dolo na sua conduta, caracterizador da sonegação fiscal. Além disso, a fiscalização apurou movimentação financeira de mais de 4 milhões de reais nesse período, sem que o contribuinte tenha justificado este relevante montante.** Este montante foi objeto de arbitramento, para cálculo dos tributos devidos em todo período.

Lembre-se que a Súmula CARF 25 consolidou o entendimento deste Conselho nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ocorre que a Súmula CARF 25 não afasta a exigência de multa qualificada no caso dos autos, pois houve “*comprovação de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64*”, ressalva já constante da própria Súmula.

No caso destes autos, o lançamento tributário expressamente refere-se ao dolo do contribuinte, comprovando-o pela substancial omissão de rendimentos presumida pela falta de comprovação de 100% dos depósitos bancários. Assim, aplicando o racional da Súmula CARF 25, entendo pela procedência da multa qualificada.

Assim, voto por **dar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial**.

[...]

Penso que este paradigma, embora traga alguns elementos semelhantes ao recorrido apresenta, também, traços distintivos que me parecem ter sido determinantes para a solução distinta quanto ao restabelecimento da multa: - não foram apresentados os livros contábeis e fiscais; - a base tributável foi apurada por meio de depósitos de origem não comprovada em montante superior a 4 milhões de reais; - a acusação fiscal aponta a prática reiterada por dois anos-calendário consecutivos.

A acusação de prática reiterada, ao lado da apresentação de DIPJ/DCTF zerada, tem se constituído para parte da jurisprudência deste Conselho como um fator importante na configuração da conduta dolosa por parte do contribuinte, a atrair a aplicação da multa qualificada.

Tal fato não é referido na acusação fiscal no acórdão recorrido, para além de os montantes tributáveis terem sido apurados pelo lucro real, com base na própria escrituração do sujeito passivo e apresentarem monta significativamente inferior.

Destarte, entendo que não existe similitude fática suficiente entre o acórdão recorrido e o paradigma que justifique a divergência com base neste último.

Com relação ao segundo paradigma (9101-003.663), penso que também inexistente a similitude necessária para caracterizar a divergência.

Naquele caso, o lançamento também se refere a apenas um ano-calendário e o lançamento tomou por base a escrituração contábil do contribuinte, porém o voto condutor do acórdão dá grande relevo ao montante da receita que deixou de ser declarada (omitida), apontando que a **reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos**, como se extrai dos seguintes excertos do voto condutor, *verbis*:

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, à efl. 46 e seguintes, o recorrido entregou a DIPJ/2010 com a opção pela sistemática de tributação do lucro presumido sem determinar o IRPJ e a CSLL trimestralmente devidos, preenchendo as fichas de apuração desses tributos com zeros. Também as DCTF semestrais do ano-calendário de 2009 foram apresentadas completamente "zeradas".

O voto condutor do acórdão recorrido rejeitou a acusação de prática de sonegação ao argumento de que a recorrida declarou que auferira, no ano-calendário de 2009, receita bruta igual a R\$ 11.516.013,10, a teor da ficha 54, página 11, da DIPJ/2010. O voto condutor também deu relevância à informação registrada pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, segundo a qual a recorrida elaborou a Demonstração do Resultado do Exercício referente ao ano-

calendário de 2009, acostada à pagina nº 481 do livro Diário nº 08, onde declarou que a receita bruta do citado período era R\$ 10.833.335,04. Diante disso, a Turma *a quo* salientou que a própria recorrida informara à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, "quando deu ciência da "Receita de Vendas de Bens e Serviços do Estabelecimento", no montante de R\$ 11.516.013,10, e da "Receita de prestação de Serviços no Mercado Interno", no valor de R\$ 10.833.335,04". Nessas circunstâncias, o acórdão recorrido manifestou que a Administração Tributária pôde examinar o cumprimento das obrigações tributárias por parte da fiscalizada, culminando no presente processo administrativo fiscal. Dessa forma, averbou-se, ao final do voto condutor do acórdão ora combatido, que a recorrida não impediu ou retardou, total ou parcialmente, o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme prescreve o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Não se deve perder de vista que o lucro presumido é apurado trimestralmente. Com feito, a recorrida expôs, na DIPJ/2010, que apurou receita bruta anual, relativamente ao ano-calendário de 2010, no montante de R\$ 11.516.013,10. A prestação de informação de receita bruta anual não serve aos fins que levaram a Administração Tributária a criar o modelo de declaração apropriado à tributação simplificada do lucro presumido. Como já foi dito, tratando-se de uma sistemática que opera com regime de apuração trimestral do tributo, impõe-se ao contribuinte o dever de declarar ao Fisco o montante da receita bruta auferida em cada um dos trimestres civis do ano-calendário, bem como os tributos que incidem sobre essa receita bruta trimestral.

[...]

Tal perspectiva acena para o papel substantivo das declarações de tributos. A consideração que lhes é devida é incompatível com a decisão tomada pela Turma *a quo*. Não se pode admitir que o contribuinte faça uso da DIPJ e da DCTF como se estivesse em jogo sujeito aos caprichos da sorte ou do azar. A recorrida tinha o dever de apresentar ao Fisco a distribuição da receita bruta anual pelos trimestres do ano-calendário, de acordo com o regime de caixa, por ela eleito. No mesmo passo, deveria apurar o IRPJ e a CSLL calculados sobre as bases de cálculo trimestrais, em consonância com o regime de tributação do lucro presumido.

Deve-se recusar com veemência a assertiva de que o recorrido "informou à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal". As receitas brutas trimestrais estão zeradas; logo não é verdade que o recorrido tenha informado a ocorrência do fato gerador. Tendo em conta que o contribuinte furtou-se ao dever de apurar a base imponible, omitiu, portanto, o dado quantitativo sem o qual não há que se falar em fato gerador declarado. Se o recorrido houvesse declarado a ocorrência do fato gerador, não seria necessária a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, diversamente do acontecido. **Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração**

dos tributos "zerada", na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também "zeradas". **A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos** e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo "zerada".

Em face do exposto, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assim, identifico no segundo paradigma traços distintivos significativos entre as situações examinadas, que justificaram o restabelecimento a multa qualificada, notadamente o volume de receita omitida (e também de tributos) e a prática reiterada da conduta, conforme destacado no voto condutor acima transcrito.

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer da primeira divergência.

Com relação à segunda matéria, também entendo que a divergência jurisprudencial suscitada não se estabelece em face do paradigma indicado, Acórdão nº 1401-002.084.

A divergência apresentada refere-se à imputação de responsabilidade solidária ao administrador com base no art. 135, inciso III do CTN.

No acórdão recorrido a imputação deveu-se, segundo a fiscalização, à conduta da contribuinte, qualificada como sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, o que ensejou a duplicação da multa de ofício.

Desta feita, considerando que a qualificação da multa teria caracterizado a infração à lei (tributária) que justificou a imputação da responsabilidade com base no art. 135, inc. III do CTN, não sendo conhecido o recurso especial quanto à primeira matéria, nos termos acima exposto por este relator, resta prejudicado o conhecimento da segunda matéria atinente à responsabilidade.

Ainda que assim o colegiado não compreenda, também não é possível estabelecer a caracterização da divergência com base no paradigma arrolado, por ausência de similitude fática entre os casos analisados.

Senão vejamos.

A penalidade qualificada restou afastada pelo colegiado *a quo*, como descrito na primeira divergência apontada pela recorrente, o que ensejou também o afastamento da

imputação de responsabilidade da sócia-gerente, como se colhe do voto condutor do acórdão recorrido:

Da Responsabilidade Solidária

Consta do TVF que foi atribuída responsabilidade solidária à Sra. Stela Mari Furlim, tendo em vista que as condutas realizadas pela pessoa jurídica configurariam clara infração à lei, e a sócia administradora à época dos fatos (90% do capital social) deveria responder solidariamente pelo crédito tributário constituído, com base no art. 135, III, do CTN.

A Recorrente alega que o art. 135 do CTN se limita a nomear o responsável tributário, e não estipular solidariedade; que a competência para exigir dos responsáveis tributários o adimplemento do crédito do Fisco é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, no âmbito do processo judicial de cobrança; entre outros argumentos. Por fim, requer a anulação do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Neste ponto, tendo sido afastada a imputação de multa de ofício qualificada, bem como, não tendo a Autoridade Fiscal apontado especificamente quais foram os atos praticados com infração à lei, pela Sra. Stela, há de ser afastada a responsabilidade solidária da mesma.

O simples fato de a Sra. Stela ser sócia administradora não implica sua responsabilidade automática, pois mostra-se imprescindível a demonstração dos atos ilícitos por ela praticados.

Voto, portanto, por afastar a responsabilidade solidária da Sra. Stela Mari.

[...]

O acórdão paradigma, de outra parte, examina a atribuição de responsabilidade dos sócios administradores com base no art. 135, inc. III do CTN com base em situação muito mais complexa, que envolvia a extinção irregular da pessoa jurídica e a acusação de interposição de pessoa no quadro social da pessoa jurídica autuada.

Foram responsabilizados naquele caso: o sócio-gerente que constava formalmente do contrato social da pessoa jurídica e outro responsável apontado como administrador de fato da pessoa jurídica, mediante poderes a ele conferidos por procuração pública.

O colegiado que proferiu o paradigma manteve a atribuição de responsabilidade não apenas em face da manutenção da multa qualificada (infração à lei tributária) como também pela dissolução irregular da sociedade (infração à lei civil), conforme se extrai dos excertos do voto condutor abaixo transcritos:

1) FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO

Quanto ao mérito, o Recorrente alega não ter agido com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos na gestão da empresa Metalgear

Ferragens Ltda, razão pela qual propugna pela inaplicabilidade da responsabilidade tributária a ele atribuída.

Não vejo razão nas alegações do Recorrente. A decisão recorrida é bastante feliz ao analisar todo o conjunto fático-jurídico que cerca a responsabilização atribuída ao Sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO. Extraí dela alguns trechos para melhor embasar minhas conclusões a respeito:

Conforme Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização não encontrou o estabelecimento da fiscalizada funcionando no endereço cadastral. Constatou-se, ainda, que a sociedade já fora declarada dissolvida pela Jucesp, em razão de irregularidades, sem que os sócios tivessem promovido sua liquidação regular.

Assim sendo, a fiscalização achou por bem dirigir a pretensão do fisco diretamente contra os responsáveis, em vez de dirigi-la contra sujeito passivo direto. As normas de responsabilidade tributária representam “garantia” especial ao crédito tributário.

Pode ocorrer, como no caso, que, para a garantia do crédito tributário, a exigência deva ser feita à terceiro (responsável), e não ao sujeito passivo fiscalizado.

A pessoa física pessoalmente responsável, em decorrência da prática de ato ilícito, na condição de diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, deve ser considerada “sujeito passivo” e “devedor” para efeito de aplicação da legislação tributária em geral. É ele “sujeito passivo” porque, por força do inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN, todo responsável é sujeito passivo tributário.

Trata-se de sujeição passiva indireta por transferência. A obrigação tributária surge para o sujeito passivo direto e, em decorrência do ato ilícito, é transferida para o responsável. Já que a responsabilidade é pessoal, o representante infrator é “devedor” e a pretensão do Fisco para com ele é exigível independentemente da solvabilidade da pessoa jurídica. Assim sendo, o responsável pode sofrer, individualmente, auto de infração, sendo, nesse ato, declarado o ato ilícito que praticou enquanto diretor, gerente ou representante, e imputada a responsabilidade a esse infrator. No Termo de Verificação Fiscal foram descritas e tipificadas todas as condutas ilícitas praticadas pelo Sr. Francisco.

Foi atribuída ao impugnante a responsabilidade pessoal de que trata o inciso III do art. 135, abaixo transcrito:

“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:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

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

Para a configuração da responsabilidade dos administradores de pessoas jurídicas, nos termos do artigo 135 do CTN, é indispensável que esses indivíduos tenham agido com ilicitude, ou seja, de forma contrária à lei, ao contrato ou estatuto social ou com excesso de poderes, onde se exige não apenas a culpa, mas o dolo, visto aqui como a intenção de realizar o ato ilícito ou a assunção do risco de produzi-lo.

É pacífico na jurisprudência do STJ que a dissolução irregular de sociedades constitui infração de lei capaz de responsabilizar seus representantes pelos tributos devidos à fazenda pública, nos termos do inciso III do art. 135 do CTN. Tal se dá quando não é seguido o caminho natural de extinção de uma pessoa jurídica, conforme rito próprio, que abrange três fases essenciais. De forma resumida, a primeira fase diz respeito à própria dissolução, que é o ato que consiste na deliberação dos sócios de encerrar a sociedade. A segunda fase é a liquidação, quando há a realização do ativo, o pagamento do passivo e a distribuição, entre os sócios, dos valores que, eventualmente, restarem dessa conta. Já a terceira e última fase implica a efetiva extinção, com a desconstituição da pessoa jurídica por meio da baixa respectiva no registro competente.

Conforme Termo de Diligência e Constatação Fiscal, lavrado em 31/07/2013, foi realizada diligência fiscal para constatação da existência da empresa METALGEAR FERRAGENS LTDA nos endereços informados no cadastro do CNPJ e na Junta Comercial do Estado de São Paulo. Como resultado deste procedimento, ficou constatado que tal empresa não existe nos endereços informados no cadastro do CNPJ e na Jucesp.

No endereço do cadastro CNPJ (Av Osvaldo Gomes Barreto, 19, Vila Nova Manchester, São PauloSP), foi constatado que havia nesse local (conforme fotos anexas) apenas um galpão e, que pela informação de um porteiro, trata-se de estacionamento da empresa Kupfner CD (CNPJ 14776062/000102, localizada à rua Odete Gomes Barreto, 261).

Além do endereço já citado foi diligenciado também sem sucesso o endereço cadastrado na JUCESP: Rua Barão de Alagoas, 550, Itaim Paulista, São Paulo-SP. Nesse segundo endereço constante do registro da JUCESP, a diligência também não localizou a empresa Metalgear, mas uma distribuidora de bebidas (Aloizio Ferreira Marques Bebidas ME) no nº 550, e um consultório de dentista no nº 552 (andar superior). O Sr. Apolicarpo Ferreira de Melo, CPF 458.324.47387, responsável pelo estabelecimento de bebidas, apresentou à fiscalização o registro na Jucesp, que evidencia que

desde 2010 essa empresa está estabelecida no endereço. A fiscalização juntou fotos que mostram a empresa de bebidas, destacando o número da imóvel.

Restou, então, constatado pela fiscalização que o contribuinte acima qualificado NÃO EXISTIA nos endereços informados no cadastro CNPJ ou no cadastro da Junta Comercial do Estado de São Paulo. Tal procedimento foi consignado então em Termo de Diligência e Constatação fiscal no mesmo dia 31/07/2013.

Desta forma, **responsabilizou-se o seu sócio administrador, sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO, com base no art. 135, III, do CTN, pois a não localização da empresa no endereço cadastrado na Secretaria da Receita Federal presume a dissolução irregular, de forma a permitir a responsabilização solidária de seu sócio pelo crédito tributário formalizado.**

Caracteriza-se a extinção de fato da pessoa jurídica, quando ela não mais se encontra estabelecida no endereço que consta de seu contrato social arquivado no registro competente. Nesse sentido, dispõe a súmula 435 do STJ:

“Sumula 435 Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação dos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”

Reconhecida a dissolução irregular da empresa, é legítimo o redirecionamento da execução para o sócio-gerente.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, a Jucesp cancelou o registro da sociedade, haja vista “TER SIDO CONSTITUÍDA COM FRAUDE RECONHECIDA PELO PODER JUDICIÁRIO” FEDERAL. No presente caso, não houve a liquidação e extinção regular da sociedade. Assim, a fiscalização atribuiu a responsabilidade pelos tributos aos sócios com poderes de administração, com fundamento no inciso V do art. 207 do Dec. n.º 3.000, de 1999, RIR de 1999, que dispõe, literalmente:

Art. 207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Lei nº 5.172, de 1966, art. 132, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º):.....(omisses)

V- os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Parágrafo único. Respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º, §1º):.....(omisses)

III - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica extinta, no caso do inciso V.

É requisito do art. 135 do CTN, que o autor do ato ilícito seja diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado. É preciso destacar que o fundamento da responsabilização das pessoas elencadas no inciso III do art. 135 não é sua qualidade de sócio. O responsável tanto pode ser um “sócio-gerente” – expressão consagrada na jurisprudência – como pode ser um mero representante, gerente ou diretor contratado. Repetese: não é a condição de sócio que determina a responsabilidade pessoal.

Conforme consulta ao sistema CNPJ/CONSULTA da RFB, o Sr. Francisco Alexandre de Souza Neto consta como sócio-administrador da empresa Metalgear Ferragens Ltda desde 18/05/2004.

Verificados todos os requisitos do inciso III do art. 135 do CTN, é procedente a responsabilização pessoal do impugnante. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. A condição de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (pessoa jurídica) só está expressa no art. 134 do CTN, que, de fato, instituiu responsabilidade subsidiária para as pessoas ali descritas. O art. 135 do CTN, contudo, não a contempla. Portanto, o infrator deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os diretores, gerentes e representantes infrator da lei.

Correta, portanto, a atribuição da responsabilidade ao sócio-administrador da empresa dissolvida.

Perfeita a análise constante do acórdão recorrido. Todos os fatos coletados pela Fiscalização levam à conclusão de que a empresa METALGEAR sonegou tributo, não só no ano calendário objeto deste Auto de Infração, mas também no ano anterior, em 2010 (algo em torno de 70 milhões de Reais), conforme a informação constante do Termo de Verificação Fiscal às efls. 967. Trata-se, portanto, de prática reiterada da mesma conduta, qual seja, a de omissão de receitas, uma das razões pelo qual já adianto meu voto pela regularidade da qualificação da multa de ofício aplicada e que trataremos a seguir. A própria qualificação da multa de ofício é elemento adicional à caracterização da responsabilidade tributária de administradores de pessoas jurídicas a que alude o art. 135, III, do CTN.

Dentre as alegações de defesa consta que o simples inadimplemento de tributos não pode levar à responsabilização dos representantes legais da pessoa jurídica.

Pois bem, passo à análise do tema, escudado no brilhante voto proferido pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, consubstanciado no Acórdão nº 1402002.257, de 09 de agosto de 2016:

[...]

Pois bem. Passo à análise do caso concreto.

As provas coligidas e sintetizadas no voto condutor do aresto recorrido alhures reproduzido demonstram claramente que o Recorrente participava da administração da autuada, sendo beneficiário, inclusive, de repasses financeiros mediante transferências bancárias, conforme bem assentado no Termo de Verificação Fiscal de efls. 981.

Não se desconhece a jurisprudência do STJ atinente ao caso em tela e claramente externada através da Súmula nº 430:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC, sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “*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*”.

Portanto, o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

No caso em apreço, não temos um simples inadimplemento de tributo, mas, com efeito, temos um inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Assim, creio que tal **violação, da lei tributária, com a intensidade praticada pelo sujeito passivo neste caso, deixando de declarar quase 100 milhões em faturamento, sonegando algo em torno de 97% de sua receita, é sim, passível de fundamentar a infração à lei causadora da responsabilização do art. 135, III, do CTN.** Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do caput do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que,

em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

[...]

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

No presente caso, contudo, já analisei que restou comprovado o intuito doloso (sonegação), razão mais do que suficiente para manutenção da multa qualificada, e por todo o exposto, a manutenção da coobrigação imputada ao Recorrente com base no art. 135, III, do CTN.

Ainda que discordem de tal conclusão, outra infração à lei, desta feita a lei civil, também foi destacada pela Fiscalização e pela decisão recorrida: a dissolução irregular da sociedade. Como vimos acima, em vários julgados que colacionamos, além da expressa disposição, literal, da Súmula 435 do STJ (abaixo novamente

reproduzida), a dissolução irregular da sociedade enseja a responsabilização dos sócios e administradores pelas dívidas tributárias dos contribuintes pessoas jurídicas.

“Sumula 435 Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação dos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”

A Fiscalização foi extremamente diligente ao caracterizar a dissolução irregular da empresa METALGEAR. Não poupou esforços, empreendeu diversas diligências aos locais em que supostamente poderia estar localizada a empresa, tomou depoimentos dos ocupantes dos imóveis, extraiu e juntou aos autos fotos dos locais, enfim, caracterizou perfeitamente que a empresa METALGEAR não estava localizada nos referidos locais. Ainda intimou o Sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO a justificar tais fatos, não uma, mas duas vezes, sem sucesso, haja vista que o Recorrente não respondeu a nenhuma de suas intimações.

Por todo o exposto, **seja por infração à lei tributária (sonegação), ou à lei civil (dissolução irregular), resta caracterizada a responsabilidade do sócio administrador**, o Sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO, conforme o disposto no art. 135, I, do CTN.

Qualificação da multa de ofício

Em seu recurso o Sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO requer o cancelamento ou o abrandamento da multa aplicada, no importe de 225%, resultante da qualificação e do agravamento pelo não atendimento às intimações da Fiscalização.

Para tanto, alega que não teria cometido o crime sonegação, mas tão somente um mero inadimplemento de alguns débitos fiscais, apurados a partir de informações prestadas pela própria empresa METALGEAR. Também não teria praticado qualquer fraude, adulteração de documento ou inserção de fatos não verdadeiros.

Também neste ponto, não posso concordar com as alegações do Recorrente. Conforme constatado pela Fiscalização, **foi apurada omissão de receitas da ordem de quase 100 milhões de reais, exclusivamente no ano calendário de 2011. As declarações (DACON, DCTF e DIPJ) apresentadas pela empresa METALGEAR no período fiscalizado informam ter a mesma auferido receitas da ordem de R\$3 milhões enquanto que as notas fiscais eletrônicas emitidas pela mesma atestam o faturamento de mais de R\$98 milhões.**

Sem qualquer justificativa plausível, eis que a empresa, constatou-se, não mais existia ao tempo da auditoria, nem de seus representantes legais, pois não responderam a nenhuma das intimações, não restando outra alternativa à Fiscalização a não ser lavrar o Auto de Infração por omissão de receitas.

Ao mesmo tempo em que foi lavrado o presente Auto de Infração, outro procedimento fiscal, desta feita tendo por objeto o ano calendário de 2010, apurou, igualmente, o cometimento de omissão de receitas por parte da empresa METALGEAR. O processo administrativo foi protocolado com o nº 10882.723781/201493, e encontra-se pendente de julgamento na 1ª TO da 4ª C da 3ª Seção de Julgamento deste CARF.

Assim, constata-se que a prática de omissão de receitas por parte da empresa METALGEAR é recorrente, não se tratando de mero inadimplemento pontual, como quer fazer crer o Contribuinte.

A omissão na declaração, ou melhor dizendo, da informação à Receita Federal, de quase 97% do faturamento não pode ser qualificado como mero inadimplemento pontual resultante de dificuldades financeiras, como alega o Recorrente.

Trata-se, em verdade, de típica conduta de sonegação, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64:

[...]

O dolo, elemento subjetivo do tipo, restou perfeitamente caracterizado, não só pela discrepância enorme entre os valores declarados e os apurados pela Fiscalização, mas também pela reiteração da conduta em anos calendários anteriores, eis que autuado pelo mesmo fato.

Conforme bem assentado na decisão recorrida, "*o artifício de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, além de retardar o conhecimento do elemento quantitativo do fato impositivo por parte da autoridade administrativa, ainda a faz supor que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para os demais contribuintes que nem mesmo apresentaram as devidas declarações*".

[...]

Por todo o exposto, diante dos fatos acima arrolados e da legislação aplicável, concludo pelo cabimento da multa aplicada ao Recorrente. Em resumo, nego provimento ao recurso formulado pelo Recorrente, o Sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO.

2) ERISON PEDROSO

O Sr. ERISON PEDROSO foi arrolado como responsável pelo crédito tributário, com fundamento no art. 135, III, do CTN, da mesma forma que o Sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO.

Consta dos autos (v. efls. 978) que o Sr. ERISON PEDROSO, durante o período objeto da Fiscalização, detinha amplos poderes de administração da empresa METALGEAR, conferidos pelo Sr. FRANCISCO ALEXANDRE por meio de procuração pública, lavrada e registrada nas págs. 109110, do Livro 1.290, do 28º Tabelião de Notas da Comarca da Capital de São Paulo. Da referida procuração, reproduzimos os seguintes trechos:

[...]

A procuração acima dá conta que o início da representação deu-se em 26/11/2010 e foi revogada somente em 23/05/2012 (v. efls. 912/916).

Antes mesmo de o Sr. ERISON PEDROSO receber a referida procuração da METALGEAR, ele foi sócio da mesma, por período pequeno, é verdade, entre 15/07/2009 e 21/09/2009 (v. efls. 963).

Também restou caracterizado pela Fiscalização que o Sr. ERISON PEDROSO detinha poderes amplos de administração sobre a empresa NEW LIFE ADMINISTRAÇÃO DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS EIRELI, conforme comprova o extrato da procuração outorgada a ele por seus filhos, sócios da referida empresa e também arrolada como responsável pelo crédito tributário ora exigido neste processo (v. efls 917/918):

[...]

A primeira procuração dada ao Sr. ERISON PEDROSO foi lavrada em 26/11/2010 (METALGEAR). Já a segunda, conferida pela empresa NEWLIFE, foi lavrada em 13/11/2009 e revogada em 14/08/2013 (v. efls. 917). **Assim, ficou configurado que ERISON PEDROSO era o administrador de fato tanto da empresa METALGEAR quanto da NEW LIFE, durante todo o período fiscalizado.**

Nesse período, as duas empresas praticaram atos classificados pela Fiscalização como configuradores de clara confusão patrimonial, seja por meio da concessão de vultosos empréstimos pela METALGEAR a NEWLIFE, despidos da cobrança de juros, bem assim pelo oferecimento de bens desta como garantia hipotecária a empréstimo bancário realizado por aquela, sem qualquer justificativa comercialmente cabível, além da utilização de recursos provenientes da METALGEAR para compra de veículos em nome da NEWLIFE.

Tais fatos serão analisados mais detidamente no próximo tópico deste voto, onde discutiremos sobre o recurso apresentado pela empresa NEWLIFE.

Essas foram as principais razões que motivaram a responsabilização do Sr. ERISON PEDROSO, com fundamento no art. 135, inc. III, do CTN.

[...]

No mérito, a exemplo do Sr. FRANCISCO ALEXANDRE, o Sr. ERISON PEDROSO também se insurge contra o seu arrolamento como responsável tributário. Alega que não agiu com excesso de poderes, infração de lei, contrato social e os estatutos durante sua gestão na empresa METALGEAR.

Também com relação aos seus argumentos, valem as mesmas considerações já expendidas no tópico anterior. A sonegação restou perfeitamente configurada, não havendo margem para se considerar que tenha ocorrido mero inadimplemento pontual decorrente de dificuldades financeiras; a conduta dolosa restou materializada tanto pela reiteração do omissão de rendimentos, quanto

pela forma como se deu a supressão de tributos, com a omissão de quase 97% de todo o faturamento auferido, destacado nas notas fiscais de sua emissão.

A responsabilização do Sr. ERISON PEDROSO está perfeita, na medida que detinha poderes amplos de gestão da empresa METALGEAR; ainda, foram encontradas fichas de assinaturas bancárias junto ao Banco HSBC; além disso, também foi constatado que a empresa METALGEAR firmou contratos de financiamentos bancários por intermédio do Sr. ERISON PEDROSO.

Todos esses fatos servem, não de indícios, mas provas cabais de que o Sr. ERISON PEDROSO também é responsável pela sonegação fiscal perpetrada na empresa METALGEAR no período de apuração objeto do auto de Infração, além, é claro, de sua dissolução irregular, já tratada no tópico anterior, relativo ao recurso voluntário do Sr. FRANCISCO ALEXANDRE.

A jurisprudência do STJ nos mostra que a dissolução irregular da sociedade enseja a responsabilização dos sócios e administradores pelas dívidas tributárias dos contribuintes pessoas jurídicas. Penso que o Sr. ERISON PEDROSO também contribuiu para essa dissolução irregular, haja vista que durante o período em que esteve à frente da empresa METALGEAR, de 2010 a 2012, não tomou nenhuma providência para a atualização do cadastro da mesma, mantendo nos registros constantes, tanto da Receita Federal, quanto da Junta Comercial do Estado de São Paulo, endereços que constataram-se inverídicos por parte da Fiscalização.

Aliás, parece-nos que a passagem do Sr. ERISON PEDROSO pela administração da METALGEAR selou definitivamente o destino da empresa, haja vista que a última DIPJ entregue pela mesma data de 25/05/2012 (vide o extrato do sistema CNPJ abaixo); neste mesmo ano a JUCESP cancelou os seus registros, haja vista a fraude constatada pela utilização de documentos furtados para a inserção do Sr. João Batista Maia Pinheiro no quadro societário, reconhecida pelo Poder Judiciário Federal (v. efls. 963). Ato contínuo, deu-se a baixa do CNPJ por parte da Receita Federal, através do Ato Declaratório nº 65/2014.

[...]

Também em relação à aplicação da multa qualificada, insurge-se o Recorrente adotando os mesmos argumentos já argüidos pelo Sr. FRANCISCO ALEXANDRE. Do mesmo modo, adoto os fundamentos já utilizados no tópico anterior para rechaçar o pedido de cancelamento/abrandamento da multa de ofício aplicada. Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário de Sr. ERISON PEDROSO.

[...] g.n.

Como se vê, as circunstâncias fáticas presentes no acórdão paradigma são muito distintas das analisadas no recorrido, tanto que justificaram a manutenção da multa qualificada, que justificou a caracterização da infração à lei tributária (sonegação) e a circunstância de a pessoa jurídica ter sido extinta regularmente (infração a lei civil). E ainda, no caso de um dos

sócios a imputação decorre de sua condição de administrador de fato da pessoa jurídica, situação indicativa da existência de interposta pessoa em seu quadro.

Desta feita, entendo que o recurso especial também não deve ser conhecido quanto a segunda divergência apontada.

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da PFN.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado