



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10325.721914/2012-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-001.102 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria Simples Nacional - omissão de receitas - sigilo bancário e responsabilidade tributária
Recorrente M R BARBOSA - ACESSÓRIOS - ME E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONTRIBUINTE. CONHECIMENTO. Não se conhece de recurso voluntário que desatende aos pressupostos de regência.

MATÉRIA DE FATO. ALEGADOS ERROS DE APURAÇÃO DOS TRIBUTOS LANÇADOS. Não comprovados pela Contribuinte os alegados erros de apuração dos tributos lançados pela Fiscalização, impõe-se a manutenção dos autos de infração.

MULTA QUALIFICADA. A substancial diferença entre os montantes de receita declarada e a receita tida como omitida, qualificada pela ausência de mínima justificativa da Contribuinte sobre a natureza e origem respectivas, autoriza a imposição de multa em percentual majorado, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96 c/c art. 71 da Lei n. 4.502/64.

MULTA AGRAVADA. INTIMAÇÃO. PRESTAR ESCLARECIMENTOS. NÃO ATENDIMENTO. AUSÊNCIA DE RESTRIÇÃO.

O agravamento da multa pelo não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos nada mais é do que a sanção legal para o não cumprimento do dever legal de prestação de informações. A lei não restringiu sua aplicação às situações em que a falta de cooperação do contribuinte causa prejuízos para a ação fiscal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Caracteriza a confusão patrimonial de esferas pessoais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, beneficiar-se pela transferência direta de valores da conta corrente da empresa contribuinte para a conta corrente pessoal.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário interposto pela Contribuinte. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo Responsável Solidário, vencido os conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho (relator) e Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que davam parcial provimento ao recurso do responsável para afastar o agravamento da multa de ofício e para cancelar o Termo de Sujeição Passiva Solidária, permitindo-se à Fazenda Nacional, se o caso, redirecionar ao Recorrente eventual execução fiscal proposta contra a Contribuinte com base nesses mesmos fatos, a teor do disposto no art. 135, III do CTN e na legislação processual vigente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

(assinado digitalmente)

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Presidente.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

(assinado digitalmente)

RICARDO MAROZZI GREGORIO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ (Presidente), JOSÉ EVANDE CARVALHO ARAUJO, FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES, RICARDO MAROZZI GREGÓRIO, JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Relatório

Tratam-se de recursos voluntários interpostos pela Contribuinte e pelo Responsável Solidário contra acórdão proferido pela Quarta Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza (DRJ/FOR) assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:2008

TEMPESTIVIDADE. PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS.

Não se conhece da impugnação apresentada pelo contribuinte fora do prazo. A impugnação tempestiva apresentada pelo responsável solidário aproveita ao contribuinte, inclusive quanto às alegações de mérito.

EFEITO DE CONFISCO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.
COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

Às instâncias administrativas de julgamento é vedada a apreciação da constitucionalidade das leis, e, por conseguinte, da conformação de sua aplicação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao efeito de confisco.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

A prática de atos de gestão da empresa, inclusive através de procuração, aliada à utilização de recursos da mesma para compras pessoais de valores expressivos, caracterizam a condição de sócio de fato, justificando a responsabilização solidária.

EXACERBAÇÃO DA MULTA.

O intuito deliberado da ocultação de sócio de fato da sociedade, aliado à discrepância sistemática e injustificável entre o volume de depósitos da empresa e sua receita declarada autorizam a qualificação da multa de 75% para 150%.

A resistência reiterada e injustificada ao atendimento das intimações da fiscalização autorizam o agravamento da multa qualificada de 150% para 225%.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em contas bancárias do sujeito passivo em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

Impugnação Não Conhecida

Crédito Tributário Mantido”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo, verbis*:

“Contra o contribuinte acima identificado foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 531 a 542); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 543 a 555); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (fls. 556 a 568); Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 569 a 580) e Contribuição Patronal Previdenciária (fls. 581 a 593), todos pela sistemática do SIMPLES, totalizando, na data do lançamento, crédito tributário de R\$ 4.130.459,53, já incluídos multa e juros, conforme discriminação constante do demonstrativo de fls. 2.

O detalhamento dos fundamentos fáticos e jurídicos da autuação consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 608 a 624, cujo conteúdo sintetizo a seguir:

a) a fiscalização decorreu da constatação de movimentação financeira incompatível com as receitas declaradas: no ano calendário de 2008, o contribuinte, optante do Simples, apresentou uma movimentação financeira a crédito de R\$ 17.230.671,63, contra um total de receitas declaradas na Declaração Anual do Simples Nacional – DASN, no valor total de R\$ 78.541,10;

b) após sucessivas intimações para apresentação de livros, documentos e extratos bancários, nenhuma delas atendida, a autoridade fiscal solicitou emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF e obteve diretamente das instituições financeiras os extratos bancários;

c) os extratos bancários foram objeto de análise pela autoridade fiscal, que após excluir os depósitos com características de transferências entre contas ou de estornos, elaborou lista exaustiva dos créditos cuja origem deveria ser comprovada, intimando o fiscalizado a fazê-lo. Porém, mais uma vez, a intimação deixou de ser atendida;

d) ante tal situação, a autoridade fiscal lavrou o presente auto de infração, imputando ao fiscalizado a infração consistente na omissão de receita, presumida pela ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96;

e) após diligências em terceiros, a fiscalização constatou que, além do sócio formal Márcio Rodrigues Barbosa, a fiscalizada contava também com um sócio oculto, o Sr. Werbeth Linhares Caldas;

f) tendo em vista a constatação acima, aliada ao fato de as receitas declaradas representarem parcela ínfima das receitas espelhadas na movimentação financeira, a autoridade fiscal qualificou a multa, majorando-a de 75% para 150%, sob o fundamento da caracterização de sonegação fiscal, tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/64;

g) tendo em vista a resistência sistemática do fiscalizado em atender às intimações, a multa de lançamento de ofício, além de qualificada, foi também agravada, passando de 150% para 225%, nos termos do inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96;

h) por fim, tendo em vista a constatação da condição de sócio de fato, por parte do Sr. Werbeth Linhares Caldas, foi ele arrolado como responsável solidário, conforme Termo de Sujeição Passiva anexo às fls. 627 a 629;

Cientes dos autos de infrações, o contribuinte e o responsável solidário, respectivamente em 17/12/12 (fl. 630) e 18/12/12 (fl. 632), apresentaram em 17/01/2013, as impugnações anexas respectivamente às fls. 635 a 761 e 762 a 900.

No que diz respeito ao mérito do lançamento, as impugnações apresentam conteúdo semelhante, diferenciando-se pelo fato de a impugnação apresentada pelo responsável solidário acrescentar, por óbvio, alegações relativas à não caracterização da sujeição passiva solidária.

Eis, em síntese, as alegações trazidas nas impugnações:

a) Da sujeição passiva tributária – não caracterização: não pode o impugnante (responsável solidário) ser responsabilizado porque apenas cumpriu ordens emanadas do seu patrão e não houve acréscimo em seu patrimônio;

b) Da exacerbação da multa – princípio da vedação ao efeito de confisco: ao aplicar a penalidade mais severa possível, no caso, multa agravada e qualificada, no percentual de 225%, a autoridade fiscal não levou em consideração o princípio da proporcionalidade e nem o do não confisco;

c) Da razoabilidade e a proporcionalidade: limites ao confisco tributário: o valor do crédito tributário constituído contra a autuada, optante do Simples, equivalente a R\$ 4.130.459,53, extrapola os limites da razoabilidade;

d) A impossibilidade de cumulação do arbitramento com a tributação da omissão de receita pelo lucro real: a tributação cumulou indevidamente o arbitramento do lucro da impugnante, aferido através dos depósitos bancários não identificados, com a tributação das receitas encontradas, pela sistemática do lucro real; vale dizer, para os depósitos bancários de origem não identificada a autuada utilizou a técnica do arbitramento; ao mesmo tempo, no que se refere à diferença de valores encontrada, a fiscalização lançou o crédito tributário pelo lucro real;

e) Das necessidades de exclusão da base de cálculo: a pura e simples adoção dos depósitos bancários não constitui elemento válido para a quantificação da base de incidência tributária, uma vez que não são todos os lançamentos ali registrados que implicam faturamento tributável, tais como transferências e outras movimentações;

f) Da ausência de requisitos para a imposição da multa punitiva agravada: não caberia a qualificação da multa, porquanto ausente o requisito do dolo, tendo em vista que não restou comprovado o intuito fraudulento; a não declaração de receitas, por si só, não é suficiente para caracterizar a prática de sonegação e com isso a imputação da penalidade agravada.

As alegações acima são acompanhadas de diversas referências à jurisprudência judiciária e administrativa.

Ao final, solicita o impugnante sua exclusão do pólo passivo da exigência, bem como que seja declarado nulo o lançamento e ‘ultrapassadas essas prejudiciais’, que seja reformado o auto de infração para excluir do crédito tributário os valores exacerbados da multa.

É o relatório.”

O acórdão recorrido não conheceu da impugnação apresentada pela pessoa jurídica (Contribuinte) e julgou improcedente a impugnação apresentada pelo responsável solidário pelos fundamentos sintetizados na ementa acima transcrita.

Em sede de recurso voluntário, a pessoa jurídica (Contribuinte) e responsável solidário reproduzem suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere à improcedência dos lançamentos pela (i) não caracterização da sujeição passiva tributária; (ii) exacerbação e falta de proporcionalidade e razoabilidade da multa aplicada em vistas ao princípio do não-confisco; (iii) ausência de elementos para a qualificação e o agravamento da multa de ofício; (iv) equívoco na metodologia da apuração do crédito tributário; e (v) erro na apuração da base de cálculo do lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

(a) Recurso Voluntário da Contribuinte

O recurso voluntário interposto pela Contribuinte não merece ser conhecido, por não preencher requisito formal de admissibilidade.

Conforme salientado em sede de Relatório, o acórdão recorrido não conheceu da impugnação da Contribuinte por força de sua intempestividade, prejudicando-se, portanto, a análise do mérito dos argumentos nela aduzidos. Incumbiria à Contribuinte em recurso voluntário impugnar os fundamentos da decisão nessa parte, suscitando as razões pelas quais entende equivocado o *decisum* e necessária a sua reforma, ante a pretensa tempestividade de sua impugnação.

Ocorre que a Contribuinte não se insurge contra o fundamento nuclear do acórdão recorrido relativo à apresentação da impugnação fora do prazo previsto nos artigos 15 do Decreto nº 70.235/72 e 39 do Decreto nº 7.574/11.

A ausência de impugnação dos fundamentos do ato decisório implica irregularidade formal do recurso e, conseqüente, não conhecimento do apelo. Nesse sentido, veja-se jurisprudência sumulada pelo E. Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. RAZÕES RECURSAIS QUE NÃO IMPUGNAM O FUNDAMENTO DA DECISÃO AGRAVADA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 182/STJ. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA ESPECIALIDADE PARA CONVERSÃO DO TEMPO DE SERVIÇO ESPECIAL EM COMUM APÓS 1998. AGRAVO REGIMENTAL NÃO CONHECIDO. 1. “É inviável o agravo do art. 545 do CPC que deixa de atacar especificamente os fundamentos da decisão agravada” (Súmula n. 182 do STJ). 2. De acordo com o entendimento firmado por ocasião do julgamento do REsp 1.151.363/MG, representativo da controvérsia, é possível a conversão do tempo de serviço exercido em atividades especiais para comum após 1998, desde que comprovado o exercício de atividade especial. No caso em tela, a recorrente não logrou êxito em demonstrar o exercício de atividade especial após 10/12/97 devido a ausência do laudo pericial para a comprovação da especialidade da atividade desenvolvida, conforme estipulado na Lei 9.528 /97. 3. Agravo Regimental não conhecido”. STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 919484 RS 2007/0015483-6)

No mesmo sentido, veja-se decisão do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (SP/MS), *verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL - NEGATIVA DE SEGUIMENTO À APELAÇÃO - RAZÕES DISSOCIADAS - AGRAVO INOMINADO - ALEGAÇÕES DIVERSAS, NÃO ENFRENTANDO A RECORRENTE OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA - NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO. I - A decisão agravada negou seguimento à apelação porque fundada em razões dissociadas. II - Interposto agravo

*que, sem impugnar os fundamentos deduzidos para o não conhecimento da apelação, tratou tão somente de atacar os dispositivos que embasaram a extinção do feito sem julgamento do mérito pelo juízo 'a quo'. III - Recurso não conhecido."TRF-3 - APELAÇÃO CÍVEL AC 70126 SP 97.03.070126-4 (TRF-3)
Data de publicação: 06/06/2007)*

Assim, seja pela inépcia da peça recursal, seja pelo fato de que é a impugnação tempestiva que dá início ao contencioso administrativo, hipótese inócua nesse caso, não se conhece do recurso voluntário da Contribuinte.

(b) Recurso voluntário do responsável solidário

O recurso voluntário interposto pelo Responsável Solidário ("Recorrente") é tempestivo e interposto por parte legítima (Súmula CARF n. 71), pelo que dele se toma conhecimento.

(i) Da sujeição passiva tributária

Conforme salientado em sede de relatório, o Recorrente impugna o termo de responsabilidade tributária solidária, às fls. 627 a 629 ("Termo"), sob o fundamento de que as provas colhidas pela Fiscalização seriam insuficientes para caracterização de tal responsabilidade.

O Termo, por sua vez, fundamenta-se exclusivamente na acusação de "interesse comum no fato gerador", a teor do art. 124, I do CTN.

Não procede a pretensão da Fiscalização de atribuir responsabilidade solidária entre a Contribuinte e o Recorrente à luz do art. 124, I do CTN.

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

Dada a amplitude e generalidade da expressão "interesse comum", esta (expressão) não pode ser tomada em acepção vulgar ou identificada em situações em que se aponte popularmente a existência de "interesse comum". Fosse admitida a responsabilidade dos sócios/administradores apenas por alegado "interesse comum no fato gerador", seria desnecessária a previsão do art. 135 do CTN, por exemplo, pois se desconhece hipótese em que sócios ou administradores não tenham "interesse" nas operações realizadas pelas empresas por eles administradas.

A expressão "interesse comum" há de ser considerada somente nas situações em que existe a comunhão da posição jurídica das pessoas em relação direta com o fato gerador da obrigação tributária, tal como ocorre, por exemplo, entre condôminos em relação aos tributos incidentes sobre o imóvel de sua propriedade ou entre herdeiros em relação aos tributos devidos pela sucessão *causa mortis*. Em outros termos, somente pode ser responsabilizado solidariamente com base na lei o participante do fato gerador que tenha ocupado o mesmo polo ou exercido a mesma atividade efetivada pelo contribuinte eleito pela

lei. Nesse sentido, é o entendimento do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO¹ sobre o conceito de “interesse comum”, *verbis*:

“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexo que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. Basta refletirmos na hipótese do imposto que onera as transmissões imobiliárias. No Estado de São Paulo, a lei indica o comprador como o sujeito passivo do gravame. Entretanto, quer ele quer o vendedor estão diretamente ligados à efetivação do negócio, havendo indiscutível interesse comum. (...)”

Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributário, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.”

Compartilhando deste entendimento, LUIZ ANTONIO CALDEIRA MIRETTI² afirma:

“Cabe ressaltar que a disposição genérica, ‘interesse comum’, adotada pelo legislador do CTN, não é suficientemente, adequada para revelar com precisão e segurança a exata medida da condição em que figuram os participantes da concretização do fato gerador, já que existem hipóteses nas quais pessoas com interesse comum estão presentes e contribuem para a ocorrência do fato jurídico tributário, mas apenas uma delas é o sujeito passivo da obrigação.”

Exemplo dessa situação ocorre na prestação de serviços em que haja incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, sendo o prestador e o tomador dos serviços participantes do correspondente fato gerador, com evidente interesse comum na

¹ “Curso de Direito Tributário”, 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 309/310, grifamos.

² “Comentários ao Código Tributário Nacional”, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 203, grifamos.

realização e obtenção dos serviços, respectivamente, e assim mesmo o sujeito passivo está somente na pessoa do prestador de serviços. Portanto, há interesse comum na situação que constitui o fato gerador, mas não há solidariedade passiva, visto que não existe mais de um sujeito passivo na relação tributária.

Feita essa breve ressalva quanto à imprecisão da utilização da expressão 'interesse comum', faz-se necessário abordar situação em que fica configurada a solidariedade passiva. Também em relação ao próprio ISS, há situação que evidencia a solidariedade, consubstanciada na existência de uma ou mais pessoas na qualidade de prestadoras de um único serviço para o mesmo tomador, ficando nítida nesse caso a presença de vários sujeitos passivos na mesma relação tributária, solidariamente obrigados em relação ao cumprimento da prestação tributária."

Na mesma linha de entendimento, o Prof. SACHA CALMON DE NAVARRO COELHO³, ao comentar o art. 124, I do CTN, ensina, *verbis*:

"Em direito tributário, têm-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários 'pro-indiviso' de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR)."

LUCIANO AMARO⁴ também é taxativo em relação às situações que importam no reconhecimento do interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, *verbis*:

"(...) o fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (p. ex., a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão em lei (já agora nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição." (...)

O interesse comum no fato gerador põe os devedores solidários numa posição também comum. Se, em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seria qualificável como terceiro, pois ambos estariam ocupando, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar do contribuinte)."

O Superior Tribunal de Justiça ratificou tal entendimento ao atestar que o *"interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse*

³ "Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66)", Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 285, grifamos.

⁴ "Direito Tributário Brasileiro", 3ª edição, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 295, grifamos.

jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible”, conforme julgado abaixo, verbis:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...) 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: ... 7. Conquanto a expressão ‘interesse comum’ - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: ‘... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.’ (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220). 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador

da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível. 10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. ... 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A." (REsp 884.845/SC (2006/0206565-4), STJ, 1ª Turma, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 05/02/2009, DJe 18/02/2009 – grifos nossos).

A responsabilização pessoal dos dirigentes de pessoas jurídicas de direito privado – sejam eles de fato ou de direito – é excepcional e condicionada à presença dos requisitos estabelecidos no art. 135, III do CTN, qual seja: prática de atos com excesso de poder ou infração da lei, estatuto ou contrato social. Diferentemente do que ocorre com o art. 124, I do CTN, tal responsabilização tem natureza subsidiária em relação ao devedor principal e, portanto, não permite à Fazenda Nacional inserir o nome do sócio/administrador originariamente na CDA em litisconsórcio com o contribuinte.

Não se trata, pois, de mera remissão equivocada do Termo a dispositivo de lei, mas de opção pela Fiscalização por regime (de responsabilidade) inaplicável à espécie.

Daí porque inadmissível a pretensão de lançar mão do art. 135 do CTN (em substituição ao art. 124, I do CTN) para manter a imputação de responsabilidade solidária no caso. Diante do art. 146 do CTN⁵, não é dado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico adotado para o ato de imputação de responsabilidade tributária para sanar equívoco do lançamento originário.

RICARDO LOBO TORRES⁶ ensina que a “*autoridade administrativa, depois de efetivado o lançamento, não pode alterá-lo, de ofício, sob o argumento de que a interpretação jurídica adotada não era a correta, a melhor ou mais justa. Nem mesmo se os Tribunais Superiores do País firmarem orientação jurisprudencial em sentido diverso daquela que prevaleceu no lançamento, com o que se teria robustecido a convicção da presença do erro de direito, poderá o agente fazendário modificar o ato para agravar a situação dos*

⁵ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Anulação de incentivos fiscais – efeitos no tempo*. RDDT 121/127, out/05.

contribuintes.” Por sua vez, PAULO DE BARROS CARVALHO⁷, ao tratar do art. 146 do CTN, assevera que a “autoridade administrativa não está autorizada a majorar pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo, sim, provando haver erro de fato. Mas como o direito se presume conhecido por todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modificá-la. A prática tem demonstrado a frequência de tentativas da Administração, no sentido de alterar lançamentos, fundando-se em novas interpretações de dispositivos jurídico-tributários. A providência, entretanto, tem sido reiteradamente barrada nos tribunais judiciais, sobre o fundamento explícito no art. 146 do Código Tributário Nacional (...).” Na mesma linha de entendimento, MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁸ ensina que o “legislador está impedido, por força do princípio da irretroatividade do ato administrativo, de autorizar a ampla revisão do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Observe-se que todas as hipóteses elencadas no art. 149 de revisão referem-se, antes, a erro da Administração, provocado por culpa, omissão, dolo ou fraude do próprio contribuinte ou de terceiro. Não é possível alterar lançamento por erro de direito ou por singela mudança de critério jurídico a que a própria Administração deu causa”. Tais entendimentos são também seguidos pelo Prof. EDUARDO SABBAG⁹ ao afirmar que “inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior”.

Trata-se de entendimento pacificado e submetido ao regime de recurso repetitivo do art. 543-C do CPC, conforme decisão da PRIMEIRA SEÇÃO do E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA proferida nos autos do Recurso Especial nº 1130545/RJ (doc.12), no sentido de que *“nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN”*, conforme ementa abaixo, *verbis*:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

(...)

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. P. 419.

⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. atualizada de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 2000. P. 811.

⁹ Eduardo Sabbag, in “Manual de Direito Tributário”, 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707.

desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. *Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".*

7. *Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".*

8. *A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:*

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446).

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório.

Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708).

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo desprovido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707).

(REsp 1130545/RJ (2009/0056806-7), STJ, Primeira Seção, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 09/08/2010, DJe 22/02/2011).

No mesmo sentido, cite-se outra decisão da PRIMEIRA SEÇÃO do E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, *verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. ACÓRDÃO EMBARGADO QUE APRECIA O MÉRITO RECURSAL. PRIMEIRO PARADIGMA NÃO APRECIA O MÉRITO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COLACIONADOS COMO DIVERGENTES. SEGUNDO PARADIGMA APLICA IDÊNTICO ENTENDIMENTO. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. INDEFERIMENTO LIMINAR DOS EMBARGOS.

1. Acórdão embargado no sentido de que a revisão de lançamento do imposto por erro de classificação operada pelo Fisco, que aceitou as declarações do importador quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo CTN (Súmula 227/TFR). A Primeira Turma considerou que o lançamento suplementar é, portanto, incabível quando motivado por erro de direito.

2. *Acórdãos paradigmas da Segunda Turma, cujas hipóteses cuidam de erro de fato, e não erro de direito; o primeiro aresto aplica a Súmula 7/STJ, e o segundo aplica a mesma jurisprudência do acórdão embargado.*

3. *A ausência de similitude fática e, bem como a ausência de divergência entre os arestos confrontados ensejam o indeferimento liminar dos embargos de divergência. Agravo regimental improvido.”*

(AgRg nos EREsp 1112702/SP (2010/0143216-6), Primeira Seção, STJ, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, j. 27/10/2010, DJe 16/11/2010, grifamos).

A vedação à revisão do lançamento fiscal nos casos de erro de direito já encontrava apoio na Súmula nº 227 do extinto TFR, ao dispor que: *“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”*.

Por tais fundamentos, o Termo merece ser anulado.

Por decorrer de fato estranho à (im)procedência dos fatos alegados pela Fiscalização ao longo do procedimento fiscal, o cancelamento do Termo não impede a Fazenda Nacional de, se o caso, redirecionar ao Recorrente eventual execução fiscal proposta contra a Contribuinte com base nesses mesmos fatos, a teor do disposto no art. 135, III do CTN e na legislação processual vigente.

(ii) Exacerbação e falta de proporcionalidade e razoabilidade da multa aplicada em vistas ao princípio do não confisco;

Por sua índole constitucional, o conhecimento das razões da Recorrente relativas à violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco encontra óbice na Súmula n. 2 do CARF, que assim dispõe, *verbis*: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*.

(iii) Da imputação de multa agravada e qualificada

Quanto à *qualificação da penalidade de ofício*, filiei-me no passado à corrente jurisprudencial que assentava o entendimento de que a apresentação de declaração “zerada” pelo contribuinte, por si só, não seria suficiente para justificar a qualificação da multa de ofício aplicada no lançamento, independentemente do montante dos valores omitidos ou da quantidade de anos-calendário, em vista do fato de esta se caracterizar em mera “declaração inexata”.

Contudo, refletindo melhor sobre a questão, parece-me que a prática de ocultar do fisco, mediante apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

No caso, houve apresentação, pela Contribuinte, de Declaração Simplificada — PJ, ac 2008, na condição de optante pelo SIMPLES, pela qual foi declarado montante total de receitas de **R\$ 78.541,10**, enquanto que as informações prestadas pelas instituições Bradesco e Banco do Brasil, indicam movimentação financeira no mesmo período de **R\$ 12.380.875,61** e

4.849.796,02 para cada banco, respectivamente, o que evidenciada substancial diferença entre a receita declarada e a efetivamente recebida.

Citada substancial diferença de receita declarada, qualificada pela ausência de mínima justificativa da Contribuinte sobre a natureza respectiva, conduziu a Fiscalização a (acertadamente) lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96 c/c art. 71 da Lei n. 4.502/64. Esse entendimento encontra respaldo em precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE. - Os argumentos da autuada para sustentar nulidade dos lançamentos devem ser rejeitados, quando as provas dos autos mostrarem o contrário do alegado. Da mesma forma este Colegiado não acolhe alegações de nulidade, quando os argumentos destoam de pacífica e conhecida jurisprudência da casa.

IRPJ - DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO - Na existência de dolo, a regra de decadência do IRPJ, desloca-se do art. 150 do CTN para o art. 173 do CTN, hipótese em que o prazo tem início no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o tributo era exigível. Para os fatos geradores trimestrais, entende-se por exercício, para fins de contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 173 do CTN, o ano-calendário seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim, as exigências relativas aos fatos geradores trimestrais ocorridos em 31.03.99; 30.06.99 e 31.10.99 devem ser canceladas. O tributo, cujo fato gerador ocorreu em 31.12.99, poderia ser exigido a partir de 1º de janeiro de 2000, logo o prazo decadencial inicia-se 1º de janeiro de 2001.

CSLL - DECADÊNCIA - A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, têm natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º.

IRPJ/CSLL - ARBITRAMENTO DO LUCRO - RECEITA BRUTA CONHECIDA A PARTIR DE DOCUMENTOS DE EXPORTAÇÃO - VALIDADE - É válido lançamento fiscal para exigência dos tributos e contribuições tendo como base o lucro arbitrado a partir de receitas auferidas, provadas por regulares documentos de exportação (Notas Fiscais, Conhecimentos de Embarque e Registros no Siscomex), não tendo o contribuinte apresentado elementos materiais capazes de afastar a conclusão fiscal.

MULTA QUALIFICADA - SONEGAÇÃO PATENTE - Auferir vultosas receitas de exportação sem declará-las à administração tributária e sem qualquer pagamento de tributos e contribuições, escondendo-as mediante apresentação de

Declaração de Inatividade é conduta dolosa que se amolda perfeitamente à figura delituosa da sonegação, justificando a qualificação da penalidade.

Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ nos três primeiros trimestres de 1999. Pelo voto de qualidade, ACOLHER a preliminar de decadência da CSLL nos três primeiros trimestres de 1999, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Luiz Martins Valero (Relator) e Jayme Juarez Grotto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.”

Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente.

O agravamento da penalidade de ofício, por sua vez, merece ser afastado, porquanto a ausência de apresentação dos documentos não impediu que a Fiscalização tomasse conhecimento pleno da receita omitida pelo Contribuinte e do fato gerador dos tributos lançados, com a conseqüente lavratura dos lançamentos. Tal circunstância é tão evidente no caso que a Fiscalização sequer lavrou os lançamentos sob o regime do lucro arbitrado. Assim, a própria Fiscalização entendeu que a não-apresentação dos livros fiscais e demais documentos fiscais solicitados não prejudicou o conhecimento dos fatos geradores ocorridos segundo o regime de tributação adotado pela própria Contribuinte.

(iv) Erro de metodologia na apuração do crédito tributário

Aduz a Contribuinte que a Fiscalização teria cometido erro de metodologia na apuração do crédito tributário, pois parte das receitas teriam sido tributadas pelo lucro arbitrado e parte delas teriam sido tributadas pelo lucro real, no mesmo ano-calendário.

Em que pesem as razões da Recorrente, como bem destacou o acórdão recorrido, a Fiscalização não se utilizou da metodologia do lucro arbitrado, tampouco da sistemática do lucro real para a determinação da base de cálculo dos lançamentos. Conforme se verifica às fls. 594 a 607, a autoridade fiscal se valeu das alíquotas prescritas na legislação do próprio SIMPLES.

Rejeita-se, pois, a alegação da Contribuinte.

(v) Erro na apuração da base de cálculo do lançamento

Alega a Contribuinte que a Fiscalização teria cometido erro na determinação do montante do crédito tributário lançado ao considerar em seu cálculo: (i) receitas cumuladas; e (ii) valores que não teriam natureza de receita, mas de meras transferências e depósitos de mesma titularidade.

Conforme se verifica nas referidas fls. 594 a 607, a Fiscalização utilizou-se, para cálculo do crédito tributário, das receitas apuradas mensalmente e não de forma acumulada no ano. O cálculo da receita acumulada no ano-calendário se deu tão somente em função da necessidade de definição da alíquota a ser aplicada, uma vez que o art. 9º da Resolução CGSN nº 5/2007 prevê alíquotas majoradas no caso das receitas ultrapassarem em mais de 20% o limite estabelecido pela legislação do SIMPLES para o ano.

Por fim, sustenta a Contribuinte que a Fiscalização teria considerado, como receita, transferências e outros depósitos que não fariam parte do resultado da Contribuinte. Contudo, como bem ressaltado pelo acórdão recorrido, o Recorrente não apresentou documentos ou outras provas necessárias para demonstrar a procedência de suas alegações, razão pela qual os lançamentos não merecem reparos nessa parte.

(v) Conclusões

Por todo o exposto, orienta-se voto no sentido de (a) não conhecer do recurso voluntário interposto pela Contribuinte; e (b) conhecer do recurso voluntário interposto pelo Responsável Solidário para dar-lhe parcial provimento a fim de que (i) seja afastado o agravamento da multa de ofício e (ii) seja anulado o Termo de Sujeição Passiva Solidária, permitindo-se à Fazenda Nacional, se o caso, redirecionar ao Recorrente eventual execução fiscal proposta contra a Contribuinte com base nesses mesmos fatos, a teor do disposto no art. 135, III do CTN e na legislação processual vigente.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - RELATOR

Voto Vencedor

Conselheiro RICARDO MAROZZI GREGORIO

Não obstante a costumeira qualidade contida nas razões do voto do ilustre Relator, peço vênica para discordar de suas conclusões quanto ao agravamento da multa e ao cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

No tocante ao agravamento da multa aplicada, motivada pelo fato de a empresa autuada não ter respondido ou apresentado qualquer esclarecimento, o Relator justificou seu voto pelo desagravamento argumentando que este fato não impediu a fiscalização de ter conhecimento da receita omitida e, portanto, do fato gerador dos tributos lançados. Tal circunstância seria tão evidente que a fiscalização sequer lavrou os lançamentos sob o regime do lucro arbitrado.

Sei que boa parte da jurisprudência desta Casa inclina-se no sentido de restringir o agravamento da multa às situações em que a falta de cooperação do contribuinte causa prejuízos para a ação fiscal. Noutros casos, a ideia de “causar prejuízos” é substituída por expressões de conteúdo semelhante como “dificultar”, “impedir” ou “embaraçar” a fiscalização.

Nada obstante, não concordo com esse entendimento.

Para começar, a redação do artigo 44, § 2º, “a”, da Lei nº 9.430/96, enuncia um critério absolutamente distinto: o “não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos”. Admito até discutir a amplitude do conceito indeterminado “prestar esclarecimentos”, mas não vejo motivo para impor uma restrição que a lei não previu.

Ademais, como inferir que não houve prejuízo, dificuldade, impedimento ou embaraço à fiscalização se não se pode ter certeza que outros fatos poderiam estar sendo ocultados? E se tais fatos ensejassem créditos tributários de maior soma? E se comprovassem outras responsabilidades tributárias? E se motivassem a ampliação da ação fiscal (tributos, períodos, outros contribuintes)? E se, por outro lado, atuassem em benefício dos sujeitos passivos, não haveria também que se considerar o prejuízo de uma ação fiscal que indevidamente imputou o ônus tributário?

O dever de prestação de informações à Receita Federal tem respaldo legal e foi consolidado nos artigos 927 e 928 do RIR/99, *verbis*:

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

Portanto, a falta de resposta à intimação que solicita informações ou esclarecimentos caracteriza verdadeira falta de respeito para com a Administração Tributária. Por isso, a determinação legal é de que tal conduta deva ser penalizada.

Sem embargo, as informações solicitadas não poderão ter conteúdo dissociado daquilo que for razoavelmente necessário para a apuração das situações fáticas concernentes aos tributos e períodos preestabelecidos para a ação fiscal. Nada impede, contudo, se as respostas fornecidas revelarem indícios de que houve descumprimento de obrigações tributárias em outros tributos e/ou períodos, que seja solicitada a ampliação da ação fiscal. A partir de então, os elementos solicitados deverão estar circunscritos dentro dessa nova amplitude. Obedecida essa premissa, o agravamento da multa nada mais é do que a sanção legal para o não cumprimento do mencionado dever legal de prestação de informações. Diante disso, prefiro seguir a literalidade da lei.

Neste sentido, observo que desde o começo da fiscalização foram solicitados não só os extratos bancários que, obtidos de outra forma (RMF), acabaram por permitir a concretização da hipótese legal de presunção de omissão de receitas. Mas, foram também solicitados o livro caixa, notas fiscais e cópia do contrato social e suas alterações. E a intimação para a apresentação desses elementos foi reiterada em diversos termos de intimação (vide fls. 2 a 5 do Termo de Verificação Fiscal).

Ora, nada garante que uma omissão de receita mais elevada pudesse ser constatada se o conjunto de notas fiscais e o livro caixa fossem apresentados. Outras operações, financeiramente desvinculadas das contas bancárias que foram objeto do pedido de RMF, poderiam ser detectadas. Outros indícios poderiam levar à descoberta de fatos geradores de outros tributos e, até mesmo, em outros períodos distintos dos fiscalizados.

Enfim, não se pode concluir, como concluiu o Relator, que a falta de apresentação dos elementos solicitados não impediu que a fiscalização tomasse conhecimento pleno da receita omitida, nem se pode prever a dimensão dos prejuízos causados à ação fiscal. Ademais, o fato de não ter havido arbitramento do lucro é decorrência de sua incompatibilidade com o regime de tributação adotado, o Simples Nacional, e não da evidência de que toda a receita omitida foi efetivamente alcançada.

Quanto ao cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária, o Relator justificou seu voto por não concordar com a qualificação do caso no âmbito da hipótese de responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I, do CTN. Veja-se o seu conteúdo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação, citada pelo Relator, segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades.

Em consonância com o trecho do julgado do STJ (REsp 834.044) transcrito pelo relator, essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa. Têm também o **interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal** (a

receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

É o que se sucedeu no presente caso, na medida em que a fiscalização constatou que cheques da empresa contribuinte eram utilizados para aquisição de gado e para a concessão de empréstimos em nome da pessoa apontada como responsável solidário, o Sr. Werbeth Linhares Calda (itens 3.2.4 e 3.2.5 do Termo de Verificação Fiscal).

Por fim, apenas para deixar registrado, discordo também da assertiva segundo a qual seria desnecessária a hipótese do artigo 135 do CTN caso se admita a responsabilização dos sócios/administradores com base no interesse comum do artigo 124, I, do CTN. Utilizo o seguinte exemplo neste sentido. Imagine-se um pai sócio-administrador que transfere os recursos financeiros de sua empresa para a conta bancária de um filho. O pai seria responsabilizado pelo artigo 135. Mas, os recursos financeiros estão na titularidade do filho. Então, pela confusão patrimonial, fica também caracterizado o interesse comum do filho.

Esses foram os fundamentos que justificaram a negativa de provimento ao recurso voluntário no que concerne ao agravamento da multa e ao cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

(assinado digitalmente)

RICARDO MAROZZI GREGORIO – Redator designado