



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

Processo n° 10380.732608/2011-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.920 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria Omissão de Receitas - Arbitramento - Multa Qualificada
Recorrente DISTRIBUIDORA DE PNEUS NOSSA SENHORA DA GLÓRIA LTDA
 (coobrigado ORLANDO BENEVIDES CAVALCANTE)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MATÉRIA DE FATO - Não colacionados aos autos documentos que comprovem as alegações recursais e ilidam a legitimidade da ação fiscal, impõe-se a manutenção dos lançamentos.

MULTA DE OFÍCIO. A prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação ou a 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.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO DE FATO.

Comprovado nos autos que terceiro era o verdadeiro proprietário e administrador da empresa, resta configurado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e correta é a sua responsabilização solidária nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Manoel Mota Fonseca, que cancelavam, nos termos do voto do relator, o Termo de Sujeição Passiva Solidária, e o conselheiro Manoel Mota Fonseca, que também cancelava os lançamentos tributários relativos aos anos de 2008 e 2009, por erro na

identificação do sujeito passivo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otavio Oppermann Thomé, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Jose Evande Carvalho Araújo, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ricardo Marozzi Gregório, Manoel Mota Fonseca.

Relatório

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

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. SÓCIO DE FATO. ADMINISTRADOR DE FATO

A responsabilidade tributária de pessoa interposta na atividade empresarial de contribuinte é devida quando ficar comprovada a sua condição de sócio de fato ou de administrador de fato da pessoa jurídica.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

Os suprimentos feitos por sócio à empresa a título de integralização de capital, quando não tiverem a origem e a efetiva entrega do numerário comprovadas, caracterizam-se omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

IRPJ. LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

A não apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal enseja o arbitramento do lucro, bem como se a

escrituração mantida pelo contribuinte for considerada imprestável para se determinar o lucro real.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

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

Trata-se de impugnação a lançamentos tributários do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ (fls 3/21) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL (fls 22/37), com fatos geradores ocorridos nos anos calendário 2008, 2009 e 2010, perfazendo o crédito tributário no montante de R\$ 5.737.094,05, já computados os juros moratórios e a multa de ofício qualificada (150%).

De acordo com a descrição dos fatos contida nos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal (fls 61/87), o contribuinte omitiu receita de sua atividade ao incorrer nas seguintes infrações fiscais:

(i) SALDO CREDOR DE CAIXA, nos meses de julho a dezembro de 2010, apurado em recomposição da conta caixa escriturada no livro razão, a partir do exame de extratos bancários, conforme demonstrado nas planilhas de fls 38/44 (art. 281, I, do RIR/99);

(ii) PASSIVO FICTÍCIO, nos meses de setembro e dezembro de 2010, caracterizado pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada, consoante demonstrado em planilhas de fls 45/53 (art. 281, III, do RIR/99);

(iii) SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS, em 05.10.2010, efetuado pelos sócios da empresa e registrado na conta caixa do livro razão, no valor de R\$ 450.000,00, cuja origem e efetividade da entrega não restou comprovada, conforme Termo de Verificação Fiscal (art. 282 do RIR/99);

(iv) FALTA DE DECLARAÇÃO OU RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS, nos meses de janeiro de 2008 a junho de 2010, incidentes sobre a receita bruta conhecida a partir das relações mensais de faturamento e das demonstrações do resultado do exercício, em conformidade com planilhas de fls 54/56;

(v) FALTA DE DECLARAÇÃO OU RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS, nos meses de setembro a dezembro de 2010,

incidentes sobre a receita bruta registrada no livro razão (conta Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado), consoante Termo de Verificação Fiscal.

As infrações acima foram apuradas em ação fiscal inicialmente desenvolvida sobre o contribuinte submetido, no período de 8 a 12 de novembro de 2010, ao Regime Especial de Fiscalização. Esse regime foi motivado por evidências configuradoras de situações previstas no art. 2º da Instrução Normativa nº 979, de 2009, as quais foram levantadas a partir do exame dos registros societários e fiscais da empresa PENTA COMÉRCIO DE PNEUS LTDA, CNPJ 05.938.487/000171, associados a diligências realizadas pelos setores de investigação (ESPEI) e de programação (SAPAC) da DRF/Fortaleza, e que resultou na constatação de que referida empresa teve continuidade na DISTRIBUIDORA DE PNEUS NOSSA SENHORA DA GLÓRIA, ora impugnante.

A apuração do IRPJ e da CSLL observou o regime do lucro arbitrado. No período de 2008, a aplicação dessa sistemática se deu porque o contribuinte não apresentou os livros referentes à sua escrituração contábil e fiscal (art. 530, III, do RIR/99). Nos períodos de 2009 e 2010, a adoção do regime se fez necessária porque a escrituração mantida pelo contribuinte estava imprestável para se determinar o lucro real (art. 530, II, do RIR/99).

O senhor Orlando Benevides Cavalcante, CPF 214.166.30325, foi notificado, em 09.12.2011 (fl 1387), dos autos de infração na condição de responsável solidário, porquanto se revelar “verdadeiro proprietário” ou “sócio oculto” tanto da PENTA quanto da DISTRIBUIDORA (arts. 124, I, e 149, VII, do CTN), conforme Termo de Sujeição Passiva de fls 1368/1378.

Cientificada pessoalmente da pretensão fiscal em 07.12.2011 (fl 481), a pessoa jurídica apresentou impugnação em 06.01.2012 (fls 1391/1464), nela pedido a nulidade ou improcedência dos lançamentos, à luz das seguintes alegações:

(i) Os autos de infração não observaram o art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, na medida em que a motivação neles contida “não elucidada, na tipificação ali carreada [art. 530, III, do RIR/99], as extensões pelo descumprimento de tal preceito, o que traz embaraço à (...) defesa”;

(ii) O contribuinte não poderia ter apresentado os livros relativos ao ano de 2008, pois só passou a operar em 2009, auferindo receita somente em 2010, de modo que o arbitramento do lucro constitui providência inadequada para apuração da base tributável; nesse sentido, refere que as empresas Pirelli e Repsol, em respostas às solicitações feitas pela RFB, deixaram bem claro que forneceram produtos ao impugnante somente nos meses finais de 2009, bem como no ano de 2010;

(iii) Os livros fiscais e contábeis (diário, razão e lalur), relativos aos anos de 2009 e 2010, estão regularmente escriturados, prestando-se, portanto, a determinação do lucro real;

(iv) Quanto aos anos de 2008 e 2009, os valores registrados na “relação mensal de faturamento” e no “Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício” não dizem respeito à real contabilidade da empresa, razão pela qual não há qualquer indício das movimentações ali declaradas; em conclusão, só se pode tributar o ganho da empresa, e não uma declaração específica, desprovida de qualquer elemento probatório, sob pena de total desrespeito ao princípio da legalidade, uma vez que estaria criando novo fato gerador; nesta senda, eventuais documentos, que não integram a contabilidade da empresa, são imprestáveis para a realização do cálculo do imposto de renda, a menos que exista prova do acréscimo patrimonial, o que não é o caso;

(v) No que diz respeito aos suprimentos de caixa feitos pelos sócios a título de aumento de capital, em 2009, e em função de empréstimos, em 2010, nos respectivos valores de R\$ 92.727,28 e R\$ 495.000,00, esclarece-se que tais movimentações foram devidamente escrituradas; curioso observar, neste ponto, que para o cálculo de tributo, basta existir documento desconexo da contabilidade da empresa, ainda que sem qualquer prova que venha a atestar a veracidade de tal documento, e independentemente de qualquer acréscimo patrimonial do impugnante; entretanto, para se deixar de cobrar a mesma espécie de tributo, a regular declaração contábil já não serve, devendo o contribuinte fazer prova da declaração;

(vi) A afirmação de que a DISTRIBUIDORA é a sucessora de fato da PENTA está baseada em mera suposição, vez que desprovida de elementos de prova; de fato, as conjecturas realizadas nos autos de infração, acerca do assunto, baseiam-se em uma aparente coincidência de endereços, número de telefone e funcionários, a qual, por óbvio, não pode conduzir à declaração de tamanha gravidade; ademais, tais pessoas jurídicas sequer têm sócio em comum;

(vii) Igualmente a assertiva de que o Sr. Orlando Benevides Cavalcante é o proprietário da PENTA e da DISTRIBUIDOR carece de prova, não sendo suficiente para confirmá-la o fato de o responsável solidário ser sócio de outras empresas que atuam em ramo assemelhado ou ser parente dos sócios do impugnante.

Em 09.01.2012, o responsável solidário também apresentou impugnação (fls 1521/1536), na qual contesta a sujeição passiva que lhe é atribuída, pedindo igualmente a improcedência dos lançamentos. Para tanto, sustenta que:

(i) a responsabilidade solidária está lastreada em indícios frágeis (vínculo de parentesco com os sócios das pessoas jurídicas, a mudança de instalação predial das pessoas jurídicas, titularidade de outras empresas que atuam em ramo

assemelhado; ser titular de empresa que funciona no mesmo endereço da DISTRIBUIDORA etc);

(ii) não pode ser responsabilizado pelo crédito tributário das pessoas jurídicas das quais sequer é sócio;

(iii) se a fiscalização quer responsabilizá-lo, necessário se faz que o contrato social, que carrega presunção de veracidade (pois contém a chancela da Junta Comercial), seja previamente declarado falso;

(iv) não sendo sócio, não tem acesso aos dados contábeis, de modo que não pode responder as acusações relativas às infrações fiscais;

(v) nenhum ato praticado pelo impugnante evidencia a condição de sócio de fato ou oculto, a exemplo da assinatura no verso dos cheques emitidos pela DISTRIBUIDORA, pois o fez como fiador do título de crédito.

Essa Turma de julgamento apreciou inicialmente o presente processo em 10 de abril de 2012, quando decidiu converter o julgamento em diligência, conforme a Resolução nº 08.002.354 (fls. 1541/1562).

Realizada a diligência e juntados os documentos correspondentes (fls. 1564/1968), o responsabilizado foi cientificado e apresentou a manifestação contida nas fls. 1971/1976”.

O acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte e pelo Responsável Solidário pelos fundamentos sintetizados na ementa acima transcrita.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte e o Responsável Solidário reproduzem suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere: **(i)** à deficiência na caracterização de sujeição passiva por insuficiência das provas colhidas pela Fiscalização; **(ii)** ao cerceamento de defesa, em função da inexistência de tipificação legal do arbitramento dos anos de 2008 e 2009; **(iii)** ao cerceamento de defesa, em virtude da falta de organização e numeração do processo administrativo; **(iv)** à inatividade do Contribuinte nos anos de 2008 e 2009; **(v)** à impossibilidade de se utilizar balanço e DRE não escriturados como base para a autuação; **(vi)** ao erro ao calcular o tributo com base no lucro arbitrado na sistemática aplicada aos casos em que a receita é conhecida; **(vii)** ao erro na identificação do sujeito passivo; **(viii)** à ausência de elementos para o agravamento da multa; e **(ix)** ao erro na apuração da base de cálculo do lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Os recursos voluntários da Contribuinte e do Responsável Solidário são tempestivos e interpostos por parte legítima, pelo que deles se toma conhecimento.

(i) Da sujeição passiva

Conforme salientado em sede de relatório, o Recorrente impugna o termo de responsabilidade tributária solidária (“Termo”) sob o fundamento de que as provas colhidas pela Fiscalização seriam insuficientes para caracterização de tal responsabilidade.

De acordo com o Termo (fls. 1368/1378), “no exercício do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em procedimento de fiscalização desenvolvido junto à contribuinte DISTRIBUIDORA DE PNEUS NOSSA SENHORA DA GLÓRIA, CNPJ Nº 73.641.409/0001-60, de que trata o MPF nº 03.1.01.00-2010-01427-2, foram constatados os fatos abaixo relatados, que evidenciam a co-responsabilidade do Sr. ORLANDO BENEVIDES CAVALCANTE, CPF Nº 214.166.303-25, em relação ao crédito tributário resultantes da dita fiscalização, na forma do art. 124, I, combinado com o artigo 149, inciso VII da Lei nº 5.172/66 (...)”.

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 existente 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 pólo ou exercido a mesma atividade efetivada pelo contribuinte eleito pela lei. Nesse sentido, é o entendimento do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO sobre o conceito de “interesse comum”¹, *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 nexa 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 partícipes do correspondente fato gerador, com evidente interesse comum na 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 COELHO ao comentar o art. 124, I do CTN, ensina³, *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 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

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

Documento assinado eletronicamente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/05/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 12/05/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

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

grifamos.

*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 imponible.** 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).

Sobre o ponto, ainda, veja-se que o próprio acórdão recorrido rechaça a utilização desse fundamento para a imputação de responsabilidade, *verbis*:

“Ocorre que o interesse comum acima manifesto, ficaria, em meu entender, patente às pessoas jurídicas, e não à pessoa física do administrador. Para a responsabilização pessoal deste, nos termos do art. 124, I, do CTN, seria necessário a comprovação da comunhão ou confusão no recebimento das receitas ou rendimentos por parte do administrador e da pessoa jurídica. O que não ficou patente nos autos.”

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 também é inadmissível a pretensão do acórdão recorrido 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 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*

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.

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

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

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

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 despido 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 inexistente 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 ora Responsável Solidário 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) Preliminarmente: do alegado cerceamento de defesa

Não se verifica no presente caso o cerceamento de defesa. O processo administrativo eletrônico visa, justamente, facilitar o acesso do contribuinte aos documentos, evitando as dificuldades geralmente enfrentadas para a obtenção de cópia nos casos dos antigos processos em papel. Os Recorrentes ainda alegam que as folhas não estão numeradas, afirmação esta que não procede, pois a todas as folhas do Processo Administrativo é conferida numeração pelo sistema informatizado da RFB.

(iii) Do mérito: do arbitramento de lucro realizado pela Fiscalização, da omissão de receitas e sujeição passiva

Conforme se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização, em suas diligências às dependências administrativas da empresa, localizou e apreendeu Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), assinados pelo contador e diretores da Contribuinte que não condiziam com os valores escriturados nos livros fiscais.

As referidas demonstrações financeiras registravam valores nos anos de 2008 e 2009, bem como no período de janeiro a junho (1º semestre) do ano de 2010. É de se destacar que para o ano de 2008, a Contribuinte não forneceu os livros contábeis, apresentando somente os livros referentes aos anos de 2009 e 2010. Assim, para o ano de 2008, a Fiscalização estava de posse apenas de demonstrações financeiras não escrituradas, enquanto que, para os anos de 2009 e 2010, havia duas documentações contábeis, uma escriturada (oficial) e outra não escriturada (não oficial).

Para os anos de 2009 e 2010, ainda, a Fiscalização apurou também omissão de receita, mediante a verificação de saldo credor de caixa, passivo fictício, suprimentos de numerários e compras não contabilizadas (hipóteses previstas nos art. 281 e 282 do RIR/99).

Ao determinar os valores que seriam base para o arbitramento do lucro, a Autoridade Fiscal utilizou-se, para todos os trimestres de 2008 e 2009, bem como para o primeiro e segundo trimestre de 2010, as receitas informadas na Demonstração de Resultado do Exercício assinada pelo contador e diretores da Contribuinte (fls. 86), *verbis*:

“78. Para efeito de cálculo do arbitramento acima referido, relativo ao período compreendido entre o primeiro trimestre de 2008 e o segundo trimestre de 2010, adota-se por base, os montantes da “receita bruta” colhidos das Demonstrações de Resultado do Exercício retidas pela fiscalização no estabelecimento da empresa por ocasião do REF, decompostos os valores mensais indicados nas planilhas que, com as ditas demonstrações, foram também retidas naquela ocasião por esta fiscalização, cabendo ressaltar que em relação a esse período, deixa-se de arrolar na base do arbitramento, as omissões de receitas listadas no item 73, ‘a’, ‘b’ e ‘c’, do presente Termo, porquanto foram por nós consideradas absorvidas no montante retratado nas demonstrações financeiras retidas, cujos valores se apresentam muito superiores às ditas omissões, mesmo somadas à receita escriturada nos livros oficiais da fiscalizada. Já em relação ao terceiro e quarto trimestre de 2010, adota-se com base de cálculo do lucro arbitrado nos respectivos períodos, os valores correspondentes as receitas consignadas na escrituração contábil apresentada à fiscalização, somadas às receitas dela omitidas, conforme descrito no item 73, “d” e “e” do presente Termo.”

Em que pesem os argumentos dos Recorrentes, a par de a citada Demonstração do Resultado do Exercício e Planilha de Faturamento Mensal (a) ter sido encontrada no estabelecimento da Contribuinte, (b) estar assinada pelos representantes da Contribuinte e seu contador e (c) apresentar detalhamento de rubricas e contas patrimoniais incompatíveis com a falsidade alegada, diga-se que a Fiscalização colheu elementos suficientes para demonstrar a improcedência das alegações e da escrita fiscal “oficial” apresentada pela Contribuinte ao longo do procedimento fiscal. Nesses termos, são improcedentes as alegações dos Recorrentes no sentido de que (a) a Contribuinte estaria inativa nos anos de 2008 e 2009, (b) seria ilegítima a utilização de balanço e DRE não escriturados como base para a autuação e (c) haveria erro na sujeição passiva. Note-se, nesse particular, a evidente identidade/sucessão entre as empresas, considerada a identidade do quadro de funcionários, de diretores, de estabelecimento e de clientes.

Em vista de os argumentos apresentados pelos Recorrentes serem reprodução dos argumentos em impugnação, pede-se vênica para transcrever trecho do acórdão recorrido sobre o tema, adotando suas razões como fundamento desse voto, *verbis*:

A informação prestada por essas duas empresas, na condição de fornecedoras do autuado, constitui apenas indicio fragmentário (alta dispersão) de que o autuado não auferiu receita no ano de 2008. Além de fragmentário, o indicio é desmentido por demonstrativos gerados pelo próprio autuado (Balanço

Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Planilha de Faturamento Mensal), assinados pelo seu representante legal e contador, o que lhes confere autenticidade e, por conseguinte, veracidade (fls 96/100). Tais demonstrativos se referem aos anos de 2008, 2009 e parte de 2010, tendo sido apreendidos pela fiscalização no interior do estabelecimento do impugnante. Sobre eles discorre a autoridade fiscal:

Entre esses documentos, impressionou-nos a existência no interior do escritório da gerência administrativa da empresa, de folhas impressas, no original, com o conteúdo do “Balanço Patrimonial” e da “Demonstração do Resultado do Exercício” dos anos-calendário de 2008, 2009 e do 1º semestre 2010, em nome da empresa Distribuidora de Pneus Nossa Senhora da Glória, assinados pelo sócio Marcos Cavalcante Evangelista, CPF 455.261.41349 e pelo contador Marcio José Jorge de Sá CRCCE 7992, CPF 203.354.40363, cujos dados destoam gravemente da situação patrimonial espelhada nos assentamentos contábeis oficiais da fiscalizada. Tais demonstrações se encontravam acompanhadas de relações com indicação do faturamento mensal da referida empresa, igualmente assinadas pelas mesmas pessoas acima citadas.

Com efeito, as demonstrações financeiras acima referidas especificam uma série de rubricas patrimoniais, cujos saldos, levantados nas datas de 31/12/2008, 31/12/2009 e 30/06/2010, se apresentam gravemente distorcidos dos valores indicados na contabilidade oficial da empresa, conforme se infere pelas demonstrações comparativas abaixo detalhadas. Por outro lado, a receita bruta expressa nas Demonstrações do Resultado do Exercício, também retidas por esta fiscalização, indicam que o faturamento auferido pela empresa naqueles períodos, foram de montantes muito superiores aos registrados na sua escrituração oficial (...)

Empresta-se, portanto, valor probatório a esses documentos, já que os meios legais, bem como os moralmente legítimos, são hábeis para provar a verdade dos fatos (art. 323 do Código de Processo Civil CPC).

Compete ao contribuinte comprovar que as informações neles contidas (especialmente as relativas à receita bruta mensal) estão equivocadas ou não guardam correspondência com a realidade (art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999). A alegação de que tais valores serviriam apenas para obter crédito ou financiamento perante instituição financeira importa a tentativa de se valer da própria torpeza para obter vantagem neste processo, o que é rechaçado pelo art. 4º, II, da Lei nº 9.784, de 1999.

Ora, de posse da receita bruta mensal e não dispondo o contribuinte dos livros referentes à sua escrituração contábil e

fiscal, nada mais teria restado à autoridade fiscal senão arbitrar o lucro tributável, com base na receita bruta conhecida, como determina o art. 530, III, do RIR/99.

Nos períodos de 2009 e 2010, a adoção do arbitramento se fez necessária porque a escrituração mantida pelo contribuinte estava imprestável para se determinar o lucro real (art. 530, II, do RIR/99).

Por sua vez, o contribuinte alega que os livros fiscais e contábeis (diário, razão e lalur), relativos aos anos de 2009 e 2008, estão regularmente escriturados, prestando-se, portanto, à determinação do lucro real. Ademais, não obteve faturamento no ano de 2009.

Mais uma vez a autoridade fiscal arbitrou o lucro com base na receita bruta conhecida à luz do Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Planilha de Faturamento Mensal, já acima referenciados. Para considerar inservível a escrituração apresentada, a autoridade fiscal teceu a seguinte motivação:

A explicação trazida pela empresa, longe de elidir a existência de atividades operacionais controladas em contabilidade paralela, só demonstra o grau de descalabro da sua contabilidade oficial, uma vez que não se concebe que essas demonstrações financeiras, com o grau de detalhamento nelas visto e devidamente assinadas, tanto pelo representante da sociedade como pelo seu contador, possam simplesmente terem surgido do "nada", sendo meras presunções como quer fazer crer o signatário da resposta dada à fiscalização, mormente à vista do conjunto probatório levantado na presente fiscalização que, por si só, já desqualificaria a veracidade da situação patrimonial retratada na contabilidade oficial da empresa, a denunciar, por via de consequência, a existência de atividades praticadas à margem, pela fiscalizada.

Com efeito, mesmo nos livros oficiais da fiscalizada, as inconsistências são gritantes, perpassando desde o estoque lastreado em notas fiscais inidôneas, no valor de R\$ 5.869.662,78 (relatado no item 36), como pelas inúmeras formas de omissão de receitas retratadas em saldos credores de caixa, passivo fictício e suprimentos de numerários sem origem comprovada, cujos valores montam R\$ 603.156,52 em 2009 e R\$ 12.079.967,38 em 2010 (relatado nos itens 38 a 46), não se perdendo de vista as circunstâncias exóticas de funcionamento dessa empresa conforme discorrido a seguir:

(...)

Apesar das informações constantes do banco de dados da SEFAZ/CE indicarem que a empresa efetuou compras no montante de R\$ 578.103,47 em 2009, e de R\$ 5.902.559,29 em 2010, nenhum tributo federal foi

recolhido pela empresa nesses dois anos, tampouco as DCTF apresentadas apontam existência de débito.

(...)Os demonstrativos (BP e DRE) retidos dentro das instalações da Distribuidora de Pneus Nossa Senhora da Glória LTDA informam receitas no valor de R\$ 14.467.601,00 em 2008, R\$ 23.458.034,00 em 2009 e R\$ 11.712.876,00 no 1º/sem/2010. Ou seja, há compatibilidade dessas receitas com o que já movimentava financeiramente a empresa PENTA, sucedida, conforme já se viu antes.

(...) Não é de hoje que contribuintes suprimem fatos contábeis de suas escriturações, sem deixar alças a identificá-los, a fazem incompleta e às vezes desguarnecidas de documentos, no mais das vezes com um único propósito de diminuir indevidamente seus tributos.

Com efeito, não se pode admitir como razoável o mesmo contribuinte apresentar duas situações patrimoniais distintas: para a fiscalização tributária, alega estar inativa no ano de 2008, por exemplo, e para outros fins indica ter faturado nesse período o montante de R\$ 14.467.601,00, discrepâncias que se sucedem nos anos de 2009 e 2010, conforme já visto acima.

Ora, tratando-se de uma empresa que opera na rede bancária tomando empréstimo e com fornecedores multinacionais, como é o caso da Pirelli, é essencial que sua contabilidade espelhe com exatidão seu verdadeiro patrimônio, suas operações e sua rentabilidade, sendo relevantes essas informações não apenas para o Fisco, mas também para todas as pessoas que com ela operam.

Na teoria contábil, é bem definida e defendida a posição de que os Demonstrativos Contábeis devem representar os fatos econômicos, sempre se preocupando com a sua substância, a sua essência, a sua verdadeira natureza. Em outras palavras, os "balanços" traduzem os resultados provenientes das múltiplas operações em período de tempo determinado, exteriorizados em expressões numéricas. (grifo nosso)

Eis os fundamentos para se considerar a escrituração inservível à apuração do lucro real, os quais não foram especificamente contraditados pelo impugnante.

Pela flagrante incompatibilidade entre os valores escriturados e os espelhados em documentos produzidos pelo próprio impugnante, bem como em relação às informações obtidas de terceiros, dou também pela imprestabilidade da escrituração para a apuração do lucro real, de modo que adequada é a medida de arbitrar o lucro tributável.

Do suprimento de caixa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/05/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 12/05/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 12/05/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 13/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que diz respeito aos suprimentos de caixa feitos pelos sócios a título de aumento de capital, em 2009, e em função de empréstimos, em 2010, nos respectivos valores de R\$ 92.727,28 e R\$ 495.000,00, a empresa foi intimada a comprovar a origem e efetiva entrega desses numerários, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores. Porém, a resposta foi que nada tinha a acrescentar, levando a fiscalização a concluir pela não comprovação da efetividade dos ditos suprimentos de caixa, incidindo na espécie a presunção legal de omissão de receita, prevista no art. 282 do RIR/99.

Por sua vez, o impugnante esclarece que tais movimentações foram devidamente escrituradas, o que seria suficiente para elidir a caracterização do suprimento de numerário.

Entretanto, como já observado pela fiscalização, a mera escrituração dos valores a título de suprimento de caixa não afasta a infração prevista no art. 282 do RIR/99, verbis:

Suprimentos de Caixa

Art.282.Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 12, §3º, e DecretoLei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Como se verifica, a presunção de omissão de receita se aperfeiçoa se o fiscalizado não comprova a efetividade da entrega ou a origem dos recursos supridos. Na espécie, o contribuinte não se ocupa de tais aspectos, de modo que é procedente a infração imputada.

(iv) Da imputação de multa agravada e qualificada

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 a não apresentação ou a 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.

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.

Por todo o exposto, voto pela manutenção da multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96.

(v) Dispositivo

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para rejeitar a preliminar de cerceamento de defesa e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar o Termo de Responsabilidade Tributária Solidária (fls. 1368/1378) lavrado com fundamento no art. 124, I do CTN, 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 do CTN.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho

Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Colhidos os votos em sessão, restou o ilustre relator vencido, pelo voto de qualidade, no tocante à atribuição de responsabilidade solidária ao sócio de fato Orlando Benevides Cavalcante.

Em que pese o seu bem fundamentado voto neste aspecto, ousou dele discordar, pelos fundamentos a seguir expostos.

O art. 124 do CTN declara peremptoriamente a possibilidade da existência de múltiplos sujeitos passivos no lançamento tributário, ficando claro que, nesta hipótese, nada impede que alguns constem do lançamento na condição de contribuintes, e outros, na condição de responsáveis, exigindo-se apenas a demonstração do “*interesse comum na situação que constitua o fato gerador*”.

Nesta seara há que se reconhecer que é muito forte a corrente jurisprudencial e doutrinária no sentido de que o interesse comum, a que alude o dispositivo, somente se aplicaria às pessoas que se encontram no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário, ou seja, jamais haveria solidariedade, por exemplo, entre comprador e vendedor. Esta, aliás, é a tese esposada pelo relator.

Corolário deste entendimento, costuma-se alegar também que **peças físicas não poderiam jamais revelar interesse comum, portanto, em fato gerador de tributo devido pela pessoa jurídica.**

Noutro giro, argumenta-se ainda que, acaso não fosse assim entendido, ou seja, se o “interesse comum” a que alude o dispositivo fosse analisado a partir de uma perspectiva meramente circunstancial ou econômica (interesse de fato), chegar-se-ia ao absurdo de se considerar haver “interesse comum” também por parte de empregados, e até mesmo de credores, da pessoa jurídica. Ademais, nesta hipótese, os sócios *sempre* teriam interesse nas situações que constituem fatos geradores de tributos.

Nada obstante a força dos argumentos, ousou pensar diferente.

Em primeiro lugar, destaco não haver dúvidas de que as pessoas no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário podem ser solidariamente coobrigadas, como no clássico exemplo do IPTU devido pelos condôminos de uma mesma propriedade.

Por outro lado, entendo que não se possa reduzir o termo “interesse comum” apenas a esta singela hipótese, nem que se possa afirmar peremptoriamente que o art. 124 do CTN exclua a possibilidade de que pessoas físicas possam ser consideradas devedoras solidárias de tributos devidos pela pessoa jurídica, ou de que pessoas situadas em posições contrapostas no negócio jurídico (comprador e vendedor, por exemplo) possam ser consideradas devedoras solidárias de tributos devidos apenas por uma delas. O dispositivo não contém esta restrição, e permite outras interpretações.

Penso que o fato de o responsável indicado lograr proveito próprio (econômico) das situações que constituem os fatos geradores das obrigações principais revelam sim o seu interesse comum naquelas situações. Em outras palavras, o “interesse comum” a que alude o art. 124 do CTN pode ser entendido como sendo o interesse econômico, ou seja, o interesse em lograr proveito próprio daqueles atos.

Contudo, para que não se caia no absurdo, antes mencionado, de estender tal proposição de forma indiscriminada a todo e qualquer sócio da pessoa jurídica, há que se fazer certa construção jurisprudencial.

Isto porque, conforme também ressaltou o nobre relator, dúvidas não há de que a responsabilização pessoal de dirigentes de pessoas jurídicas de direito privado é procedimento excepcional, e que somente pode ser aplicado, portanto, ante a presença de fatos cuja gravidade justifique tal imputação.

No caso dos autos, restou suficientemente demonstrado que a empresa DISTRIBUIDORA DE PNEUS NOSSA SENHORA DA GLÓRIA LTDA (DISTRIBUIDORA) encontrava-se constituída em nome de interpostas pessoas, enquanto que na efetiva condução das operações comerciais desta se encontrava o Sr. Orlando Benevides Cavalcante.

Este fato está devidamente descrito ao longo do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 1368-1378), e confirmado ainda pelas diligências empreendidas e referidas/transcritas no relatório da decisão recorrida às fls. 1984-1985, que evidenciam a atuação direta do Sr. Orlando Benevides Cavalcante à frente dos negócios da DISTRIBUIDORA.

Destaque-se ainda os poderes conferidos ao Sr. Orlando Benevides Cavalcante para movimentar a conta com recursos da DISTRIBUIDORA (de acordo com a ficha cadastral do Banco Fidis), o endosso prestado pelo Sr. Orlando Benevides Cavalcante em cheques nominais emitidos pela DISTRIBUIDORA relativos à conta bancária na Caixa Econômica Federal (fls 508-568), e o fato de a DISTRIBUIDORA estar instalada em imóvel cujo contrato de locação tem por fiador o Sr. Orlando Benevides Cavalcante, conforme exposto no acórdão recorrido.

Não se trata, portanto, de mero inadimplemento de tributo, ou de simples interesse indireto e mediato (que todos os sócios de direito por princípio teriam) nos resultados econômicos advindos de pessoa jurídica regularmente constituída.

Trata-se de toda uma forma de organização e de procedimento da pessoa jurídica, engendrada com o evidente intuito de frustrar toda e qualquer possibilidade de realização do crédito tributário devido sobre as operações praticadas (fatos geradores de tributos) por meio da atuação direta de seu proprietário de fato naquelas operações.

Em casos de tal gravidade, reconhecida por todo o colegiado (a multa qualificada foi mantida por unanimidade), a responsabilidade pode (deve) ser atribuída ao sócio de fato, de forma solidária, *também* com base no art. 124, I, do CTN.

Digo *também*, porque, ao discorrer sobre a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, dispositivo o qual, no caso, não foi mencionado pela fiscalização, destacou o nobre relator que tal responsabilização teria natureza subsidiária em relação ao devedor principal. Contudo, conforme tenho manifestado em diversos julgados em que esta questão se encontra em discussão, entendo que a responsabilização prevista no referido dispositivo também possui caráter solidário em relação ao contribuinte.

Neste aspecto, poder-se-ia até mesmo discutir a questão aventada pelo nobre relator, de que não se trataria de mera remissão equivocada da fiscalização a dispositivo de lei, mas sim de uma opção sua por um regime de responsabilidade que seria, no entender do nobre relator, inaplicável à espécie dos autos.

Esta discussão poderia ter lugar porque, pelo teor das acusações, minudentemente descritas pela fiscalização, e acima sucintamente referenciadas, entendo que não incorreria em erro a fiscalização se também mencionasse o referido dispositivo legal.

Contudo, não é necessário aqui adentrar nesta questão, em vista dos demais fundamentos antes expostos.

Na mesma linha do presente voto, destaco os seguintes julgados desta Corte, em situações envolvendo a administração de pessoas jurídicas por sócios gerentes de fato, em que o CARF entendeu restar demonstrado, nesses casos, o interesse comum a que se refere o art. 124 do CTN:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Demonstrado de forma inequívoca que a sociedade é formalmente constituída por interpostas pessoas e identificados os sócios de fato, devem os mesmos ser arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído a teor dos artigos 124, I e 135, III, do C.T.N. (Acórdão 108-08.467, relator José Carlos Teixeira da Fonseca, sessão de 12 de setembro de 2005)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LARANJAS, TESTAS-DE-FERRO OU INTERPOSTAS PESSOAS. SOCIEDADE DE FATO. SOLIDARIEDADE. CTN, ART. 124, I. Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e outra pessoa jurídica que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, cabe responsabilizar, de modo solidário e sem benefício de ordem, todos os proprietários de fato, nos termos do art. 124, I, do CTN. (Acórdão 203-11.330, relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, sessão de 20 de setembro de 2006)

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Art. 124, I, do CTN. As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário, pois os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes formais ou informais, posto que todos ganham com o fato econômico. (Acórdão 203-12.270, relator Odassi Guerzoni Filho, sessão de 17 de julho de 2007)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. A responsabilidade solidária pressupõe o interesse jurídico que surge a partir da existência de direito e/ou deveres comuns de pessoas situadas do mesmo lado de uma mesma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário. A existência de sócios de fato que movimentavam recursos em conta corrente de pessoa jurídica é prova do interesse comum das pessoas físicas que movimentaram os recursos omitidos em benefício próprio. (Acórdão 1202-00.037, relatora Karem Jureidini Dias, sessão de 13 de maio de 2009)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Comprovado nos autos como verdadeiro sócio da pessoa jurídica, pessoa física, acobertada por terceiras pessoas (“laranjas”) que apenas emprestavam o nome para que este realizasse operações em nome da pessoa jurídica, gerindo, na prática, seus negócios e suas contas-correntes bancárias, fica caracterizada a hipótese prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal. (Acórdão 1202-001.034, relatora Viviane Vidal Wagner, sessão de 8 de outubro de 2013)

Em conclusão, no caso dos autos, deve ser mantida a responsabilidade solidária do sr. Orlando Benevides Cavalcante, por força do seu interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé

Processo nº 10380.732608/2011-94
Acórdão n.º **1102-000.920**

S1-C1T2
Fl. 27

CÓPIA