



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

<b>Processo nº</b>	10469.728700/2011-80
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1102-000.843 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	05 de março de 2013
<b>Matéria</b>	Omissão de receitas - multa qualificada - sujeição passiva solidária
<b>Recorrente</b>	FISHONE COMERCIAL LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2007, 2008

LANÇAMENTOS. NULIDADE. VÍCIO NO MPF E DEFEITO DE INTIMAÇÃO.

Rejeita-se preliminar de nulidade dos lançamentos quando inexistentes alegados vícios no mandado de procedimento fiscal e na intimação respectiva.

**MULTA DE OFÍCIO.**

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. Aplicação, no caso, do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

**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, REJEITAR as preliminares de nulidade, e no mérito, NEGAR provimento ao recurso interposto pelo coobrigado, e vencidos PÓ conselheiros/ Antonio Carlos Guidoni Filho (relator) e a conselheira

Autenticado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Silvana Rescigno Guerra Barreto, que cancelavam o Termo de Responsabilidade Tributária Solidária lavrado com fundamento no art. 124, I, do CTN e permitiam à Fazenda Nacional, redirecionar ao recorrente eventual execução fiscal proposta contra a Contribuinte com base nesses mesmos fatos, a teor do disposto no art. 135 do CTN, e o conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que entendia não estar comprovada a responsabilidade tributária solidária. Redator designado o conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.

(assinado digitalmente)

Joao Otavio Oppermann Thome – Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima (Presidente à época), Antonio Carlos Guidoni Filho, Silvana Rescigno Guerra Barreto, João Otávio Oppermann Thomé, José Sérgio Gomes, e Francisco Alexandre dos Santos Linhares.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por pessoa física tida por responsável solidária pelo adimplemento do crédito tributário contra acórdão proferido pela Quarta Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Recife - PE assim ementado, *verbis*:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2006, 2007*

***OMISSÃO DE RECEITAS COMPROVADA. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.***

*Uma vez inequivocamente comprovada a omissão de receitas, deve ser mantido o lançamento para exigir os tributos não recolhidos.*

***MULTA QUALIFICADA.***

*Estando devidamente comprovado nos autos que a conduta do contribuinte se subsumiu a uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.*

*O decidido no imposto sobre a renda de pessoa jurídica, por basear-se nos mesmos argumentos e provas da impugnação, alcança as tributações reflexas dele decorrentes.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2006, 2007*

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, DO CTN.**

*Cabível a responsabilização solidária pelo crédito tributário daqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2006, 2007*

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). FALHAS NA SUA EMISSÃO OU PRORROGAÇÃO.**

*O MPF é mero instrumento de controle administrativo, de modo que não há falar em nulidade em virtude de eventuais falhas em sua emissão ou em sua prorrogação.*

**PRELIMINAR DE NULIDADE.**

*Não se cogita da nulidade do auto de infração quando, além de formalmente perfeito, for indvidiosa a competência da autoridade autuante, bem como em nada malferido o direito de defesa do contribuinte.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui mero instrumento de controle administrativo. De conseguinte, eventual falha em sua emissão ou em sua prorrogação não contamina o lançamento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

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

*“Contra a contribuinte acima qualificada, lavraram-se autos de infração formalizando a exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, através dos quais se constituiu crédito tributário, referente aos anos-calendário de 2006 e 2007, no valor total de R\$ 2.428.267,73, incluídos multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora.*

*2. No lançamento referente ao IRPJ (fls. 510/534), estimado com base no lucro arbitrado, encontra-se registrada a seguinte infração, ao final tipificada: “001 – OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE, RECEITA BRUTA MENSAL NA REVENDA*

*DE MERCADORIAS". No Relatório Fiscal de fls. 461/471, a autoridade autuante consignou:*

2.1. *A contribuinte, que atuaria no cultivo e comércio de pescados e crustáceos, foi selecionada para fiscalização em virtude da absoluta discrepância entre os valores registrados no Movimento Econômico-Tributário – MOVECO da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Norte - SEFAZ/RN (a empresa teria promovido saídas de mercadorias da ordem de R\$ 4.626.165,50 em 2006 e R\$ 19.699.812,84 em 2007) e a informação prestada na DIPJ de 2007 (ano-calendário de 2006), na qual os valores estão “zerados” (não apresentou DIPJ em 2008, ano-calendário de 2007). As DCTFs para os mesmos períodos-base foram entregues sem débitos;*

2.2. *Tentou-se intimar a contribuinte através de seu endereço cadastral, mas o Aviso de Recepção - AR retornou com a informação de que a empresa seria desconhecida no endereço fornecido. Diligência realizada no endereço do sócio que detém 90% de seu capital (JEAN CARLOS SILVA DO NASCIMENTO), constatou que o suposto sócio é, de fato, ajudante de pedreiro, o qual, indagado, negou a sua participação na sociedade (fl. 27). A outra sócia não foi localizada no endereço constante da base do CPF (LUCIANA SILVA DOS SANTOS);*

2.3. *A empresa ARRUDA AGROINDUSTRIAL LTDA., CNPJ nº 41.000.993/0001-89, que atua no ramo de beneficiamento de camarão, informou que prestou serviços à contribuinte autuada e que a pessoa com quem mantinha contatos de natureza comercial era o Sr. MARCELINO AUGUSTO SILVA (CPF N.º 574.155.795/34), através dos telefones 8801-7011 e 9412-7011. Segundo esta empresa, os pagamentos eram efetuados por meio de depósitos bancários (nos referidos depósitos, pode-se verificar anotações à margem dos lançamentos; em alguns deles, verificam-se créditos efetuados por MARCELINO, vinculado à contribuinte; fls. 46 a 48);*

2.4. *A empresa ASSUNÇÃO COMERCIAL LTDA., CNPJ 05.892.612/0001-50, distribuidora de produtos químicos, informou que seus contatos com a contribuinte autuada se davam através do Sr. MARCELINO AUGUSTO, cujos telefones registrados seriam 3201-1622 e 9412-7011. Afirmou, ainda, que o endereço de correspondência que lhe foi fornecido pela contribuinte autuada é a Rua Romualdo Galvão, 1033, Ap. 901, Barro Vermelho - Natal/RN (fl 54), que vem a ser o mesmo do Sr. MARCELINO AUGUSTO, conforme base de dados do CPF (fl. 457). No mesmo sentido respondeu a empresa CENTRO-OESTE RAÇÕES, CNPJ 02.918.654/0008-09, declarando que o nome da pessoa de contato com a contribuinte autuada era o Sr. MARCELINO AUGUSTO, cujo telefone seria (79) 8107-6828 (fl. 51). O código de área 79 é o do Estado de Sergipe, local de origem do Sr. MARCELINO AUGUSTO. Também assim declarou a PESCADOS CORREA*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.202-2, de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*LTDA., CNPJ 77.910.420/0001-30, que forneceu os seguintes telefones com sendo os do Sr. MARCELINO AUGUSTO: 9654-6622 e 8801-7011 (fl. 40);*

*2.5 Além das informações prestadas por fornecedores e clientes da empresa fiscalizada, foram também coletadas declarações de pessoas naturais ligadas direta ou indiretamente às atividades da contribuinte autuada (vide fls. 60/61, 63/64 e 67/68);*

*2.6. Em declaração prestada à Receita Federal, o Sr. MARCELINO AUGUSTO afirma conhecer a contribuinte autuada, pois atua como intermediário entre ela e clientes diversos (fls. 16/17), mas assevera desconhecer o local onde está instalada e outros intermediários que para ela trabalhariam. Declara que sua remuneração é paga pelos compradores do produto diretamente e que não possui contrato formal com a contribuinte autuada. Nega ser seu proprietário e indica que ela pertenceria a uma pessoa denominada FIGUEIREDO JÚNIOR;*

*2.7. As afirmações prestadas pelo Sr. MARCELINO AUGUSTO carecem de comprovação. Entre os que fazem o segmento comercial a que se dedica a contribuinte autuada no Estado do Rio Grande do Norte, há o consenso de que esta pertenceu a uma pessoa chamada FIGUEIREDO JÚNIOR e que era sediada em Nísia Floresta/RN. A partir de 2006, ainda segundo os bastidores do negócio, com o afastamento do antigo dono deste Estado, a empresa passou a ser propriedade do Sr. MARCELINO AUGUSTO, que admite trabalhar para a contribuinte autuada apenas na condição de intermediário;*

*2.8. O Sr. MARCELINO AUGUSTO atua na condição de efetivo proprietário da contribuinte autuada. A atividade por ele desempenhada à frente desta empresa torna-o devedor solidário do crédito tributário apurado, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), uma vez que tem interesse comum na situação que constitui fato gerador de obrigação tributária principal (art. 124, I). O fato gerador da obrigação tributária foi a revenda de camarão, atividade coordenada e determinada pelo devedor solidário, que indicava o fornecedor e o comprador do crustáceo, o local onde seria promovido o seu beneficiamento e a forma de entrega (Termo de Sujeição Passiva Solidária de fl. 455).*

*2.9. Embora nada tenha declarado à RFB a título de imposto ou contribuição, a contribuinte autuada efetuou recolhimentos em alguns meses de 2007, os quais foram considerados no momento da lavratura dos autos de infração;*

*2.10. Aplicou-se a multa qualificada prevista no § 1º do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*3. Após a ciência da contribuinte autuada, por edital, e do apontado responsável solidário, pelo correio (vide fls. 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO*

538/539), somente este compareceu aos autos, alegando, tempestivamente, as seguintes razões de defesa, depois de relatar os fatos e de sustentar a sua legitimidade para impugnar o lançamento:

### **PRELIMINARES DE NULIDADE**

#### **MPF – prorrogação**

3.1. A validade do MPF-D de n.º 04.2.01.00-2010-00695-4 foi prorrogada 15 (quinze) vezes, a última até 26/12/2011. Contudo, não houve a preocupação, por parte do Auditor-Fiscal, em nenhuma das prorrogações realizadas, de cumprir a exigência prevista no parágrafo único do art. 9º da Portaria RFB n.º 11.371, de 2007. Os mesmos erros e enganos ocorreram com o MPF-F de n.º 04.2.01.00-2009-00565, que foi prorrogado por 11 (onze) vezes, a última até 02/01/2012;

#### **Intimação – ausência de documentos – cerceamento do direito de defesa**

3.2. Houve desrespeito à prescrição contida no art. 26, § 5º, da Lei n.º 9.784, de 1999, uma vez que a correspondência enviada à empresa não continha todos os autos de infração lavrados nem, tampouco, planilha de cálculos, mas, sim, um mero Termo de Sujeição Passiva Solidária, o que inviabiliza a defesa;

#### **MPF inválido**

3.3. Expediu-se, em 14/09/2009, o MPF-F n.º 04.2.01.00-2009-00565, o qual deveria ter sido executado até 12/01/2010. Não obstante, a fiscalização não logrou êxito no cumprimento do prazo nele estabelecido para encerrar a fiscalização. Não o fazendo, ocorreu a preclusão do direito de fiscalizar. Os autos de infração devem ser anulados em face da impossibilidade de autuação por parte do Auditor-Fiscal Maurício Novaes Ferreira, que consta da relação de fiscais do MPF-F e MPF-D, mas deveria ter sido substituído por outro quando da prorrogação dos referidos MPFs, nos termos do parágrafo único do art. 15 da Portaria RFB n.º 11.371, de 2007 (reproduz ementas de Tribunal Regional Federal e do Conselho de Contribuintes para fundamentar o seu entendimento);

### **MÉRITO**

#### **Imprestabilidade das provas de solidariedade passiva**

3.4. Ao fazer menção, como prova, às declarações prestadas pelas empresas citadas no Relatório, o Auditor-Fiscal comete um equívoco. A empresa ARRUDA AGROINDUSTRIAL LTDA. afirma que ele fazia o beneficiamento do camarão, mas este fato não prova que seria proprietário da contribuinte autuada. O procedimento era o seguinte: ele comprava o camarão da contribuinte autuada, por conta própria, pagava o

*beneficiamento, após o que repassava o camarão aos clientes, momento no qual recebia dos compradores a sua comissão e as despesas com o beneficiamento, inclusive o custo com os conservantes;*

3.5. No tocante às declarações de fls. 39/54, “as correspondências fazem menção a notas fiscais que seguiam anexas a declaração”, fato que nunca aconteceu, muito menos mercadorias foram entregues no seu endereço. Não obstante, o que chama a atenção é que as declarações dizem que foram enviadas ao Fisco notas fiscais, as quais não se encontram anexadas aos autos, o que fere o direito de ampla defesa;

3.6. Nenhuma das declarações prestadas afirma ser ele o proprietário da contribuinte autuada. O próprio Relatório Fiscal aponta o Sr. FIGUEIREDO JÚNIOR como proprietário. As referidas declarações foram obtidas sem a emissão de MPF, transformando tais documentos em provas obtidas irregularmente (reproduz decisões do Conselho de Contribuintes sobre o tema das provas ilícitas);

3.7. Não era sócio da contribuinte autuada e sequer possuía procuração geral e irrestrita para tratar de todos os assuntos relativos a esta empresa, como se administrador fosse. Quem possuía procuração para administrá-la era outra pessoa (vide depoimento do Sr. MATIAS RAMOS DE ABREU, às fls. 60/61, que afirma: “(...) possui uma procuração do proprietário para administrar o imóvel”. Tal documento foi simplesmente desconsiderado pelo Auditor-Fiscal;

3.8. Na ânsia de imputar-lhe a condição de responsável solidário, esqueceu-se de mencionar o doc. de fl. 67, no qual o Sr. IVO PEREIRA JÚNIOR afirma que ele, MARCELINO AUGUSTO, não é proprietário da contribuinte autuada;

3.9. O Sr. MATIAS RAMOS DE ABREU afirma, claramente, que o conhece e que o proprietário da contribuinte autuada é outra pessoa. Diz que conhece o seu proprietário por “Gaúcho” e que não sabe se ele, MARCELINO AUGUSTO, tem amizade com o seu proprietário. Quanto ao doc. de fls. 63/64, este não vale como prova, pois o depoente não é alfabetizado, portanto, tem dificuldade de ler o que subscreveu. Ademais, sequer foi assinado na presença de duas testemunhas;

3.10. À fl. 464, o Auditor-Fiscal afirma que o tal de JEAN seria parecido com ele, MARCELINO AUGUSTO. No entanto, nunca disse a ninguém que seu nome era JEAN e sequer sabe quais as características dessa pessoa, assim com não é loiro e muito menos apresenta ter a pouca idade de 32 anos. O fato de uma pessoa ser parecida com outra não prova nada;

3.11. O depoimento do Sr. MATIAS RAMOS DE ABREU foi tomado por três Auditores-Fiscais. Dois deles não poderiam ter sido tomados por testemunhas do depoimento de uma

*pessoa que possui dificuldades de ler, comportamento que esvazia as conclusões do Fisco;*

*3.12. É provável que outras empresas tenham sido intimadas, as quais certamente teriam respondido informando que ele, MARCELINO AUGUSTO, não tratava de negócios com elas;*

#### ***Ausência da condição de sujeito passivo solidário***

*3.13. O art. 137 do CTN frisa que a responsabilidade pessoal do agente só ocorre com a existência de dolo, cuja comprovação requer a apuração pelo Poder Judiciário, não pelo Executivo;*

#### ***Multa qualificada***

*3.14. Na data do delito tributário, caberia a aplicação da multa prevista no art. 7º da Lei n.º 10.426, de 2002, incisos I e II, e não a do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996. O sujeito passivo que apresentar DIPJs e DCTFs nos prazo fixados, com inexatidões ou incorreções, será intimado a prestar esclarecimentos, no prazo estipulado pela RFB, sob pena de multa de 2% ao mês-calendário ou fração incidente sobre o montante do imposto de renda devido, ainda que integralmente pago, limitada a 20% do devido. Esse fato desautoriza o envio da Representação Fiscal para Fins Penais. A Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF entende que, para que haja a aplicação da multa qualificada, é imprescindível que haja descrição e incontestável comprovação da ação ou omissão dolosa.*

*4. Ao fim, requer a declaração de nulidade do procedimento fiscal, em face da prorrogação do MPF sem ciência da contribuinte, da não observância do que disposto no art. 9º do Decreto n.º 70.235, de 1972, do cerceamento do direito de defesa e da incompetência da autoridade que lavrou os autos de infração. No mérito, requer a improcedência de sua inclusão como sujeito passivo solidário por falta de provas e pela inexistência de sua indicação como agente do suposto ilícito tributário. Requer, ainda, que se declare a impossibilidade de envio da representação para fins penais, pelo descabimento da aplicação da multa qualificada. Protesta, também, pela apresentação de todas as provas permitidas em direito, inclusive depoimento de testemunhas, juntada de novos documentos, perícias etc.*

*É o relatório.”*

Em síntese, o acórdão recorrido rejeitou preliminar de nulidade dos lançamentos e, no mérito, julgou improcedente a impugnação da Contribuinte, sob os fundamentos de que:

- (i) As falhas na emissão do MPF não existiram, pois as prorrogações respectivas estão todas registradas no sítio eletrônico da RFB,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, conforme prevê o caput do art. 9º da Portaria RFB n. 11.371, de Autenticado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2007. Contudo, ainda que existissem, tais falhas não teriam o condão de tornar nulos os lançamentos tributários, já que o MPF é mero instrumento de controle administrativo;

- (ii) Não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa, pelo não envio, ao responsável solidário, de alguns dos autos de infração ora em julgamento, bem assim de planilha de cálculo dos valores exigidos. *“É que, à fl. 538 dos autos, encontra-se cópia do AR n.º SZ 18580201 1 BR, por meio do qual foram enviadas, para o seu endereço cadastral, cópias de todos os autos de infração (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), do Termo de Sujeição Passiva Solidária e do Relatório Fiscal. Cumpre ressaltar que, conforme informado no corpo de cada um dos autos de infração (p.ex., fl. 512, in fine), estes são compostos também pelos termos, demonstrativos, anexos e documentos neles mencionados”;*
- (iii) Os fatos do processo evidenciam que o Recorrente é a pessoa natural *“que está por trás da FISHONE COMERCIAL, devendo-se manter, por isso mesmo, a sua responsabilidade solidária pelo crédito lançado, até porque as alegações de defesa não se mostram capazes de afastá-la”*. *“As informações e os documentos coletados pela fiscalização comprovam a sua participação, na condição de sócio de fato, nos negócios engendrados pela FISHONE COMERCIAL, o que atraiu a sua responsabilidade pessoal pelo crédito tributário lançado, nos termos do art. 124, I, do CTN”;*
- (iv) a qualificação da multa encontra-se configurada no caso, pois *“a contribuinte autuada, cujos sócios de direito, como vimos, não passam de meros laranjas, intencionalmente deixou de declarar valores de receita auferidos nos períodos-base da autuação. Com tal conduta, no mínimo impediu a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, de sorte a não pagar tributo algum, comportamento que sem dúvida se amolda à figura da sonegação, nos termos em que descrita no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964”*;
- (v) O pedido de dilação probatória merece ser indeferido, pois os autos *“trazem todas as informações necessárias e imprescindíveis à elucidação dos fatos ora em julgamento”*.

Em sede de recurso voluntário, a pessoa física Recorrente reproduz suas razões de impugnação, especificamente no que se refere: (i) à nulidade dos lançamentos por (a) por irregularidades na emissão do MPF e (b) cerceamento do direito de defesa por defeito no ato de intimação; (ii) deficiente caracterização de sujeição passiva por imprestabilidade das provas colhidas pela Fiscalização; (iii) ilegitimidade da multa de ofício qualificada, ante a ausência de demonstração de fraude no caso concreto. Ao final, reitera pedido de produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP n.º 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

O recurso voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

### **(i.1)Preliminarmente: da nulidade do Auto de Infração por inobservância da Portaria n. 11.371/07**

A preliminar de nulidade dos lançamentos por deficiência na emissão de MPF merece ser rejeitada, pois a alegada irregularidade não ocorre, já que as prorrogações respectivas são feitas via internet, conforme científico ao contribuinte no início do procedimento fiscal e na própria legislação de regência. Sobre o tema, reporta-se às detalhadas razões do acórdão recorrido sobre o cumprimento das obrigações instrumentais para os lançamentos pela Fiscalização, *verbis*:

*“5. Vê-se que apenas a pessoa natural apontada como responsável solidário compareceu aos autos. Trouxe, no entanto, argumentos que não se limitaram a afastar a sua responsabilidade, porque também direcionados a atacar a própria higidez do lançamento, daí a sua necessária apreciação antes do julgamento das razões de mérito da impugnação.*

*6. Com relação às eventuais falhas na emissão do MPF, sabe-se que este não passa de mero instrumento de controle administrativo, de sorte que, ainda que eventualmente tenham existido no caso concreto – fato que não se encontra comprovado nos autos –, não são capazes de viciar o lançamento decorrente do procedimento por ele autorizado. Assim pacificamente entende o atual CARF, conforme demonstram as seguintes ementas:*

*(...)*

*7. Acresça-se o fato de que as prorrogações do MPF são todas registradas no sítio eletrônico da RFB, informação que é permanentemente disponibilizada aos contribuintes submetidos a procedimento fiscal, tal como prevê o caput do art. 9º da Portaria RFB n.º 11.371, de 2007. A obrigação estabelecida em seu parágrafo único tinha apenas o desiderato de torna-los cientes, mediante ato escrito, das prorrogações de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditores-Fiscais, mas não é requisito essencial à validade do procedimento, dispositivo que, a propósito, porque desnecessário, não foi reproduzido na Portaria RFB n.º 3.014, de 2011, que revogou a Portaria RFB n.º 11.371, de 2007. In verbis:*

*Portaria RFB n.º 11.371, de 12 de dezembro de 2007:*

*“Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFREB responsável*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.”*

*Portaria RFB n.º 3.014, de 29 de junho de 2011:*

*“Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.*

*Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.*

*(...)*

*Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.”*

*8. Ainda que assim não fosse – hipótese aqui aventada apenas para argumentar –, embora inicialmente se tenha previsto a data de 12/01/2010 como a de encerramento do MPF-F n.º 04.2.01.00-2009-00565-6, o próprio instrumento previu a possibilidade de eventuais prorrogações, a critério exclusivo da autoridade que lhe outorgou. Além do mais, o referido MPF foi prorrogado até 02/01/2012, vale dizer, não se extinguiu por decurso de prazo, em face de suas sucessivas prorrogações, daí que desnecessária a substituição do Auditor-Fiscal responsável pela fiscalização. É o que se depreende, quando analisados os fatos à luz dos seguintes dispositivos da Portaria RFB n.º 11.371, de 2011. Vejamos:*

*“Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*

*I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;*

*II - sessenta dias, no caso de MPF-D.*

*Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, ad tantas vezes quantas*

*08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUID*

*ONI FILHO*

*Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA*

*necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.*

(...)

#### *Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal*

*Art. 14. O MPF se extingue:*

*I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;*

*II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.*

*Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.*

*Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.*

*Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRFB responsável pela execução do Mandado extinto.” (g.n.)*

### **(i.2) Ainda preliminarmente: nulidade dos lançamentos por defeito na instrução da intimação**

A preliminar de nulidade dos lançamentos por defeito na instrução da intimação também não procede, pois, conforme fls. 538 dos autos, à fl. 538 dos autos, encontra-se cópia do AR n.º SZ 18580201 1 BR, por meio do qual foram enviadas ao Recorrente cópias de todos os autos de infração (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), do Termo de Sujeição Passiva Solidária e do Relatório Fiscal. Conforme informado no corpo de cada um dos autos de infração (p.ex., fl. 512, in fine), estes são compostos também pelos termos, demonstrativos, anexos e documentos neles mencionados.

#### **(i) Do mérito**

##### **(ii.1) 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 e o Termo de Verificação Fiscal (fls. 455 e ss e 461 e ss), “resta devidamente comprovada, portanto, a atuação do Sr. Marcelino Augusto da Silva, CPF 574.155.795-34, na condição de efetivo proprietário da empresa fiscalizada. A atividade por ele desempenhada à frente da empresa torna-o devedor solidário do crédito tributário apurado, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), uma vez que tem interesse comum na situação que constitua fato gerador de obrigação tributária principal (art. 124, I). No caso da Fishone, o fato gerador da obrigação tributária foi a revenda de camarão, atividade esta coordenada e determinada pelo devedor solidário (Sr. Marcelino Augusto) que indicava o fornecedor e o comprador do crustáceo, o local onde seria procedido seu beneficiamento e a forma de entrega”.

Autenticado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Dispõe o 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<sup>1</sup> 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 freqüência, 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 consubstancie 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 MIRETTI<sup>2</sup> 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<sup>3</sup>, 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 AMARO<sup>4</sup> 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.” (...)*

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

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

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

08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 imponível", 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 imponível. 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 consubstancie 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, 8<sup>a</sup> 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.

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.2) Da imputação de multa agravada e qualificada

Sustenta a Recorrente que “com o advento da Lei nº 10.426/02, norma vigente na data do suposto delito tributário, caberia a aplicação da multa capitulada no art. 7º da Lei n. 10.426/02, incisos I e II e não a do art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430/96.”.

Dispõe o referido art. 7º da Lei n. 10.426/02:

*Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte -*

*prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

*II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

Suas razões não procedem. A penalidade acima (atrelada ao descumprimento de obrigações acessórias) não se confunde e não afasta a aplicação das penalidades aplicáveis ao descumprimento de obrigações principais, tais como previstas no art. 44, incisos I e II da Lei n. 9.430/96. Uma vez evidenciada a falta de pagamento de impostos ou contribuições, impõe-se a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei n. 9.430/96 sobre o montante do tributo devido, o que não se confunde com a penalidade estritamente prevista para o descumprimento de obrigações acessórias.

Sobre a 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, nada obstante tenha movimentado comprovadamente volume significativo de recursos, conforme atestam os dados do Movimento Econômico-Tributário – MOVECO da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Norte – SEFAZ/RN, que indica que a Recorrente teria promovido saídas de mercadorias da ordem de R\$ 4.626.165,50 em 2006 e R\$ 19.699.812,84 em 2007, a Recorrente apresentou DIPJ de 2007 (ano-calendário de 2006) “zerada” e não apresentou DIPJ de 2008 (ano-calendário 2007) ao Fisco Federal. Essa conduta da Contribuinte levou a Fiscalização a (acertadamente) lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96, assim redigido à época dos fatos, *verbis*:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide MPV nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)*

*(...)*

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

Por sua vez, dispõem os arts. 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502/64, *verbis*:

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

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

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

*Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”*

A utilização de interposta pessoa ou a dita “conduta reiterada” são apenas algumas das inúmeras formas de o julgador inferir a presença de dolo do agente no caso concreto. Na hipótese, (a) a relevância dos montantes apurados pela Fiscalização, (b) a entrega de declarações “zeradas” ao Fisco Federal, quando, em verdade, era previamente conhecido o aferimento de receitas e a ocorrência de fato gerador de tributos federais; e (c) a ausência de justificativa no tocante à acusação de omissão de receitas são indicativos seguros da intenção deste de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador; conduta esta tipificada no art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Cite-se, por oportuno, ementa de acórdão proferido pela extinta Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre o tema, *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.*

### **(ii.3) Do pedido de dilação probatória**

No recurso interposto, pede-se a realização de diligência para colheita de depoimentos que poderiam, no entender do Recorrente, atestar o “verdadeiro dono da pessoa jurídica”. Alega ainda a ocorrência de cerceamento de direito de defesa, em face do indeferimento do seu pedido de produção de prova testemunhal, juntada de novos documentos, realização de perícia pelo acórdão recorrido.

Tais alegações encontram óbice no Decreto n. 70.235/72, que não prevê fase instrutória destacada no procedimento administrativo, tal como ocorre com os procedimentos judiciais previstos no Código de Processo Civil. Ademais, ao longo da fase recursal, a Recorrente não produziu qualquer das provas pela qual protestou em sua petição.

### **(iii) Dispositivo**

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade dos lançamentos e, no mérito, dar-lhe parcial provimento apenas para cancelar o Termo de Responsabilidade Tributária Solidária (fls. 107/108) lavrado com fundamento no

Documentos assinados com identificação MBR 02-2002 do 04/09/2014  
Autenticado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 Otavio Oppermann Thomé

Colhidos os votos em sessão, restou o ilustre relator vencido no tocante à atribuição de responsabilidade solidária ao sócio Marcelino Augusto da Silva.

Em que pese o seu bem fundamentado voto neste aspecto, uso 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 pessoas 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, uso 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

Autenticado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 FISHONE COMERCIAL LTDA encontrava-se constituída em nome de interpostas pessoas, dela se servindo o Sr. Marcelino Augusto da Silva para praticar as suas operações comerciais.

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, que foi 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 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 inaplicável à espécie dos autos.

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

Contudo, tal ponto não foi objeto de efetivo debate pelo colegiado, e nem é necessário aqui adentrar em sua análise, 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)

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO DE FATO.** Comprovado que terceiro era o verdadeiro proprietário da empresa, demonstrado está o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e correta a responsabilização solidária nos termos do art. 124, inciso I, do CTN. (Acórdão 1102-001.034, relator José Evande Carvalho Araujo, sessão de 13 de março de 2014)

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

(assinado digitalmente)

João Otavio Oppermann Thomé – Redator designado