



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 10580.010331/2005-41  
**Recurso nº** 155.304 Voluntário  
**Matéria** IRPJ E REFLEXOS– Ex. 2001 a 2005  
**Acórdão nº** 101-96.528  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2008  
**Recorrente** RO COMÉRCIO E ABATE LTDA.  
**Recorrida** 2ª TURMA – DRJ – SALVADOR - BA

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

Anos-calendário: 2001 a 2005

Ementa: TERMO DE IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE – NULIDADE – Compete exclusivamente à Procuradoria da Fazenda Nacional, nos casos da responsabilidade prevista nos artigos 128 a 138 do CTN, imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, no bojo da cobrança executiva. Desconsidera-se a imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização.

SIGILO BANCÁRIO-OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA- APLICAÇÃO A PERÍODOS ANTERIORES À LC 105/201. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios (CTN, art. 44, § 1º).

ARBITRAMENTO - FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS. É cabível o arbitramento do lucro se a pessoa jurídica, durante a ação fiscal, deixar de exibir a escrituração que a ampararia para tributação com base pelo lucro real.

MULTA QUALIFICADA DE 150% - APLICABILIDADE - Se durante a fiscalização restar configurada alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64, ainda que tenha havido arbitramento do lucro pelo Fisco, não há impedimento para que também seja cominada a multa qualificada.

MULTA - NATUREZA CONFISCATÓRIA - “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” (Súmula n.º 02).

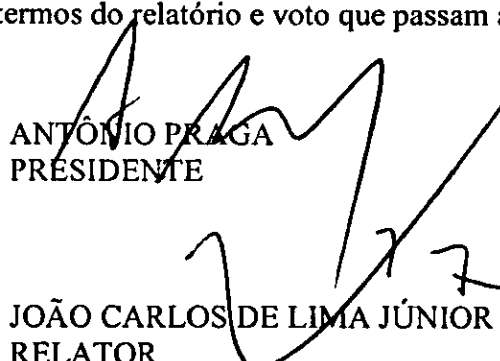
A

D

**Recurso Voluntário Negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, CONHECER dos recursos interpostos pelas pessoas arroladas como responsáveis solidários, para declarar a nulidade do ato de imputação de responsabilidade, por ser matéria de execução fiscal, de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional; vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que enfrentavam o mérito dessa inclusão. Em primeira votação, por maioria de votos, foi afastada a tese de não conhecimento desses recursos, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido e Aloysio José Percino da Silva. No que concerne as demais matérias, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e NEGAR provimento aos recursos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTÔNIO PRAGA  
PRESIDENTE

JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 SET 2008

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro VALMIR SANDRI.



## Relatório

Trata-se de Autos de Infração relacionados ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 05/20), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 21/36), ao PIS (fls. 37/51) e à COFINS (fls. 52/66) lavrados pela DRF de Salvador e referentes aos anos-calendários de 2.000, 2.002, 2.003 e 2.004, cujo crédito tributário exigido perfazia a época a soma total, incluindo juros e multa, de R\$ 1.130.197,54 (Um milhão, cento e trinta mil, cento e noventa e sete reais e cinquenta e quatro centavos).

Referidos autos decorreram de verificação fiscal, iniciada em 04 de maio de 2.005, que apurou omissão de receitas, falta de declaração e de recolhimento dos respectivos tributos, conforme depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada pelos recorrentes nos anos calendários de 2.000, 2.002, 2.003 e 2.004.

A empresa foi intimada a apresentar documentos fiscais, contábeis e financeiros, através do mandado de procedimento fiscal do qual tomou ciência em 04 de maio de 2005 (fls. 72). Em 16 de maio de 2005 a empresa protocolizou pedido de dilação de prazo de 30 (trinta) dias para apresentar os documentos solicitados, em razão de não estarem em seu poder (fls. 73). Entretanto, diante da inércia da empresa em apresentar os documentos solicitados, em 28 de junho de 2005 ela foi reintimada na pessoa de seu sócio, o Sr. Rubens de Oliveira a apresentar os documentos anteriormente solicitados (fls. 74).

Ressalte-se ainda que em 22 de agosto de 2005 a RO Comércio e Abate Ltda., foi intimada, na pessoa de seu sócio de direito, o Sr. Orlando dos Santos, a comprovar a origem da sua movimentação bancária, no prazo de 10 (dez) dias, conforme cópias de extratos que lhe foram entregues (fls. 77 a 94), sob pena de sofrer lançamento de ofício (fls. 76).

De todos os documentos que foram solicitados pelo Fisco, a empresa atendeu parcialmente apenas a um item da intimação, qual seja, para a apresentação das notas fiscais de vendas do período fiscalizado, limitando-se a apresentar apenas os talões de notas fiscais de vendas referentes ao período de janeiro a maio de 2.000. Não apresentou os livros fiscais e contábeis do período fiscalizado e seu representante legal descartou a possibilidade de sua reconstituição. Em relação à identificação dos depósitos efetuados na conta corrente da pessoa jurídica no período fiscalizado, os seus sócios de direito nada souberam explicar.

Em decorrência da falta de escrituração contábil e financeira da empresa, bem como da falta de notas fiscais de vendas que representem todo o período fiscalizado, o fiscal procedeu ao arbitramento dos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, lançando-os de ofício.

Durante a fiscalização apurou-se que os sócios de direito (Srs. Orlando dos Santos e Rubens de Oliveira Melo) não sabiam a forma como a empresa era administrada, o número de funcionários que compunham o seu quadro e os bancos em que possuíam conta, bem como que nunca assinaram um cheque junto às Instituições Financeiras oficiais. Em contrapartida, constatou-se que os Srs. Antônio Fernando de Souza Andrade, Juvêncio Elói

 3

Martins e Misael Barros Correia eram sócios de fato, exercendo a administração da pessoa jurídica, sendo os dois primeiros os signatários dos cheques emitidos pela empresa no período fiscalizado, conforme documentação fornecida pelas Instituições Financeiras.

Constatou-se, ainda, através da declaração de rendimentos do exercício de 2.002, apresentada pelo sócio de direito, o Sr. Orlando dos Santos, que este não possuía capacidade econômica para movimentar a pessoa jurídica, ora Recorrente, vez que declarou receber rendimentos do trabalho de vendedor ou prestador de serviços de comércio da FRIGOCARNES – Frigorífico de Carnes Ltda., empresa gerida pelos Srs. Antonio Fernando de Souza Andrade e Juvêncio Eloi Martins.

Por outro lado, as declarações de rendimento dos Srs. Antonio Fernando de Souza Andrade e Juvêncio Eloi Martins demonstraram que são proprietários de frigoríficos e que não eram simples administradores da ora Recorrente pessoa jurídica.

Diante de tais fatos o Sr. Agente Fiscal procedeu à responsabilização dos sócios de direito, que figuram no contrato social da pessoa jurídica, bem como dos sócios de fato, que se beneficiaram efetivamente da exploração da atividade econômica da Recorrente pessoa jurídica.

Considerou ter havido sucessão, conforme Termo de Encerramento de fiscalização, vez que no depoimento prestado pelo Sr. Orlando dos Santos (fls. 99) ficou constatado que apesar da Recorrente pessoa jurídica ter cessado suas atividades em dezembro de 2.000, naquele mesmo endereço os Srs. Antonio Fernando de Souza Andrade e Juvêncio Eloi Martins continuaram a explorar a mesma atividade econômica.

Procedeu ao lançamento de ofício dos tributos não declarados e não recolhidos e aplicou multa de 150% para a Recorrente pessoa jurídica e para as pessoas naturais, em razão de ter ficado caracterizada a prática de sonegação fiscal, fundamentado-a no art. 957, inciso II do RIR/99.

A empresa tomou ciência dos autos de infração lavrados contra si e apresentou sua impugnação tempestivamente, alegando:

Preliminarmente, a nulidade dos autos de infração vez que o agente fiscalizatório não anexou os levantamentos por ele efetuados e nem demonstrou com base em quais documentos foram obtidos os valores lançados, o que inviabiliza sua defesa;

Ainda em preliminar, a ilegalidade e a inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário, vez que a fiscalização obteve informações referentes a sua movimentação financeira diária, prestadas pelas Instituições Financeiras onde mantém conta-corrente, com fundamento na Lei nº 9.311/96 (CPMF). Ademais, que a LC nº 105/01 não pode retroagir para alcançar períodos anteriores a sua vigência, ou seja, no caso em questão não pode retroagir para alcançar o ano calendário de 2000;

Quanto ao mérito, alega ter apresentado todos os livros e documentos fiscais e contábeis solicitados não havendo motivo que autorize o Fisco a proceder ao arbitramento das

227 4

bases de cálculos dos tributos lançados de ofício. Ademais, que o método utilizado no arbitramento para se auferir a base de cálculo, no caso em questão, deveria ter se pautado no valor da operação, considerando como tal o custo real ou estimado das mercadorias acrescido de percentual estabelecido em regulamento para o ramo da atividade preponderante;

4) Alega também que a autoridade fiscal deixou de relacionar os depósitos bancários com as respectivas notas fiscais de vendas, o que resultou nas supostas omissões, bem como que a metodologia empregada pela autoridade fiscal para apurar o “quantum debeatur” desrespeitou métodos específicos, descritos no RIR/99 e, agregou a título de lucro, tomou o preço médio de venda praticado nos meses anteriores, considerou como preço médio de compras igualmente os meses anteriores às aquisições, não discriminou cada mercadoria com suas especificidades e, em assim agindo alterou a base de cálculo do tributo;

5) Aponta a ausência de deduções de créditos fiscais em face da sua atividade e o excesso de exação fiscal quanto aos percentuais aplicados em relação ao PIS e à COFINS;

6) Requereu, por fim, que a revisão fiscal seja realizada por agente neutro, bem como seja resguardado seu direito de provar todo o alegado, inclusive através de diligência, caso seja do entendimento dos julgadores.

Os Srs. Antônio Fernando de Souza Andrade e Juvêncio Eloi Martins Filho tomaram ciência dos autos de infração lavrados contra a pessoa jurídica, bem como do Termo de Sujeição Passiva e apresentaram suas impugnações (fls. 746/757) e (fls. 769/781), tempestivamente, com as mesmas razões de defesa, alegando:

Em que pese ter sido indicado como sujeito passivo solidário, nunca praticou ato com excesso de poderes, sendo descabida tal imputação;

Que houve cerceamento de defesa, vez que não foi intimado para prestar informações sobre as movimentações financeiras que ocasionaram a lavratura dos presentes autos de infração;

Que não teve oportunidade de esclarecer os atos que praticou na qualidade de mandatário da Recorrente pessoa jurídica, não lhe podendo ser imputada a responsabilidade passiva solidária, sob o fundamento de que administrou a empresa com excesso de poder;

Que a “priori” sua ligação com a Recorrente pessoa jurídica consistia apenas no fornecimento de animais bovinos. Todavia, diante da situação financeira da empresa que passou a inadimplir com seus pagamentos e, devido há um bom relacionamento com os sócios, celebrou “Instrumento Particular de Protocolo de Negócio para Aquisição de Direitos de Uso”, consistente na cessão do direito de uso, pelo prazo de 3 (três) anos, do nome Pirajá, do arrendamento dos veículos, móveis e utensílios existentes na matriz, em troca da quitação da dívida;

Que continuou a fornecer gado para a Recorrente pessoa jurídica durante o período de vigência do contrato de cessão e decidiu de comum acordo com os sócios da RO Comércio e Abate Ltda. contratar o Sr. Misael Barros Correia para administrar os negócios de compra e pagamento de gado da Recorrente pessoa jurídica e a quem foi outorgada procuração com poderes de representação;



Que a procuração com amplos poderes que lhe fora outorgada pelos sócios da Recorrente pessoa jurídica foi apenas uma garantia pelo negócio de cessão celebrado e que jamais exerceu a administração da empresa RO Comércio e Abate Ltda., limitando-se apenas a fornecer animais e utilizar os bens objetos do “Instrumento Particular de Protocolo de Negócio para Aquisição de Direitos de Uso”;

Que o Sr. Misael Barros Correia, contratado para administrar os negócios de compra e venda de gado da Recorrente pessoa jurídica, ajuizou contra essa reclamação trabalhista, o que reforça a veracidade dos argumentos apresentados;

Que não se enquadra na qualidade de responsável tributário e, tampouco pode ser responsabilizado como terceiro, por falta de previsão legal, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses descritas nos arts. 121, 124 inciso II, 128 e 135 do CTN;

Que o único artigo em que poderia ser responsabilizado seria pelo art. 135, inciso II do CTN, caso houvesse praticado, na qualidade de mandatário, atos de gestão com excesso de poder, o que não fez;

Requeru sua exclusão imediata do pólo passivo, fundamentando o seu pedido no art. 210 do RIR/99;

O Sr. Misael Barros Correia tomou ciência dos autos de infração lavrados contra a pessoa jurídica, bem como do Termo de Sujeição Passiva e apresentou impugnação (fls. 793/799), alegando:

Que ao examinar os presentes autos de infração, constatou que a autoridade fiscal concluiu que ele exercia amplos poderes de gerência, embasando sua responsabilidade solidária em um instrumento de mandato fornecido pela Caixa Econômica Federal durante o período de fiscalização e do qual nunca teve conhecimento;

Que o instrumento de mandato pode ser forjado, vez que o mandato se caracteriza por ser, em regra, ato jurídico unilateral;

Que mesmo que exista procuração outorgando-lhe poderes especiais para assinar cheques e promover movimentações financeiras e bancárias, nunca agiu com excesso de poder, vez que jamais assinou uma folha de cheque em nome da Recorrente pessoa jurídica, e os mesmos eram assinados por Juvêncio Eloi Martins e Antônio Fernando de Souza Andrade, conforme narrado no próprio Termo de Verificação Fiscal;

Ter composto o quadro funcional da Recorrente, pessoa jurídica, na qualidade de empregado;

Nada ter a declarar quanto ao mérito, em razão de não ter tido acesso a quaisquer documentos, informações ou elementos fiscais, contábeis ou bancários, de forma que não tem como elucidar qualquer questão;

Não se enquadrar em nenhuma das hipóteses descritas nos artigos 128 e 134 do CTN, bem como a inexistência de provas de ser ele mandatário ou administrador de bens de terceiros, não tendo praticado atos com excesso de poder ou ilícitos na qualidade de mandatário;



Cerceamento ao direito à ampla defesa, vez que foi surpreendido com a intimação dos autos de infração imputando-lhe a responsabilidade pela omissão de receitas da Recorrente pessoa jurídica, fato de que jamais teve conhecimento;

Às fls. 885/911 foi proferida decisão pela DRJ/ Salvador – BA, que julgou procedente o lançamento tributário impugnado nos seguintes termos:

Afastou a arguição de nulidade do lançamento fiscal suscitada em razão de não haver nos autos de infração o levantamento dos fatos registrados e de não haver a especificação de como foram obtidos os valores lançados, explicando que consta dos autos de infração que o motivo do arbitramento do lucro foi a falta de apresentação dos livros fiscais, bem como que houve a indicação da documentação de onde foram extraídos os dados que serviram de base para os lançamentos;

Quanto ao questionamento do critério utilizado no arbitramento do lucro nos anos calendários de 2000, 2002, 2003 e 2004, a turma elucidou que o critério utilizado pela autoridade fiscal, devidamente registrado nos autos de infração, não se baseou apenas na movimentação bancária da Recorrente, mas nos depósitos bancários de origem não comprovada e também nos valores das notas fiscais de venda emitidas no período de janeiro a maio de 2000, apresentadas à fiscalização;

Afastou a alegação de cerceamento de defesa, concluindo que a Recorrente teve acesso aos demonstrativos de apuração de cada tributo, incluindo os discriminativos de multa e juros aplicados referentes aos períodos da autuação;

Quanto ao pedido de produção de provas, julgou precluso o direito de fazê-lo após a impugnação, fundamentando sua decisão nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Dec. nº 70.235/72;

Refutou a alegação de ilegalidade das provas obtidas junto às instituições financeiras, fundamentado a conduta das autoridades fiscais no art. 6º da LC 105/01, vez que já havia procedimento fiscal instaurado quando a autoridade fiscal solicitou informações sobre a Recorrente pessoa jurídica e, nos artigos 2º, 3º e 4º do Decreto nº 3.724/01 em relação à licitude do exame de informações de movimentações financeiras relativas a terceiros por Auditor – Fiscal da Receita, quando houvesse procedimento de fiscalização em curso e tais exames fossem considerados indispensáveis;

Quanto à retroatividade da LC nº 105/01, citou o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que concluiu que a aplicação no tempo dos dispositivos da referida lei não oferece conflitos de direito intertemporal, de modo que a SRF estaria autorizada a utilizá-la para ter acesso a informações e verificar a ocorrência de fato gerador que tenha ocorrido antes da sua vigência;

Quanto à metodologia aplicada pelo Fisco para apurar o “quantum debeatur” do IRPJ, alegou que ainda que o art. 535 do RIR/99 preveja outras hipóteses a serem utilizadas como base de cálculo no caso de arbitramento, no presente caso não há como se aplicar nenhuma delas, vez que se faz necessária a existência de escrituração e o levantamento de balanço patrimonial;



A turma elucidou ainda a necessidade de manutenção de escrituração da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, bem como dos livros Razão e Diário, sob pena de sofrer arbitramento do lucro (parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.212/91 e art. 62 da Lei nº 8.383/91), e ainda do livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (arts. 8º e 27 do Decreto – lei nº 1.598/77) o que a Recorrente não conseguiu comprovar, motivo pelo qual julgou procedente o lançamento;

Concluiu que restou demonstrada a existência de omissão de receitas pela Recorrente nos anos fiscalizados, com base nas informações de movimentação financeira de suas contas-correntes fornecidas pelas Instituições Financeiras. Ademais, a Recorrente não conseguiu apresentar sequer uma prova contundente da origem desses recursos que circularam por suas contas-correntes;

O art. 42 da Lei 9.430 de 1.996 estabelece nesses casos a presunção legal de omissão de receitas, cabendo à Recorrente o ônus de provar o contrário;

Negou a postulação da Recorrente pela revisão dos valores lançados, fundamentando sua decisão no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, ou seja, que cabe ao administrador tributário determinar a realização de diligências e perícias quando as entender necessárias, o que não ocorreu no presente caso, vez que foi necessário o arbitramento diante da falta de apresentação da escrituração contábil da Recorrente;

Manteve os lançamentos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à COFINS e ao PIS, vez que constituem lançamentos reflexivos ao IRPJ que foi integralmente confirmado, inclusive no que tange à multa e juros;

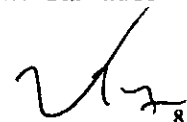
Quanto à imputação da responsabilidade, entendeu que não há reparos a se fazer, vez que a situação que constituiu o fato gerador foram os negócios realizados conjuntamente entre pessoas físicas e jurídicas que resultaram em disponibilidade de renda, da qual todos se beneficiaram;

Ressaltou a desnecessidade de lei especial para imputar a terceiros a responsabilidade solidária quando fique configurada a hipótese de incidência prevista no art. 124, inciso I do CTN, ou seja, casos de interesse comum na situação que ensejou o fato gerador;

Manteve a responsabilidade pessoal dos Srs. Antônio Fernandes de Souza Andrade, Juvêncio Eloi Martins e Misael Barros Correia, sócios de fato da RO Comércio e Abate Ltda., pelos atos praticados com excesso de poderes e infração à lei (art. 135, incisos II e III do CTN);

Reiterou a constatação de prática de sonegação fiscal, mediante simulação, ou seja, da interposição de terceiros fictícios na qualidade de sócios no contrato social da pessoa jurídica, fato esse que ensejou a aplicação de multa de ofício e a representação penal;

Em 25 de julho de 2006 foram intimados os Srs. Misael Barros Correia, Antônio Fernandes de Souza Andrade e Juvêncio Eloi Martins Filho. Em 18 de setembro de 2006 foram intimados o Sr. Rubens de Oliveira Melo e a Recorrente pessoa jurídica e, em 19 de setembro de 2006 foi intimado o Sr. Orlando dos Santos sobre a decisão proferida pela DRJ/ Salvador – BA.



Em 22 de agosto de 2006 os Srs. Juvêncio Eloi Martins Filho e Antônio Fernando de Souza Andrade apresentaram Recurso Voluntário, com identidade de alegações, repisando os argumentos anteriormente apresentados nas suas impugnações e inovando em relação às seguintes deduções:

Não existe fundamento legal para que seja enquadrado na condição de sujeito passivo solidário da obrigação tributária, vez que a solidariedade tributária decorre da lei, que no caso "sub examine" é o Decreto nº 3.000/99, que prevê a responsabilização do mandatário apenas quando ele agir com excesso de poderes ou infringir a lei, o que não é o caso;

O Fisco infringiu o artigo 112 do CTN, vez que não restaram comprovadas as práticas de atos ilícitos ou com excessos de poderes pelo Recorrente pessoa física em nome da empresa RO Comércio e Abate Ltda. e, ainda assim lhe foi imputada a responsabilidade pela obrigação tributária;

Houve ofensa ao princípio constitucional da não utilização de tributo com efeito confiscatório pelo Fisco ao aplicar multa no percentual de 150%. Colaciona jurisprudência do STF acerca da sua aplicabilidade às multas;

Requeru sua imediata exclusão do pólo passivo e, em não sendo acolhido o primeiro pedido, requereu a redução da multa aplicada de 150% para o percentual de 30%, considerado legal pelo STF.

Em 24 de agosto de 2006 o Sr. Misael Barros Correia apresentou Recurso Voluntário, repisando os argumentos apresentados na sua impugnação e rebatendo o acórdão proferido pela DRJ/Salvador, aduzindo em síntese que:

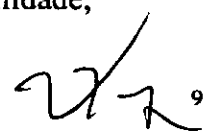
Houve presunção da autoridade fiscal em relação a sua responsabilidade passiva tributária, vez que fundamentou a sua solidariedade na existência de um instrumento particular de mandato do qual nunca teve conhecimento e, que foi erroneamente capitulado no acórdão proferido pela DRJ/ Salvador como sendo uma procuração pública;

Não existe nenhuma vinculação entre a sua pessoa e as omissões de receitas apuradas pela fiscalização, tanto é que conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, dos cheques identificados nenhum era assinado pelo ora Recorrente;

A autuação partiu de ilações no que se refere a sua responsabilidade solidária, já que após os depoimentos dos sócios, os Srs. Orlando dos Santos e Rubens de Oliveira Melo, que demonstraram desconhecimento a respeito da administração da RO Comércio e Abate Ltda., deveria ter sido intimado a prestar esclarecimentos;

Que não se pode cingir o depoimento dos sócios de direito, que prestaram informações inverídicas, segundo o acórdão da DRJ/Salvador. O depoimento como meio de prova deve ser considerado na sua integralidade, ou seja, ou a prova é válida ou é viciada;

Que também não possui capacidade econômica para gerir a empresa RO Comércio e Abate Ltda., conforme se pode constatar de suas declarações de rendimentos, já que foi um dos critérios utilizados pela fiscalização para definição de responsabilidade;



O fato dos Srs. Antônio Fernando de Souza Andrade e Juvêncio Eloi Martins continuarem a explorar o mesmo ramo de atividade econômica no mesmo endereço em que funcionava a empresa RO Comércio e Abate Ltda. deixa clara a ausência de sua participação como sócio;

A DRJ/Salvador não se ateve à cópia da carteira de trabalho juntado aos presentes autos, em que faz prova de que seu vínculo com a RO Comércio e Abate Ltda. era como empregado, encerrando-se no dia 12 de julho de 2000, motivo pelo qual não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal e solidária pelos débitos da empresa junto ao Fisco;

O Fisco quer lhe atribuir a responsabilidade solidária pelos débitos tributários da empresa RO Comércio e Abate Ltda. referente aos anos calendários de 2000, 2002, 2003 e 2004, sendo que a procuração utilizada como pressuposto para atribuir responsabilidade foi outorgada em 21 de março de 2000 e seu contrato de trabalho foi rescindido em 12 de julho de 2000;

Nada a declarar quanto ao mérito, vez que não teve acesso a quaisquer documentos, informações ou elementos fiscais, contábeis ou bancários, de forma que não tem como elucidar qualquer questão;

Em 17 de outubro de 2006, a Recorrente pessoa jurídica apresentou Recurso Voluntário repisando os argumentos aduzidos em sua impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Relator.

Versam os presentes autos sobre lançamentos de ofício relacionados ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e a COFINS em bases arbitradas pela fiscalização, referentes aos anos-calendários de 2000, 2002, 2003 e 2004, vez que apurada omissão de receitas correspondentes a depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada e ocorrência de sonegação fiscal. Por tais razões, foi aplicada multa qualificada no percentual de 150%.

Inicialmente, passo à análise dos recursos interpostos pelas pessoas físicas no que tange à imputação da responsabilidade.

O problema colocado em teste é tortuoso e se desmembra em várias facetas, pois a adoção de correto posicionamento passa pela inquisição de inúmeros problemas, os quais delimitam o objeto deste voto. Primeiro é necessário avaliarmos qual é o verdadeiro conteúdo jurídico do "termo de sujeição passiva solidária" lavrado pela autoridade fiscalizatória; logo após, temos que buscar o verdadeiro momento em que o responsável deve ser chamado a responder pelo débito tributário e de quem é a competência para obrigá-lo a cumprir com o seu dever; feito isso, cabe a nós percorrermos o processo administrativo para concluirmos sobre a



possibilidade do responsável se defender na esfera administrativa; por fim, nos restará decretar o destino do termo lavrado e aqui destrinchado.

A autoridade fundamentou a lavratura do “termo de responsabilidade solidária” no artigo 124 do CTN:

*“Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

*II – as pessoas expressamente designadas por lei.”*

O Código Civil, em seu art. 264, define solidariedade como a ocorrência de mais de um credor ou devedor, na mesma relação obrigacional, cada qual com direito ou obrigado à dívida toda.

O CTN insere a citada solidariedade dentro da seção II, Capítulo IV, do Título II, do Livro Segundo, ou seja, dentro do Capítulo que trata do sujeito passivo.

Assim, ao falarmos da solidariedade estipulada no referido artigo, estamos falando da solidariedade existente entre os diversos sujeitos passivos, em verdade, o código trata aqui da relação entre as pessoas que estão colocadas no mesmo pólo da relação jurídica tributária, ou seja, no caso de haver pluralidade de sujeitos passivos que tenham relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou por disposição expressa de lei; Portanto, não tem o artigo 124 a finalidade de eleger responsável tributário, o qual tem regulação própria no Capítulo V, do Título II, do Livro Segundo.

Para amparar tal conclusão, nos apoiamos nos brilhantes ensinamentos da conselheira Sandra Faroni, que ao relatar este mesmo processo assim se manifestou:

*“Ainda dentro do Capítulo IV (sujeito passivo), os artigos 124 e 125 tratam da solidariedade. O artigo 124 determina que são solidariamente obrigadas: (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Observando a sistematização do Código, vê-se que o art. 124, compreendido dentro da seção que trata do sujeito passivo, não se presta para definir quem é o sujeito passivo, mas apenas determina que, havendo pluralidade de pessoas na condição de sujeito passivo de uma mesma obrigação tributária (por terem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou por designação de lei), são elas solidariamente obrigadas. O art. 125 trata dos efeitos da solidariedade.*

*O aplicador da lei deve, antes, identificar a ocorrência do fato gerador e o sujeito passivo. Havendo mais de uma pessoa em condições de integrarem o pólo passivo, aplica-se o art. 124, que determina que todas são solidariamente obrigadas, e como a solidariedade não comporta benefício de ordem, o credor pode exigir o crédito de qualquer deles.”*



Aliomar Baleeiro no seu DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, ao comentar o artigo 124 traz a seguinte nota:

*" 4. A SOLIDARIEDADE NÃO É FORMA DE ELEIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.*

*Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo."*

Quando buscamos nos presentes autos o relato da autoridade fiscalizatória no Termo de Constatação, deparamo-nos com a existência de interpostas pessoas na posição de sócio de direito e, por fim, com a eleição do verdadeiro administrador da sociedade e responsável pela empresa.

Com um breve olhar percebemos que tais fatos estão regulados no artigo 135 do CTN:

*"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

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

Basta subsumir o fato à norma para saltar aos olhos que o que se quer aqui é nomear o responsável tributário nos termos do artigo 135 do CTN, e não estipular "solidariedade" com base no art. 124; o que tentou o agente autuante foi justamente utilizar a solidariedade para eleger responsável, prática esta já repreendida aqui pelo mestre Baleeiro.

Pois bem, diante desse fato o que fazer com o "Termo de Sujeição Passiva Solidária"? Torná-lo nulo de plano por vício no ato administrativo ou recebê-lo como se o mesmo contivesse a eleição do sujeito passivo solidário e a eleição do tipo de relação entre os coobrigados (solidariedade)?

Fico com a segunda alternativa. Em que pese o explorado Termo não trazer expressamente o artigo 135 do CTN, tanto o relato dos fatos, quanto a citação do artigo 124, também do CTN, nos levam à conclusão de que o nomeado como solidário assim o foi por ser

 12

responsável (nos termos do artigo 135) e solidário em relação ao contribuinte (empresa atuada), permitindo assim o exercício da ampla defesa.

Neste sentido, segue a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes:

*Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DESCRIÇÃO DOS FATOS E CAPITULAÇÃO LEGAL – IMPRECISÃO – CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE – PROCESSO REFLEXIVO – DECORRÊNCIA PROCESSUAL: Tendo a peça impositiva procedido à perfeita descrição dos fatos, possibilita ao contribuinte seu amplo direito de defesa, ainda mais que ele foi exercido em sua plenitude. A capitulação legal, cuja precisão foi prejudicada pela generalidade, mas com perfeito enquadramento do tipo fiscal, não conduzindo à efetiva confusão nos argumentos de defesa, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento. Sendo processo reflexivo, pelo princípio da decorrência processual, é de se adotar a mesma decisão prolatada no processo principal.*

*(Recurso nº 108-118001, Primeira Turma, Relator José Carlos Passuello, Sessão realizada em 01/12/2003).*

*Ementa: CAPITULAÇÃO LEGAL – NULIDADE INEXISTENTE – O estabelecimento atuado defende-se dos fatos a ele imputados, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo. Preliminar rejeitada. IPI. 2º CC. / 2ª Câmara / ACÓRDÃO 202-15.981 em 01/12/2004. Publicado no DOU em: 19.05.2006.*

*Ementa: NULIDADE – ENQUADRAMENTO LEGAL – Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência de enquadramento legal, quando os elementos contidos em termo, expressamente referido como parte integrante e indissociável da peça acusatória, e utilizado pela própria Impugnante em sua defesa, supre suficientemente falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, o enquadramento legal da exigência, ainda que incompleto, não enseja a decretação de sua nulidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. 1º CC. / 8ª Câmara / ACÓRDÃO 108-07.651 em 05.12.2003. Publicado no DOU em: 06.04.2004.*

Face à conclusão de que estamos diante de responsabilidade de terceiro (art. 135 do CTN), cabe esmiuçar a natureza jurídica deste instituto. O entrevero ocorre entre aqueles que entendem que os responsáveis tributários tratados nos artigos 128 a 138 do CTN não são sujeitos passivos (apenas poderão ter que pagar o tributo e/ou penalidade pecuniária) e aqueles que entendem que o referido responsável tributário é sujeito passivo (sujeição passiva indireta por transferência).

Dentre aqueles que defendem a primeira corrente não posso deixar de citar minha companheira de Câmara, a qual tenho a sorte de ver atuar como Conselheira deste Egrégio Conselho, a Conselheira Sandra Faroni, que, como sempre, nos esclarece:



*"Os Capítulos IV e V do Título Segundo do Livro Segundo do CTN tratam, respectivamente, do Sujeito Passivo (compreendendo os artigos 121 a 127) e da Responsabilidade Tributária (compreendendo os artigos 128 a 138).*

*Essa sistematização conduz ao entendimento de que as pessoas referidas na responsabilidade tributária tratada nos artigos 128 a 138 não são sujeito passivo da obrigação tributária, mas poderão ter que pagar o tributo e/ou penalidade pecuniária. Sujeito passivo é tratado no Capítulo IV, que compreende apenas os artigos 121 a 127."*

Outrossim, aqueles que defendem a segunda posição se socorrem dos ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, o qual, em sua classificação, distingue o sujeito passivo em direto e indireto. O sujeito passivo indireto é desdobrado em Sujeito passivo indireto por substituição e Sujeito passivo indireto por transferência; este último abarca as pessoas referidas a partir do artigo 128 do CTN até o artigo 138 do mesmo Código.

Pois bem, se seguirmos o primeiro caminho (art. 135 não define sujeito passivo) estaríamos diante da impossibilidade deste responsável fazer parte do lançamento, pois não faz parte do critério pessoal da obrigação, e igualmente diante da possibilidade de incluí-lo no pólo passivo da execução fiscal, pois poderá ser responsabilizado pelo pagamento do crédito tributário. Neste caso, a competência para tanto é da Procuradoria Nacional.

Outrossim, caso sigamos o segundo bloco, daqueles que entendem ser o responsável do art. 135 do CTN sujeito passivo, ainda assim chegaremos à mesma conclusão. Isto porque a sujeição passiva aqui é a indireta por transferência, a qual depende de um evento para deslocar para um terceiro a condição de devedor, diversamente da responsabilidade por substituição (art. 121, II do CTN), na qual a lei desde logo põe o "terceiro" no lugar do contribuinte. Assim, se a responsabilidade se transfere pela ocorrência de algum evento, o lançamento nestes casos deve ser realizado em nome do contribuinte, pois o responsável não integra o sujeito passivo eleito na norma que descreve a obrigação tributária, somente após, na fase de cobrança, de competência da Procuradoria Nacional, é que o responsável por transferência seria chamado a fazer parte do pólo passivo como sujeito passivo, em razão da ocorrência de algum fato autorizador da transferência.

Para coadunar este entendimento, o artigo 128 do CTN, ao tratar das disposições gerais sobre a Responsabilidade Tributária, determina que:

*"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."  
(g/n)*

Note-se que a responsabilidade aqui é pelo crédito tributário, portanto este já deve ter sido constituído anteriormente em nome do contribuinte ou responsável por substituição (art. 121, I e II do CTN).

Vale ressaltar que este raciocínio não abrange os casos em que uma terceira pessoa toma o lugar do contribuinte em razão do desaparecimento deste, como é o caso da

*27/2*<sup>14</sup>

incorporação, em que a incorporada desaparece e a incorporadora toma o lugar daquela como contribuinte.

No entanto, não são somente estes os argumentos que levam à conclusão de que é da Procuradoria da Fazenda Nacional a competência para incluir o responsável por transferência no pólo passivo do crédito tributário.

Em primeiro lugar, faz-se necessário apurar a natureza da responsabilidade inserta no artigo 135 do CTN. Para alguns doutrinadores, trata-se de responsabilidade solidária, ou seja, o fisco pode cobrar seu crédito tributário tanto do contribuinte direto quanto dos responsáveis tributários, sem qualquer benefício de ordem. Entretanto, para outra parte da doutrina e jurisprudência, com a qual coaduno, trata-se de responsabilidade subsidiária, isto é, deve-se primeiro cobrar a obrigação tributária do contribuinte direto e, somente em não havendo o adimplemento por parte deste pode ser intentada a cobrança em face do responsável.

Neste sentido, assim dispõe Hugo de Brito Machado em sua obra “Curso de Direito Tributário”, 26ª edição, pág. 169:

*“Em conclusão, a questão em exame pode ser assim resumida: (a) os sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou anônimas, em princípio não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas; (b) em se tratando de IPI, ou de imposto de renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-lei nº 1.736/79; (c) relativamente aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existirá quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto; (d) a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais.*

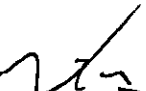
*Em síntese, os atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente.”*

No mesmo sentido acima esposado assim já decidiu o E. STJ:

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSUAL CIVIL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO CONFIGURADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. SISTEMÁTICA DO ART. 135 DO CTN. FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. NÃO-CONFIGURAÇÃO, POR SI SÓ, NEM EM TESE, DE SITUAÇÃO QUE ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS.*

*(...)3. Para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio-gerente na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado.*

*4. Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, situação que acarreta*

 15

*responsabilidade subsidiária dos sócios (EREsp 374139/RS, PrimeiraSeção, Min. Castro Meira, DJ de 28.02.2005).*

*5. Recurso especial a que se nega provimento." (Resp n.º 833.621/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, DJ em 03/08/2006)(g/n)  
"TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:*

*SÓCIO-GERENTE (ART. 135, III, DO CTN).*

*1. O sócio-gerente de sociedade limitada responde subsidiária e subjetivamente pelo débito da sociedade, se ela ainda não se extinguiu.*

*2. O artigo 135, III, do CTN, não é impositivo e a jurisprudência doSTJ, após controvérsia, vem se inclinando pela predominância daresponsabilidade subjetiva.*

*3. Recurso especial improvido." (Resp n.º 135.091/PR, Ministra Eliana Calmon, DJ em 09/04/2001)(g/n)*

Assim, pode-se concluir que a finalidade do artigo 135 do CTN é de garantir o adimplemento do débito fiscal, através da possibilidade de transferência da responsabilidade quanto ao crédito tributário do sujeito passivo direto a terceira pessoa (sócio-gerente e administrador), que passa a responder pela dívida. Contudo, isso deverá ocorrer apenas após esgotas as possibilidades de recebimento do crédito tributário do sujeito passivo direto, o que se dará na fase de cobrança judicial. Desta forma, resta evidente que a competência para cobrar o crédito tributário é de competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Em segundo lugar, a competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional para exigir dos responsáveis tributários o pagamento do débito encontra fundamento na possibilidade da cobrança realizada através da execução fiscal poder ser redirecionada a qualquer momento para atingir o patrimônio daqueles, sem que haja a prévia necessidade da inclusão de seus nomes no título executivo.

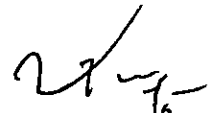
Quanto à desnecessidade de inclusão do nome do responsável tributário na Certidão de Dívida Ativa assim já se manifestou o E. STJ:

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE DEVEDOR. NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. REQUISITOS (AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO CO-RESPONSÁVEL PELO DÉBITO TRIBUTÁRIO E DE DISCRIMINAÇÃO DA DÍVIDA). ART. 2º, § 5º, DA LEI 6.830/80. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. AFASTAMENTO.*

*1 - Segundo remansosa jurisprudência desta Corte e do Colendo STF, a execução fiscal é proposta contra a pessoa jurídica, não sendo exigível fazer constar da CDA o nome dos co-responsáveis pelo débito tributário, os quais podem ser chamados supletivamente. Precedentes.*

*(...)" (Resp n.º 271.584/PR, Ministro José Delgado, DJ em 05/02/2001) (g/n)*

*"TRIBUTARIO - EXECUÇÃO FISCAL - PENHORA DE BENS - RESPONSABILIDADE DO SOCIO - ARTIGOS 135 E 136, CTN.*



**1. O SOCIO RESPONSÁVEL PELA ADMINISTRAÇÃO E GERÊNCIA DE SOCIEDADE LIMITADA, POR SUBSTITUIÇÃO, E OBJETIVAMENTE RESPONSÁVEL PELA DÍVIDA FISCAL, CONTEMPORÂNEA AO SEU GERENCIAMENTO OU ADMINISTRAÇÃO, CONSTITUINDO VIOLAÇÃO A LEI O NÃO RECOLHIMENTO DE DÍVIDA FISCAL REGULARMENTE CONSTITUÍDA E INSCRITA. NÃO EXCLUI A SUA RESPONSABILIDADE O FATO DO SEU NOME NÃO CONSTAR NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.**

**2. MULTIPLICIDADE DE PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS (STF/STJ).**

**3. RECURSO PROVIDO." (Resp n.º 33.731/MG, Ministro Milton Luiz Pereira, DJ em 06/03/95) (g/n)**

De acordo com o entendimento acima esposado, resta claro que na esfera judicial é pacificamente aceita a inclusão dos responsáveis tributários em qualquer fase da execução fiscal, mesmo que não tenham figurado na respectiva Certidão de Dívida Ativa.

Ademais, nem se alegue que o fato de não ter havido procedimento administrativo contra o responsável e nem ter se extraído Certidão de Dívida Ativa contra ele poderia ensejar a nulidade do lançamento. Isto porque, o CPC que é aplicado subsidiariamente às questões de direito tributário assim distinguiu as figuras do devedor e do responsável tributário para fins de sujeição passiva na demanda executiva:

*"Art. 568. São sujeitos passivos na execução:*

*I – o devedor, reconhecido como tal no título executivo;*

*(...)*

*V – o responsável tributário, assim definido na legislação própria."*

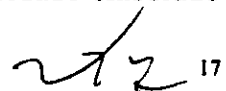
Do dispositivo acima resta claro que se tratando do devedor principal, este deve necessariamente fazer parte do título executivo, porém, inexistente esta exigência em relação ao responsável tributário.

De acordo com todo o exposto, a competência para imputar a responsabilidade a terceiro e redirecionar a cobrança através da Execução Fiscal é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Por sua vez, a competência do Conselho de Contribuintes é para rever o ato administrativo de lançamento.

Como a imputação da responsabilidade não faz parte do lançamento, conclui-se que não seria da competência do Conselho de Contribuintes analisar o mérito da responsabilidade. Logo, a decisão do Conselho de Contribuintes não vincularia a Procuradoria da Fazenda Nacional e, diante disso, este órgão administrativo de julgamento estaria meramente opinando e decidindo em caráter precário a questão.

Ressalte-se que a PGFN, ao indicar os co-responsáveis pelo cumprimento da obrigação tributária na CDA, não está vinculada a qualquer termo de solidariedade elaborado

 17

pela fiscalização, podendo concluir pela responsabilização de acordo com as informações coletadas pelo agente fiscalizador durante o procedimento fiscal, bem como de acordo com o andamento da cobrança executiva.

Vale elucidar, entretanto, a imprescindível colaboração do agente fiscalizador que, no bojo do processo administrativo fiscal, deverá investigar e demonstrar através de provas e indícios a conduta ilícita dos sócios e administradores, pois é através deste trabalho que a PGFN conseguirá reunir os elementos factuais necessários para decidir pela co-responsabilidade ou não dos envolvidos, já que não tem contato direto com os fiscalizados.

Ultrapassada a questão de mérito relacionada à responsabilidade tributária, passo então à análise processual referente aos recursos interpostos pelos responsáveis.

A Lei n.º 9.784/99, que rege o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, assegura a todos os interessados no processo administrativo o direito ao contraditório e à ampla defesa, senão vejamos:

*"Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência." (g/n) "Art. 9º. São legitimados como interessados no processo administrativo:*

*(...)II – aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser tomada;*

*(...)“Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:*

*(...)II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;*

*(...).”*

No caso em análise, diante da lavratura do “Termo de Solidariedade Passiva” pelo agente fiscalizatório em face dos responsáveis tributários e da legitimidade destes para atuar como interessados no âmbito do processo administrativo fiscal, conheço do recurso voluntário por eles interpostos, com fulcro no disposto nos artigos 2º e 9º, inciso II c/c 58 da Lei n.º 9.784/99.

Por seu turno, passo agora a análise da validade do “Termo de Solidariedade Passiva”.

Conforme toda a fundamentação acima aduzida, conclui-se que a competência para exigir dos responsáveis tributários o adimplemento do crédito do Fisco é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, no âmbito do processo judicial de cobrança.

Outrossim, o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal assim determina:

*“Art. 59. São nulos:*



*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*(...)"*

Logo, pode-se concluir que o "Termo de Solidariedade Passiva" objetivando a imputação da responsabilidade a terceiros é nulo, vez que lavrado por autoridade incompetente, no caso, o agente fiscal, face à competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Desta forma, conheço dos recursos interpostos pelas pessoas arroladas como responsáveis solidários para declarar a nulidade do ato de imputação de responsabilidade, por se tratar de matéria de execução fiscal, de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Passo agora à análise das demais matérias.

Alega a Recorrente, em preliminar, a nulidade do auto de infração em razão do cerceamento do direito de defesa, pois não há nos autos os apontamentos dos fatos que serviram de base à autuação e nem a demonstração de como foram obtidos os valores lançados.

Tal entendimento não merece prosperar. Primeiro porque o auto de infração aponta exatamente que o motivo do arbitramento do lucro decorreu da falta de apresentação dos livros fiscais, com a capitulação de todos os textos legais infringidos. Ademais, também existe indicação de todos os documentos que serviram de base para o lançamento.

Em segundo lugar, há nos autos todos os demonstrativos de apuração do IRPJ e seus reflexos, tanto do valor principal quanto dos acessórios (fls. 11 a 16 e 17 e 18 – IRPJ; fls. 24 a 21 – PIS; fls. 38 a 45 – COFINS e fls. 52 a 59- CSLL).

Desta forma, de acordo com toda a documentação levantada pela fiscalização, entendo que os autos estão suficientemente instruídos para que sejam julgados.

Assim, em que pese a Recorrente alegue outras questões em caráter preliminar, por se misturarem ao mérito serão com ele analisadas, o que faço a seguir.

Quando teve início a fiscalização a Recorrente foi devidamente intimada a apresentar documentos fiscais, contábeis e financeiros e não o fez. Ressalte-se que após solicitar uma dilação de prazo de 30 (trinta) dias, houve necessidade de nova intimação por parte da autoridade fiscal, reiterando a solicitação para apresentação de documentos. Assim, diante da recusa da Recorrente em cooperar fornecendo os documentos solicitados pela fiscalização, necessário se fez requisitar diretamente as informações referentes a sua movimentação financeira junto aos Bancos.

De posse dessas informações, o Fisco intimou a Recorrente a comprovar a origem dos depósitos registrados em suas contas correntes no período fiscalizado.

Nas razões do seu Recurso Voluntário a Recorrente alega em preliminar que a fiscalização teve acesso às informações relativas a sua movimentação financeira diária, em decorrência da Lei da CPMF e que não poderia utilizar-se delas com base na LC nº 105/01 para a constituição do crédito tributário referente aos lançamentos de ofício efetuados quanto ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, correspondentes ao ano calendário de 2000, sob o fundamento de violação ao princípio da irretroatividade e quebra de sigilo bancário.



Entendo que tal assertiva não merece prosperar, senão vejamos:

Com o advento da Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedada a utilização dessas informações para a constituição de créditos referentes a outros tributos (§3º do art. 11).

A LC nº 105/01, em seu art. 6º, autorizou a possibilidade dos agentes fiscais tributários requisitarem informações referentes a movimentações financeiras quando houvesse processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames fossem considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A natureza jurídica da LC nº 105/01 é procedimental, assim a teor do que dispõe o art. 144, § 1º do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos, pois se aplica ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Em relação à requisição de informações referentes à movimentação financeira pela autoridade fiscal, este Conselho já decidiu, reiteradas vezes, que não se configura quebra de sigilo bancário, conforme jurisprudência abaixo transcrita:

*"QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO - Havendo processo fiscal instaurado e sendo considerado indispensável pela autoridade administrativa competente o exame das operações financeiras realizadas pelo contribuinte, não constitui quebra de sigilo bancário a requisição de informações sobre as referidas operações (LC nº 105, de 2001, art. 5º, §§ 1º e 6º; e CTN, art. 197)." Conselho de Contribuintes / 2ª Câmara / ACÓRDÃO 102-47465 em 22.03.2006.*

*"SIGILO BANCÁRIO - Havendo procedimento administrativo instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, não constitui quebra do sigilo bancário, aqui não se trata, de quebra de sigilo bancário, mas de mera transferência de dados protegidos pelo sigilo bancário às autoridades obrigadas a mantê-los no âmbito do sigilo fiscal." Conselho de Contribuintes / 6ª Câmara / ACÓRDÃO 106-15079 em 14.11.2005.*

*"SIGILO BANCÁRIO - A prestação de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, por parte das instituições financeiras, não constitui quebra do sigilo bancário.." Conselho de Contribuintes / 4ª Câmara / ACÓRDÃO 104-19181 em 28.01.2003.*

Nas razões de seu Recurso Voluntário, o Recorrente alega que a omissão de receitas apurada pela fiscalização decorreu de erro "in procedendo", vez que deveria ter correlacionado os seus depósitos bancários com as respectivas notas fiscais de vendas emitidas no período fiscalizado.

Cabe esclarecer que apurada a ocorrência de omissão de receitas durante a fiscalização, seja pela falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, seja pela verificação de depósitos de origem não comprovada, dentre outras hipóteses previstas a partir do art. 40 da Lei nº 9.430/96, deve a autoridade fiscal intimar o contribuinte para que comprove a origem das referidas receitas, conforme se depreende da leitura do “caput” do art. 42 da Lei em comento.

Assim, descabida a alegação da Recorrente, em primeiro lugar porque inverteu o procedimento ao qual deve se ater a fiscalização, qual seja, constatada a ocorrência de omissão de receitas, deve intimar o contribuinte a provar que não ocorreu. Ou seja, trata-se presunção legal relativa a favor do Fisco, cabendo o ônus de desconstituí-la ao contribuinte interessado.

Em segundo lugar, ainda que a autoridade fiscal quisesse ter correlacionado os depósitos verificados nas contas-correntes da Recorrente com as suas notas fiscais de vendas não poderia, vez que os documentos fiscais e contábeis solicitados nunca lhes foram entregues, exceto os talões de notas fiscais de vendas referentes ao primeiro trimestre do ano calendário de 2000, o que não corresponde a todo o período fiscalizado, qual seja, os anos calendários de 2000, 2002, 2003 e 2004.

O Recorrente se insurgiu contra os lançamentos do IRPJ e reflexivos efetuados pela fiscalização em bases arbitradas, questionando que não foi observado o RIR/99 quanto ao procedimento adotado para se auferir a base de cálculo, vez que poderia “*ter se baseado no valor de custo acrescido da margem de lucro do período anterior, atualizado monetariamente.*”

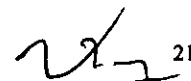
Mister relembrar que o motivo do arbitramento foi o não atendimento do Recorrente às intimações enviadas pela fiscalização para apresentação dos documentos fiscais e contábeis da Recorrente pessoa jurídica, bem como a não identificação dos depósitos efetuados em suas contas correntes durante o período fiscalizado e, ainda, quando intimados os sócios de direito a depor, estes informaram que a Recorrente pessoa jurídica cessou suas atividades em 2000 e, que não possuíam a escrituração correspondente aos anos calendários de 2000 e 2002, sendo impossível a sua reconstituição (fls. 99 a 104).

Diante da falta de documentação referente à escrituração da empresa autuada, não restou outra alternativa à fiscalização senão proceder ao arbitramento das bases de cálculos, já que era o único método de que dispunha, ainda que indireto, para apurar a base de cálculo do lucro tributável.

Nesse sentido, destaca-se a ementa a seguir proferida por Este E. Conselho de Contribuintes:

**“AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO - ARBITRAMENTO DE LUCROS -**  
*Confessada pelo sujeito passivo a inexistência de escrituração fiscal é cabível a apuração do lucro tributável através da figura do arbitramento.” (Conselho de Contribuintes/ 3ª Câmara/ ACÓRDÃO 103-21668 publicado em 20/08/04).*

A Recorrente alega que a fiscalização deveria ter considerado o valor das compras de mercadorias, matérias-primas, do lucro real, dentre outros, como método para se auferir o “quantum debeatur” da base de cálculo dos tributos em questão, quais sejam, IRPJ e reflexos. Todavia tal assertiva só tem cabimento quando não conhecida a receita bruta,

 21

conforme se vislumbra dos incisos do artigo 535 do RIR/99 o que não é o caso, vez que nos presentes autos a fiscalização considerou como conhecida a receita bruta, ou seja, utilizou o produto da venda de bens, apurados trimestralmente, com base nas notas de vendas, únicos documentos apresentados e, nos valores das receitas omitidas, acrescidos das alíquotas legais (Fundamentação Legal utilizada pela fiscalização: arts. 532 e 537 do RIR/99, art. 27, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e art. 24 da Lei nº 9.249/95), (fls. 09 e 10).

Vale lembrar que o arbitramento é uma ficção jurídica relativa, ou seja, admite prova em contrário por parte do contribuinte, como no caso dos presentes autos. Assim, em atenção ao princípio da verdade material, o Recorrente teve todas as oportunidades necessárias para a juntada de provas, a fim de refutar os fundamentos utilizados pela fiscalização para proceder ao arbitramento, mas ao invés disso, limitou-se apenas a argumentar.

Em relação à alegação de que a fiscalização ao proceder aos lançamentos do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS, não efetuou as deduções referentes aos créditos fiscais que faz “jus” a Recorrente pessoa jurídica em razão da sua atividade agropecuária, entendo que não merece prosperar vez que não executou Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário – PDTA, para ter direito à dedução prevista no inciso I do artigo 504 do RIR/99.

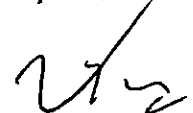
Ainda, a Recorrente inferiu de maneira genérica que houve excesso de exação fiscal no que tange aos percentuais aplicados pela fiscalização em relação ao PIS e a COFINS. Todavia, ao compulsar os demonstrativos de apuração das contribuições ora guerreadas verifica-se que as alíquotas utilizadas pela autoridade fiscal ao efetuar os respectivos lançamentos de ofício foram as legais, quais sejam 0,65% e 3,00% respectivamente (fls. 37 a 66), razão pela qual entendo que não procede a alegação da Recorrente.

Por fim, a Recorrente se insurgiu contra a multa qualificada que lhe foi aplicada pelo Fisco no percentual de 150%, em razão da constatação de que praticou sonegação fiscal, ao descumprir sistematicamente as obrigações tributárias concernentes ao recolhimento do IRPJ, CSLL, do PIS e da COFINS. O fundamento legal utilizado pelo fiscal para embasar a aplicação da referida multa foi o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Cumprе ressaltar que, conforme disposto no artigo 538 do RIR/99, o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis. Isso significa que o arbitramento do lucro não tem natureza de penalidade, mas de regime de tributação. Assim, se durante a fiscalização restar configurada alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64, ainda que tenha havido arbitramento do lucro pelo Fisco, não há impedimento para que também seja cominada a multa qualificada.

No caso “sub examine” o Recorrente simplesmente deixou de cumprir as obrigações tributárias, desde fazer declarações em DIPJ e DCTF, como também suspendeu o recolhimento do IRPJ, CSLL, do PIS e da COFINS, referente aos anos calendários de 2000, 2002, 2003 e 2004, causando um enorme prejuízo ao erário, vez que continuou com suas atividades de fato. Ao assim agir, ou seja, ao impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, praticou o fato típico de sonegação fiscal, descrita no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Não se pode olvidar que a conduta reiterada em furtar-se ao cumprimento das obrigações tributárias, principalmente em relação ao pagamento dos tributos por 04 (quatro) anos demonstra o dolo do Recorrente em sonegar, o que reforça a aplicação da multa

 22

qualificada, conforme demonstram os excertos dos julgados proferidos por este E. Conselho de Contribuintes a seguir:

*"(...) Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (...) 1º CC/ 4ª Câmara/ Acórdão 104-20.071 publicado no DOU em 06/10/2004.*

*"(...) Deve-se comprovar que o contribuinte agiu de forma fraudulenta, de modo a dificultar ou impedir, propositalmente, o trabalho do Fiscal, ou reduzir o ônus tributário que legalmente lhe cabe. (...) 1º CC/ 2ª Câmara/ Acórdão 102-46.234 publicado no DOU em 11/05/2004.*

*"(...) A prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, forma o elemento subjetivo da conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64. (...) 2º CC/ 3ª Câmara/ Acórdão 203-09.151 publicado no DOU em 28/05/2004.*

*"(...) A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que pertinente a infringência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96." 2º CC/ 3ª Câmara/ Acórdão 203-09.129 publicado no DOU em 28/05/2004.*

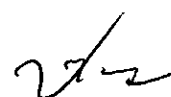
*"A ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a multa qualificada. (...) 1º CC/ 7ª Câmara/ Acórdão 107-06.453 publicado no DOU em 18/04/2002.*

Deduziu ainda a Recorrente que a exigência da multa qualificada no percentual de 150% ofende o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Mister se faz salientar a incompetência deste E. Conselho de Contribuintes para adentrar no julgamento de questões referentes à inconstitucionalidade de lei, vez que se trata de competência constitucional exclusiva do Poder Judiciário.

Nesse sentido, o E. Primeiro Conselho de Contribuintes editou a súmula nº 02, conforme abaixo transcrita:

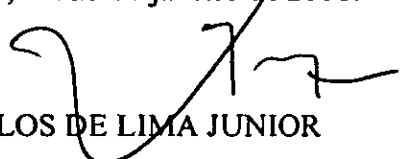
*"O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*



Desta forma, deve ser mantida a multa no percentual aplicado.

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER dos recursos interpostos pelas pessoas arroladas como responsáveis solidários para declarar a nulidade do ato de imputação de responsabilidade, por se tratar de matéria de execução fiscal, de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional. No que concerne as demais matérias, voto no sentido de REJEITAR as preliminares suscitadas e NEGAR provimento aos recursos.

Brasília - DF, em 23 de janeiro de 2008.

  
JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

