



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

Processo nº 10640.004758/2007-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-000.768 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2012
Matéria IRPJ e outros
Recorrente VIDROLAR LTDA. E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA.

Não é possível aplicação de multa qualificada, quando a autuação deriva de presunção. Nem tão pouco cabe multa qualificada de débito escriturado e não declarado, pois tal infração já é prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, inexistindo dolo do contribuinte e havendo pagamento, deve ser aplicado o prazo decadencial inserto no artigo 150, § 4º do CTN.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. VALIDADE FORMAL.

Conforme estabelecido no art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa, no exercício da atividade do lançamento, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária. Por outro lado, segundo o art. 121 do mesmo diploma legal, o sujeito passivo pode ser qualificado como contribuinte ou como responsável. Nesse sentido, é formalmente válida a lavratura de termo de sujeição passiva, pois, é por meio dele que o auditor identifica a pessoa que, a seu juízo, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, é responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

ESPONTANEIDADE - INEXISTÊNCIA - SÚMULA CARF nº 33.

Súmula CARF nº 33: "A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício."

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em considerar parcialmente decaído o lançamento, relativamente ao PIS e à COFINS do período compreendido entre janeiro e novembro de 2002 e, quanto ao IRPJ e à CSLL, do período de janeiro a setembro de 2002 (os três primeiros trimestres), aplicando-se ao caso a contagem do prazo decadencial com base no art. 150 do CTN, em face da desqualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e Marcelo Cuba Netto, que apresentará declaração de voto. E, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à responsabilização solidária arrolada pela fiscalização. Vencidos o relator e os Conselheiros André Almeida Blanco e Rafael Correia Fuso, que acompanhavam o relator pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor, neste ponto, o Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

(documento assinado digitalmente)

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator .

(documento assinado digitalmente)

MARCELO CUBA NETTO – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Carlos Mozart Barreto Vianna (Suplente convocado), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, André Almeida Blanco (Suplente convocado) e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário relativo ao IRPJ e às contribuições PIS, COFINS e CSLL do período de 2002 a 2005.

Consta do Auto de Infração de (fls.06/66) que em razão do procedimento de verificação fiscal realizado junto ao contribuinte apurou-se a existência de receita da atividade escriturada e não declarada nos anos calendário de 2002 a 2005.

Consta, ainda, que foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), com fundamento no artigo 44, II, da Lei 9430/96.

Do Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 67/81) extrai-se que:

(i) o contribuinte omitiu informações obrigatórias devidas à Fazenda Nacional ao não entregar as Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) relativas aos anos-calendários de 2002 e 2003, razão pela qual foi intimado a apresentar livros e documentos de sua escrita comercial e fiscal;

(ii) o contribuinte apresentou os documentos de fls. 108/115, entre eles as declarações DIPJ e DCTF relativas ao período de janeiro de 2002 a dezembro de 2003, por meio dos quais constatou – se:

a) que com exceção do ano calendário de 1991, a empresa, desde o início de suas atividades em 1989, vem optando pela apuração de lucro presumido;

b) que as receitas mensais auferidas nos anos de 2002 e 2003 foram devidamente escrituradas nos respectivos livros Razão, conforme constante dos livros comerciais e fiscais, e levadas aos balancetes e demonstrativos anuais, os quais foram transcritos nos livros Diário;

c) que somando-se as receitas constantes dos referidos demonstrativos anuais com as receitas da filial de Vitória da Conquista/BA (receitas estas que não constavam dos livros contábeis apresentados), chega-se ao total que foi informado pela fiscalizada nas DIPJ extemporaneamente entregues;

d) e que os valores do IRPJ e das contribuições devidos no período de 2002 a 2003 foram devidamente informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, também extemporaneamente apresentadas;

(iii) houve extensão quanto ao período fiscalizado, isto porque, em relação aos anos de 2004 e 2005 o contribuinte manteve movimentação financeira similar à havida no

ano de 2003 e não tomou a iniciativa de sanar as irregularidades verificadas nos anos de 2002 e 2003;

(iv) em razão da extensão do período fiscalizado, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos referentes à sua escrita comercial e fiscal relativos aos períodos de 2004 e 2005, entretanto, apresentou apenas parte dos documentos (fls. 128), quais sejam: livros Registro de Saídas e apuração do ICMS da matriz, planilhas de apuração mensal de cálculo de tributos e declarações DCTF e DIPJ. Nesse contexto informou que deixou de apresentar os livros Diário e Razão ou Caixa relativos aos anos de 2004 e 2005 por não tê-los escriturado (fl. 128);

(v) diante dos documentos apresentados, a fiscalização concluiu pela aplicação do artigo 530, III, do Decreto 3.000/99, ou seja, pela apuração do IRPJ e das contribuições com base no lucro arbitrado;

(vi) as conclusões da fiscalização foram no seguinte sentido:

- quanto a apuração do IRPJ e das contribuições, foram adotados os procedimentos a seguir descritos.

Nos **anos calendário de 2002 e 2003:** apuração pelo lucro presumido, utilizando como base de cálculo as receitas mensais informadas em suas DIPJ (fls. 309/375), correspondentes ao somatório das verificadas em seus livros comerciais e fiscais;

Nos **anos calendário de 2004 e 2005:** apuração pelo lucro arbitrado, por não preencher os requisitos para a opção, utilizou-se como base de cálculo a receita mensal conhecida, confessada pelo próprio contribuinte nas DIPJ (fls. 376/421), combinadas com as planilhas de fls. 422 e 423;

E os lançamentos via DCTF foram rejeitados, pois as declarações foram apresentadas no curso do procedimento fiscal, oportunidade em que é cabível o lançamento de ofício.

- quanto à multa qualificada, consignou-se que o contribuinte utilizou-se do artifício de efetuar pagamentos simbólicos, inferiores ao efetivamente devido e com plena consciência do fato, uma vez que os corretos valores de suas bases de cálculo encontravam-se em seus livros fiscais ou foram informados nas declarações DIPJ e DCTF apresentadas após intimações fiscais. Nesse passo, a fiscalização entendeu que “a conduta do contribuinte foi dolosa e aliada à não apresentação das declarações DIPJ e DCTF, a que estava obrigado, e que permitiria ao fisco identificar os débitos, visava, única e exclusivamente, evitar que se tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, inclusive a sua natureza e circunstâncias materiais, enquadrando a conduta na hipótese prevista no artigo 71, I, da Lei 4.502/64: sonegação.

Identicamente, à título das contribuições para o PIS e a COFINS foram efetuados pagamentos simbólicos, também em percentuais variáveis, o que permite reafirmar a conduta dolosa.

- quanto a responsabilidade tributária solidária, cumpre transcrever as conclusões do relatório, senão vejamos:

“4.3. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Pelo exposto, e considerando que a empresa Vidrolar Ltda, no curso do ano de 2002, efetuou a alienação de todos os bens imóveis em seu nome, permanecendo apenas com os bens móveis, constituídos da relação apresentada a esta fiscalização (fl. 115), sendo inclusive substituída, no seu endereço, constituído por um galpão e as instalações, pela Roethy-Martins Vidros Ltda, administrada por procuração pelo Senhor Antônio Martins de Andrade, e que a matriz retornou ao endereço anterior, na Rua Dona Luízinha Pacheco, 125 A, fica configurada a substituição de seus interesses comerciais, permanecendo na propriedade da família. Assim, é de se entender necessária a indicação dos demais responsáveis pela obrigação tributária pela Vidrolar devida, a fim de que possa ser garantida a satisfação do crédito tributário.

Os fundamentos para adoção da solidariedade tributária são a seguir expostos.

Reza o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

"Art. 124. 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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

"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:

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Assim, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Para atribuição da responsabilidade deve ser levado em conta os relatos anteriormente expostos e comprovados, com a prática de atos durante todo o tempo da sociedade:

1) ANTÔNIO MARTINS DE ANDRADE: agiu em nome da Vidrolar por todo o tempo, quer como seu sócio, quer como seu procurador sem limites, por outorga de Clóvis Pereira de Souza, sócio que o substituiu temporariamente. A sua prática de assinar pela empresa na condição de seu representante o eleva a situação de seu operador, concorrendo para que as infrações apontadas se concretizassem;

2) THIAGO MAIA ANDRADE: participante da sociedade, na condição de sócio, em todo o período em que seu pai assim também figurou;

3) CLÓVIS PEREIRA DE SOUZA: integrante da sociedade, na condição de sócio, em substituição ao Sr. Antônio Martins de Andrade, tendo a esse conferido poderes ilimitados para gerir a sociedade e, até mesmo, suas finanças pessoais junto a instituições bancárias (cópia da procuração às fls. 258 a 260);

4) KARINA CUSTÓDIO DE SOUZA: sócia da Vidrolar, no mesmo período do Senhor Clóvis, devendo ser co-responsabilizada pela concessão de poderes ao Senhor Antônio Martins Andrade e pelas práticas por ele adotadas;

5) ROETHY-MARTINS VIDROS LTDA: é a verdadeira continuidade dos negócios da Vidrolar, agora com a sociedade composta pelos irmãos Thiago e Roberta Maia Andrade, CPF 051.918.846-20, mas sob a administração do pai, Senhor Antônio Martins de Andrade (procuração fls. 270 a 274);

6) ROBERTA MAIA ANDRADE: pela condição de sócia na empresa Roethy-Martins, sucessora de fato da Vidrolar Ltda;

7) VIDROLAR SERVIÇOS LTDA: constituída pelas senhoras Karina Custódio de Souza e sua mãe, Márcia Rodrigues Custódio de Souza, interpostas pessoas. Confunde-se com a Vidrolar Ltda: mesma atividade e mesmos endereços e mesma

gerência, tendo como procurador o Sr. Antônio Martins de Andrade (fls. 261 a 263), efetivamente o "dono" dos negócios.

A concorrência de interesses entre as pessoas físicas e jurídicas anteriormente citadas ficou evidente no curso do presente Relatório Fiscal. (...)”

O contribuinte impugnou o auto de infração às fls. 479/486, alegando em síntese que:

(i) existiu boa fé no cumprimento das obrigações tributárias instrumentais, em vista do atendimento às solicitações da fiscalização no tocante à apresentação de documentos. Nesse ponto, argumentou, ainda, que a disponibilização dos documentos solicitados, no curso regular do procedimento fiscal, impede a conclusão de que houve sonegação de dados, bem como de que houve conduta dolosa;

(ii) no caso dos autos todos os documentos e registros apresentados foram apurados e ratificados pela fiscalização, entretanto, para fins de apuração de IRPJ e contribuições (CSLL, PIS, COFINS) os lançamentos via DCTF foram rejeitados, pois as declarações foram apresentadas no curso do procedimento fiscal quando cabível o lançamento de ofício. Nesse ponto, sustentou que a simples aplicação do artigo 829 do Decreto 3000/99, significa um *“exagerado apego à literalidade em prejuízo da melhor hermenêutica e da Justiça”*, razão pela qual não deve ser descaracterizada a espontaneidade;

(iii) quanto à multa qualificada argumentou que o auditor fiscal tipificou a conduta do autuado como dolosa (art. 71, I, da Lei nº 4.502/64), entretanto não se preocupou em constituir prova nesse sentido;

(iv) por fim, alegou a consumação da decadência quanto aos fatos geradores ocorridos em 2002, nos termos do artigo 174 do CTN.

As demais pessoas arroladas como responsáveis solidários pelo crédito tributário, quais sejam, Vidrolar Serviços Ltda (fls. 491/501), Antônio Martins de Andrade (fls. 507/516), Thiago Maia Andrade (fls. 517/526), Clóvis Pereira de Souza (528/538), Karina Custódio de Souza (fls. 540/550), Roethy Martins Vidros Ltda (fls. 552/562) e Roberta Maia Andrade (fls. 568/578), impugnaram a exigência nos mesmo termos apresentados pelo contribuinte e contestaram, ainda, a condição de responsável solidário argumentando que a simples condição de sócio ou representante legal da empresa autuada não é suficiente para caracterizar a solidariedade fundamentada nos artigos 124, I e 35, III, do CTN. Afirmaram que o simples não recolhimento de tributos não constitui infração de lei capaz de ensejar responsabilidade dos autores de uma sociedade por quotas. Concluíram que, no caso dos autos, não havendo fraude, nem dolo, não existe a hipótese de responsabilidade solidária pretendida pelo Fisco.

A DRJ de Juiz de Fora/MG julgou o lançamento procedente e o voto condutor do acórdão proferido foi no seguinte sentido:

(i) quanto a alegação de boa fé e cumprimento das obrigações acessórias, entendeu que no caso dos autos o contribuinte agiu, em verdade, com má fé, pois não apresentou espontaneamente qualquer DIPJ ou DCTF relativamente aos tributos e contribuições devidos nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, deixando, portanto, de informar voluntariamente seus débitos ao Fisco, bem como que durante este mesmo período realizou pagamentos dos tributos, ora exigidos, em valores muito inferiores aos efetivamente devidos;

(ii) é descabida a alegação de inaplicabilidade da multa qualificada, pois nos autos há provas suficientes do dolo do contribuinte em sonegar tributos e contribuições federais, senão vejamos: (a) *nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005 a movimentação financeira da empresa alcançou montantes expressivos*; (b) *nesse mesmo período a empresa informou ao Fisco estadual haver auferido receitas anuais em montante compatível como a sua movimentação financeira*; (c) *apesar disso, ainda em relação ao mesmo período, a contribuinte não informou ao Fisco federal a ocorrência dos fatos geradores dos tributos e contribuições a este devidos, na medida em que não lhe apresentou espontaneamente sequer uma única DCTF ou DIPJ ao longo daqueles quatro anos*; (d) *por fim, recolheu os mencionados tributos e contribuições federais em valores muito inferiores ao efetivamente devido*;

(iii) no caso sob exame ficou demonstrado que o contribuinte agiu dolosamente ao não informar ao Fisco os valores dos tributos e contribuições a este devidos, cumulado com o pagamento dos citados tributos em valores muito inferiores aos efetivamente devidos, razão pela qual, a decadência rege-se pelo artigo 173, I, do CTN, o que significa que no caso não se operou a decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos em 2002;

(iv) e, quanto a responsabilidade tributária solidária entendeu correto o lançamento com fundamento nos artigos 124 e 135 do CTN, porque, no caso dos autos, restou devidamente demonstrado o dolo de todas as pessoas arroladas como responsáveis solidárias. Nesse ponto, cumpre transcrever trecho do voto proferido:

“(…) 4) Da Responsabilidade Tributária

As pessoas jurídicas, como é cediço, não possuem existência fática. São uma criação humana. Possuem tão-somente existência jurídica. Não têm elas, ao contrário das pessoas naturais, vontade própria. Daí porque as pessoas jurídicas não agem por si mesmas, senão que por intermédio da vontade conjunta de seus administradores.

O direito, por sua vez, através de uma ficção, atribuiu personalidade às pessoas jurídicas, o que significa que elas passaram a ser sujeitos de direitos e obrigações na ordem jurídica. E como a personalidade de uma pessoa jurídica não se confunde com a personalidade das pessoas naturais que a administram, os seus direitos e deveres não se confundem com os direitos e deveres destes, e vice-versa.

Passou-se assim a distinguir entre o patrimônio da pessoa jurídica e o patrimônio de seus administradores. Isso porque, entre outras coisas, **essa é uma maneira de resguardar o patrimônio pessoal dos**

administradores em caso de insucesso do empreendimento por eles realizado. Em outras palavras, em caso de fracasso do empreendimento, a responsabilidade da pessoa jurídica perante seus credores está limitada a seu próprio patrimônio, não sendo facultado aos credores, "via de regra", pretender executar o patrimônio dos administradores da pessoa jurídica.

Diz-se "via de regra" porque o direito também não admite que os administradores de uma pessoa jurídica a utilizem como meio para fraudar credores, auferindo eles o benefício da fraude e, ao mesmo tempo, ficando imunes a ações que visem à reparação do prejuízo. Assim sendo, se os administradores agem de boa-fé em nome da sociedade, os credores somente terão acesso ao patrimônio desta. No entanto, se os administradores agem fraudulentamente em nome da sociedade, os credores poderão executar não só o patrimônio da pessoa jurídica, como também o patrimônio pessoal dos administradores. Isso é o que a doutrina chama, no âmbito do direito civil, de teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Foi ela albergada pelo art. 50 do Novo Código Civil, *verbis*:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

No âmbito do direito tributário, compete à autoridade lançadora a identificação do sujeito passivo da obrigação principal (art.142 do CTN). E o sujeito passivo pode ser tanto o contribuinte, quanto terceiras pessoas a que a lei atribua a condição de responsáveis pela satisfação da obrigação principal (art. 121 do CTN). Resumindo, a autoridade administrativa, ao realizar a atividade vinculada e obrigatória do lançamento, não pode, sob pena de responsabilidade funcional, deixar de arrolar o sujeito passivo da obrigação tributária (tanto o contribuinte como todos os eventuais responsáveis).

São várias as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN. No caso sob exame, o auditor fundamentou a responsabilidade tributária das pessoas físicas e jurídicas por ele arroladas às fls. 94/95 nos arts. 124 e 135, II e III, ambos do CTN, *verbis*:

Art. 124. 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.*

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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: (...)

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

5) Da Responsabilidade dos Srs. Antônio Martins de Andrade e Thiago Maia Andrade

O Sr. Antônio Martins de Andrade figurou como sócio da contribuinte desde a sua constituição em 14 de junho de 1978, à exceção do período entre 10 de março de 2004 a 1º de março de 2006 (vide contrato social e respectivas alterações às fls. 1371200). E mesmo no período em que não figurou formalmente como sócio da contribuinte, recebeu procurações do sócio formal, o Sr. Clóvis Pereira de Souza, com poderes para realizar operações bancárias em nome da empresa (fls. 224/226 e fls. 227/229).

O Sr. Thiago Maia Andrade, filho de Antônio Martins de Andrade, ingressou na sociedade em 22 de novembro de 1999, ano em que completou dezoito anos de idade. Da mesma forma que seu pai, retirou-se da sociedade em 10 de março de 2004 para novamente ingressar em 1º de março de 2006. Igualmente, no período em que não figurou formalmente como sócio da contribuinte, recebeu procurações do sócio formal, o Sr. Clóvis Pereira de Souza, com poderes para realizar operações bancárias em nome da empresa (fls. 224/226 e fls. 227/229).

É de se ressaltar, ainda, que em 10 de março de 2004, quando os Srs. Antônio Martins de Andrade e Thiago Maia Andrade retiraram-se (temporariamente) da sociedade, assumiram como sócios o Sr. Clóvis Pereira de Souza e sua filha, a Sra. Karina Custódio de Souza.

O Sr. Clóvis Pereira de Souza tem domicílio fiscal na Rua D. Luizinha Pacheco nº 125, aptº 103, mesmo endereço, onde teria funcionado uma filial e, posteriormente, a matriz da contribuinte. No ano de 2002 recebeu da contribuinte e também da Vidrolar Serviços Ltda., rendimentos de trabalho assalariado. Em 2003 declarou haver recebido rendimentos de trabalho assalariado apenas por parte da Vidrolar Serviços Ltda. Em 2004, 2005 e 2006, recebeu rendimentos a título de sócio da contribuinte, como também recebeu rendimentos de trabalho assalariado das empresas Roethy Martins Vidros Ltda. e Vidrolar Ubá Transportes Ltda. (CNPJ 04.886.841/0001-07), ambas controladas pela

família Andrade. Em todos esses anos o total dos bens por ele declarados não ultrapassou R\$ 84.000,00.

A Sra. Karina Custódio de Souza também tem domicílio fiscal na Rua D. Luizinha Pacheco nº 125, apº 103, o mesmo endereço de seu pai, e o mesmo endereço onde teria funcionado uma filial e, posteriormente, a matriz da contribuinte. Aparece também, desde 18 de novembro de 2002, como sócia da Vidrolar Serviços Ltda. Apresentou declaração de isento relativamente aos exercícios de 2001 e 2002. Desde 2003 vem apresentando declaração anual simplificada, com rendimentos recebidos de pessoas físicas e bens que não ultrapassam R\$ 24.600,00.

Os fatos acima descritos, cuja veracidade, diga-se de passagem, não foi contestada nem pela contribuinte nem pelas demais pessoas envolvidas, apontam para uma única direção, qual seja, a de que no período entre 2003 e 2005 (período objeto do lançamento), os Srs. Antônio Martins de Andrade e Thiago Maia Andrade eram os verdadeiros sócios da contribuinte. Em outras palavras, eram elas as pessoas que realmente administravam a empresa, seja no período em constavam formalmente do contrato social, seja no período em que não constavam formalmente do contrato social, pois então passaram a gerir a empresa através de interpostas pessoas. Tanto é verdade que em 30 de junho de 2004, ou seja, pouco mais de três meses após haver se retirado formalmente da sociedade, o Sr. Antônio Martins de Andrade, talvez por descuido, apresentou-se como sócio da empresa para lavrar em nome desta a procuração de fls. 218/220.

Os impugnantes afirmam que não restou demonstrado o dolo, elemento que seria essencial à atribuição da responsabilidade tributária.

Não é verdade. O dolo da contribuinte já restou fartamente demonstrado nos itens 1 a 3 deste voto. No entanto, como visto no item 4, a pessoa jurídica não tem existência nem vontade próprias. São criadas pela vontade humana, e agem segundo a vontade conjunta de seus administradores. Assim sendo, é forçoso concluir que a conduta dolosa da contribuinte, consistente em não informar ao Fisco os valores dos tributos e contribuições a este devidos, e em recolher tais tributos e contribuições em valores muito inferiores aos efetivamente devidos, deve ser imputada a seus reais administradores, os Srs. Antônio Martins de Andrade e Thiago Maia Andrade.

6) Da Responsabilidade do Sr. Clóvis Pereira de Souza e da Sra. Karina Custódio de Souza

Como visto no item anterior, o Sr. Clóvis Pereira de Souza e a Sra. Karina Custódio de Souza compuseram, como interpostas pessoas, o quadro social da contribuinte no período entre 10 de março de 2004 a 1º de março de 2006.

No período em que figuraram como sócios da contribuinte, como restou claro no item anterior, agiram eles em nome da empresa, mas a mando dos Srs. Antônio Martins de Andrade e Thiago Maia Andrade, estes sim, os verdadeiros sócios da autuada.

A interposição de pessoas é tão flagrante que o Sr. Clóvis Pereira de Souza chegou mesmo a conferir ao Sr. Antônio Martins de Andrade amplos poderes para gerir suas finanças pessoais, conforme demonstra a procuração de fls. 258/260.

Alegam os interessados ausência de dolo, o que seria essencial para a caracterização da responsabilidade tributária. Dizem que o auditor lhes atribuiu a responsabilidade pelo simples fato de terem integrado a episodicamente o quadro societário da contribuinte. Afirmam que a autoridade apenas registrou um histórico acerca de sua participação como cotistas na empresa, e que a criação de firmas, a promoção de alterações contratuais e a modificação do quadro societário não tipificam ilícitos ou infrações previstas em lei.

De fato, a criação de firmas, a promoção de alterações contratuais e a modificação do quadro societário não tipificam ilícitos ou infrações previstas em lei. É todavia ilícito apresentarem-se como sócios de uma empresa pessoas que verdadeiramente não o são e que não possuem capacidade financeira para suportar uma execução caso seja descoberta uma fraude fiscal. Sócios apenas no "papel", cuja função é encobrir os verdadeiros sócios, estes sim, que efetivamente administram a empresa e que possuem capacidade financeira para suportar uma execução em caso de fraude fiscal.

No caso, o Sr. Clóvis Pereira de Souza e a Sra. Karina Custódio de Souza não possuíam capacidade financeira para adquirir as cotas de uma empresa com faturamento anual, em 2004 (ano em que supostamente teriam adquirido todas as cotas pertencentes aos Srs. Antônio Martins de Andrade e Thiago Maia Andrade), superior a R\$ 15.000.000,00. Não é demais ressaltar que o Sr. Clóvis Pereira de Souza, antes de ingressar formalmente na sociedade, era funcionário assalariado da contribuinte e de outras empresas do grupo. Seus nomes figuraram no quadro social da empresa tão-somente para iludir a Fisco caso fosse apurada (como realmente foi) a fraude fiscal.

Por fim, há que enfatizar que o Sr. Clóvis Pereira de Souza e a Sra. Karina Custódio de Souza consentiram que seus nomes fossem utilizados para simular a sua presença no quadro social da empresa. É dizer, tinham pleno conhecimento que seus nomes estavam sendo empregados para fins de uma simulação, tanto é que não contestaram a autenticidade de suas assinaturas apostas nas respectivas alterações do contrato social e procurações. E se tinham pleno conhecimento de que seus nomes estavam sendo usados para que fosse perpetrada uma

simulação, caracterizado está o dolo e, portanto, aplicável o art. 135, II do CTN.

7) Da Responsabilidade da Vidrolar Serviços Ltda. e Roethy Martins Vidros Ltda.

Segundo relata o auditor (fl. 95), a Vidrolar Serviços Ltda., constituída pela Sra. Karina Custódio de Souza e sua mãe, a Sra. Márcia Rodrigues Custódio de Souza, interpostas pessoas, confunde-se com a autuada, já que ambas são efetivamente administradas pelo Sr Antônio Martins de Andrade (vide procuração de fls. 270/274), ambas desempenham a mesma atividade, e ambas compartilharam os mesmos endereços.

Ainda de acordo com o auditor (fls. 94), a Roethy Martins Vidros Ltda. é a verdadeira continuidade dos negócios da autuada,, agora com quadro social composto pelos irmãos Thiago Maia Andrade é Roberta Maia Andrade, mas sob administração do pai, o Sr Antônio Martins de Andrade, conforme procuração de fls. 270/274.

Resumindo, a autoridade afirma que a autuada e as duas outras empresas ora mencionadas são, de fato, uma única e mesma empresa. De fato, as três empresas:

a) sempre estiveram, seja formalmente, seja por intermédio de interpostas pessoas, sob a administração efetiva do Sr. Antônio Martins de Andrade. Veja que além da procuração de fls. • 261/263, no próprio contrato social da Vidrolar Serviços Ltda. (fls. 502/505), o Sr. Antônio Martins de Andrade consta como procurador de ambas as sócias, as Sras. Márcia Rodrigues Custódio de Souza e sua filha, Karina Custódio de Souza. Em relação à Roethy Martins Vidros Ltda., a procuração de fls. 270/274 também não deixa dúvida sobre quem efetivamente exerce a administração da empresa;

b) possuem o mesmo objeto social, qual seja, o comércio de vidros, espelhos, vitrais, box etc, conformes consta dos respectivos contratos sociais (fls. 198/200, fls. 502/505 e fls. 563/567);

c) compartilharam ao longo de suas existências os mesmos endereços ou endereços muito próximos, conforme planilha anexa ao presente acórdão.

Se as três empresas são, de fato, uma única empresa, o seu patrimônio responde pelos créditos tributários ora lançados.

8) Da Responsabilidade da Sra. Roberta Maia Andrade

A Sra. Roberta Maia Andrade é sócia da empresa Roethy Martins Vidros Ltda. Por sua vez, como visto no item anterior, a ora autuada e a empresa Roethy Martins Vidros Ltda. se confundem. Dessa forma, e tendo em conta que a Sra. Roberta Maia Andrade consentiu participar de uma simulação (tanto que não contestou a autenticidade das assinaturas apostas no contrato social e na procuração de fls. 270/274), caracterizado está o seu dolo e, portanto, aplicável o art. 135, III do CTN.

(...)"

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 672/679) e reafirmou as razões apresentadas em sede de impugnação.

As demais pessoas arroladas como responsáveis solidários apresentaram, também, Recurso Voluntário (Vidrolar Serviços, fls. 657/667. Antônio Martins de Andrade, fls. 672/679. Thiago Maia Andrade, fls. 696/706. Roethy Martins Vidros, fls. 708/718. Roberta Maia Andrade, fls. 723/733. Clóvis Pereira de Souza, fls. 736/747. Karina Custódio de Souza, fls. 749/760) nos mesmos termos da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

Por preencher os requisitos de admissibilidade admito os recursos voluntários.

Preliminarmente cumpre analisar a questão da decadência arguida em sede recursal. Entretanto, no presente caso, para que esta preliminar seja devidamente analisada é necessário que a questão relativa à multa qualificada seja apreciada, pois interferirá diretamente na verificação da decadência.

Assim, passo à análise da aplicação da multa qualificada.

Nesse ponto, insurgiu-se o Recorrente contra a **multa qualificada** que lhe foi aplicada pelo Fisco no percentual de 150% com base no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, caracterizada pela manutenção em seu passivo de obrigação não comprovada.

Dispunha o artigo 44, II, da Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (...)

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

Para que seja aplicada a multa qualificada de 150% deve restar evidenciada nos autos alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64, senão vejamos:

"Art. 71. Sonegação é toda 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 toda 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 imposto devido, ou 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 artigos 71 e 72. "

A incidência da multa qualificada de 150% requer que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução de alguma das condutas previstas nos citados artigos, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

Insta observar que no caso dos autos a suposta conduta dolosa imputada ao contribuinte é aquela prevista no artigo 71 da lei 4502/64, ou seja, teria o contribuinte praticado a conduta de sonegar.

No presente caso, verificou-se a ausência da entrega tempestiva das declarações DIPJ e DCTF do contribuinte, entretanto, todas as informações necessárias à constituição do crédito tributário estavam registradas nos seus livros contábeis e fiscais, os quais foram apresentados à fiscalização. E, nesse ponto, especificamente em relação ao período de 2004 e 2005, apesar da não escrituração do Livro Diário ou Razão ou Livro Caixa, este fato não impediu o fisco de apurar a receita do contribuinte por meio de outros documentos como planilhas mensais de apuração de tributos, livros Registro de Saídas de Apuração do ICMS, entre outros.

Verifica-se que o contribuinte voluntariamente apresentou seus documentos e registros contábeis à fiscalização.

Ora, sendo a sonegação ato doloso cuja finalidade é impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador da

obrigação tributária, é certo que este ato será decorrente da adoção dos mais variados artifícios por parte do sonegador.

Nesse contexto, a constatação da sonegação dependerá de trabalho minucioso e detalhado da fiscalização e, isto porque, aquele que fraudula ou sonega “camufla” a prática dos ilícitos de maneira planejada tornando-os imperceptíveis.

Não foi o que ocorreu no caso dos autos, pois deixar de apresentar as declarações necessárias ao Fisco é convidá-lo a exercer a função fiscalizatória. Assim, no caso, a ausência do cumprimento da obrigação acessória relacionada às declarações (DIPJ e DCTF) não caracteriza sequer indício de alguma das condutas dolosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da lei 4502/64.

Ademais, inexistente nos autos comprovação de que o Recorrente agiu dolosamente alterando ou ocultando informações com o intuito de impedir ou retardar a tributação e, ressalte-se, a sonegação, ou seja, o ato doloso, não deve ser presumido e sim provado.

Neste sentido, vale transcrever entendimento manifestado por este E. Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 103-11.865:

“(…), para começo de abordagem, é sabido que indícios, data vênia, apenas, não são suficientes para demonstrar a ocorrência concreta de figuras como a simulação, a fraude, a sonegação.

Indícios, autorizam, quando muito, a presunção, assim mesmo, não para os tipos supra referidos. Admitem-se as presunções, assim mesmo, quando expressamente previstas em lei, para se concluir no sentido de que a lei a acolhe como base suficiente para o lançamento.

(…)

Em direito, à guisa de princípio maior, tem-se assente que a simulação, a fraude, o conluio, etc., não se presumem.

(….)”

Cumprido ressaltar, ainda, que em se tratando de pessoa jurídica, e tendo-se em mente a sistemática de lançamento por homologação adotada pela Administração, bem como, o fato da receita auferida exprimir-se na base de cálculo ou integrar a conceituação do fato gerador do PIS, COFINS, IRPJ e da CSLL, ao contribuinte cumpre emitir a nota fiscal de venda ou documento equivalente, escriturar a operação, calcular o tributo devido e declará-la ao Fisco. Assim, a conduta fraudulenta, para fins de gradação da multa pecuniária, só se caracteriza com a omissão das duas primeiras ou, se praticadas, tenham sido com falsidade.

Já as práticas de omissão no dever de declarar, ou da declaração inexata, que só se exteriorizam quando regularmente cumpridas aquelas primeiras, também foram textualmente qualificadas pelo legislador como reprováveis, de forma que apenas, em pecúnia, à razão de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo que deixou de ser pago.

É o que dispõe o artigo 44, I, da Lei 9430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...).”

No caso dos autos a ausência da entrega tempestiva das declarações DIPJ e DCTF acarreta a penalização do artigo 44, I, da Lei 9430/96, ou seja, da multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Cumpre observar que a qualificação da multa deve ocorrer em casos extremos, em que o dolo específico, ou seja, o objetivo ilícito do contribuinte seja efetivamente demonstrado.

Desta forma, não demonstrado o intuito de sonegar exigido para a qualificação da multa de ofício, deve ser afastada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Superada a questão relativa à multa qualificada, passo à análise da decadência.

Quanto à alegação da consumação da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 2002, entendo que (i) em vista da ausência de qualificação da multa, (ii) diante da existência de pagamentos dos tributos e contribuições (ainda que apenas em parte) e (iii) tratando-se o debate de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve ser observado o artigo 150, § 4º do CTN.

Nesse sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o entendimento de que havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará o lançamento sujeito à homologação e, por isso, deve ser aplicado o prazo previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN (de cinco anos a contar do fato gerador).

Em consonância com a jurisprudência mencionada, para a definição do termo inicial do prazo de decadência há de se considerar o cumprimento do sujeito passivo do dever de se antecipar à autuação da autoridade fiscal para a constituição do crédito tributário. Foi o que ocorreu no presente no caso, na oportunidade em que, de fato, conforme constatado pela própria fiscalização, houve a antecipação do pagamento dos tributos.

Assim, tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 05/12/2007, bem como que a apuração do contribuinte se dava pelo lucro presumido, consumou-se a decadência relativamente ao PIS e à COFINS do período compreendido entre janeiro a novembro de 2002 e relativamente ao IRPJ e CSLL do período de janeiro a setembro de 2002 (três primeiros trimestres).

Superada a questão relativa à decadência, passo à análise **da imputação da responsabilidade solidária dos recorrentes.**

O problema colocado em teste é tortuoso e se desmembra em várias facetas.

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” nos artigos 124, I e 135, III 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; (...)

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: (...)

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

Assim, 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 ex companheira de Câmara, a qual tive 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 sujeitos passivos 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 destes responsáveis fazerem 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 incorporação, em que a incorporada desaparece e a incorporadora ocupa 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.

Para tomarmos o caminho da conclusão, 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 TRIBUTOS. 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

a responsabilidade subsidiária dos sócios (EResp 374139/RS, Primeira

Seção, 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 do

STJ, após controvérsia, vem se inclinando pela predominância da responsabilidade 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 esgotadas 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 nº 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 GERENCIA DE SOCIEDADE LIMITADA, POR SUBSTITUIÇÃO, E OBJETIVAMENTE RESPONSÁVEL PELA DÍVIDA FISCAL, CONTEMPORÂNEA AO SEU GERENCIAMENTO OU ADMINISTRAÇÃO, CONSTITUINDO VIOLAÇÃO À 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 nº 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 impossibilidade da cobrança. 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, inexiste 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 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.

Por seu turno, do exposto, vale 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 os “Termos 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.

Diante do exposto, tendo em vista a incompetência do agente fiscalizador para a lavratura do termo de solidariedade, por ser matéria de execução fiscal, de competência da Fazenda Nacional, **voto no sentido de declarar a nulidade do ato de imputação de responsabilidade dos recorrentes.**

Importante esclarecer que a nulidade do Termo de Verificação Fiscal não impede o conhecimento do Recurso dos sujeitos citados no citado termo, pois a legitimidade advém da letra da lei citada e não da presente decisão, senão vejamos.

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.*

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 dos “Termos de Solidariedade Passiva” pelo agente fiscalizatório em face dos responsáveis tributários, tem-se que estes têm a legitimidade para atuar como interessado no âmbito do processo administrativo fiscal.

Por fim, **quanto à alegação da espontaneidade** entendo que esta não merece prosperar, pois as declarações DIPJ e DCTF foram entregues quando já iniciado o procedimento fiscal. Nesse sentido dispõe a súmula CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, bem como aos recursos apresentados pelos sujeitos passivos solidários para (i) anular os termos de sujeição passiva lavrados, (ii) afastar a qualificação da multa e (iii) declarar a decadência relativamente ao PIS e à COFINS do período compreendido entre janeiro

e novembro de 2002 e quanto ao IRPJ e CSLL do período compreendido entre janeiro a setembro de 2002 (três primeiros trimestres).

(documento assinado digitalmente)

João Carlos de Lima Junior - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Redator designado.

Em que pesem as razões expostas pelo ilustre Relator, peço licença para dele divergir no que toca à afirmada nulidade dos termos de imputação de responsabilidade tributária lavrados pela autoridade lançadora.

O motivo da divergência advém do exame das disposições contidas no CTN a esse respeito, em especial em seus abaixo transcritos arts. 121, 142, 145 e 202:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

(...)

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

(...)

Ora, o art. 121 é de clareza solar ao distinguir as duas espécies do gênero “*sujeito passivo*” no âmbito do direito tributário, quais sejam, o “*contribuinte*” e o “*responsável*”.

Já o art. 142 determina que compete à autoridade fiscal lançadora, dentre outras coisas, identificar o “*sujeito passivo*”, e não o “*contribuinte*”. Em outras palavras, se a autoridade entender que também deva figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária pessoa que, “*sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*” (responsável), deverá fazer constar o nome dessa pessoa já no ato do lançamento.

Ademais, conforme lhe assegura o art. 145, tem o “*sujeito passivo*”, e não somente o contribuinte, o direito de impugnar o lançamento, bem como o de recorrer administrativamente de eventual decisão que lhe seja desfavorável, nos termos das normas que disciplinam o processo administrativo fiscal.

Por fim, conforme prescrito no art. 202, se ao término do processo administrativo fiscal restar confirmada a obrigação da pessoa arrolada como “*responsável*”, deverá ela ter seu nome inscrito em dívida ativa ao lado do devedor principal, que é o contribuinte.

Ressalte-se que a argumentação acima exposta de modo algum se contrapõe ao afirmado pelo relator sobre da jurisprudência do STJ acerca do redirecionamento da execução fiscal. Note-se que a referida jurisprudência, apesar de não exigir que o nome do responsável conste da CDA quando da propositura da execução fiscal, tampouco o proíbe. Assim, se o nome do responsável não constar da CDA, poderá a execução fiscal ser a ele redirecionada, desde que satisfeitas as condições legais para tanto. Por outro lado, caso o nome conste da CDA, não há que se falar em redirecionamento, pois o responsável já estará no pólo passivo da execução fiscal desde a sua propositura.

Isso posto, tendo em conta que a autoridade tributária tem competência para, no ato administrativo do lançamento, identificar tanto o contribuinte quanto o responsável tributário (se houver), voto por considerar formalmente válidos os termos de sujeição passiva ora sob exame.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto

Entendeu a Turma, por maioria de votos, que não restou provado nos autos que a contribuinte agiu dolosamente ao reduzir ou suprimir os créditos tributários ora sob exame. Em consequência, também por maioria de votos, a Turma:

a) afastou a exigência da multa de ofício qualificada, imposta com fulcro no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, e;

b) julgou extintos, por decadência, a teor do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, os créditos tributários relativos aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2002, bem como os da contribuição para o PIS e da Cofins ocorridos no período de janeiro a novembro de 2002.

Com a devida licença aos membros da Turma que pensam em contrário, considero que são abundantes os elementos presentes nos autos que comprovam, para além de qualquer dúvida razoável (*beyond reasonable doubt*), que a contribuinte agiu dolosamente ao reduzir ou suprimir os tributos que ora lhe estão sendo exigidos de ofício.

Todavia, antes mesmo de apontarmos as provas do dolo da contribuinte, é preciso ressaltar a mais não poder que, seja no âmbito do direito processual civil, no do direito processual penal, no do direito processual administrativo tributário (PAF), ou em qualquer outro ramo do direito, a lei não exige que as provas produzidas no processo confirmem ao julgador uma “certeza absoluta” acerca da ocorrência ou não do fato controverso.

Conforme as normas a seguir transcritas, a lei se contenta que as provas produzidas no processo confirmem ao julgador uma “certeza probabilística”, ou seja, uma certeza para além de qualquer dúvida razoável acerca da ocorrência ou não do fato controverso.

Código de Processo Civil

CAPÍTULO VI - DAS PROVAS

Seção I - Das Disposições Gerais

(...)

Art. 335. Em falta de normas jurídicas particulares, o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras da experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial.

(...)

Código de Processo Penal

TÍTULO VII - DA PROVA

(...)

CAPÍTULO X - DOS INDÍCIOS

Art. 239. Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.

(...)

Como visto, indícios são elementos legalmente admitidos no processo como hábeis a comprovar da ocorrência ou não de fatos controversos. Por óbvio que, como o próprio nome já antecipa, os indícios nunca conferirão ao julgador uma certeza absoluta da ocorrência ou não dos fatos controversos.

Nesse sentido, os indícios serão considerados prova quando confirmem ao julgador a certeza, para além de qualquer dúvida razoável, da ocorrência ou não dos fatos controversos. Por outro lado, quando deixarem margem à dúvida razoável no convencimento do julgador, os indícios não provarão a ocorrência ou não dos fatos controversos.

Aliás, os meios de prova em geral, tais como o testemunhal, o documental, o pericial, etc., no mais das vezes constituem-se apenas em indícios sobre a ocorrência ou não dos fatos controversos. Por exemplo, se uma testemunha afirma que, após ouvir um disparo de arma de fogo, viu o réu se evadindo do local do crime, esse testemunho é um indício de que o réu foi o autor do crime. Caberá ao julgador decidir se esse indício, isoladamente, é ou não suficiente para lhe conferir certeza, para além de qualquer dúvida razoável, da autoria do crime. Outro exemplo: se o Fisco encontra no estabelecimento do contribuinte uma “contabilidade paralela”, esse documento é um indício de que a contribuinte sonegou tributos. Caberá ao julgador decidir se esse indício, isoladamente, é ou não suficiente para lhe conferir certeza sobre a ocorrência do ilícito fiscal (em sua defesa o contribuinte poderá alegar, por exemplo, que a contabilidade paralela é irreál, tendo servido apenas para convencer uma instituição financeira a conceder-lhe um empréstimo).

Feitas essas considerações, passemos a arrolar os diversos indícios constantes dos autos que, a meu juízo, possuem força para comprovar, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo da contribuinte no caso sob exame.

O primeiro indício do dolo está no fato de a contribuinte haver deixado de apresentar espontaneamente tanto as DIPJs relativas aos anos-calendários de 2002 a 2005, como as respectivas DCTFs trimestrais referentes aos anos de 2002 a 2004 e semestrais do ano de 2005. Não é demais lembrar que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, a omissão na entrega dessas declarações, em especial das DCTFs, impede ou retarda o conhecimento, por parte Fisco, da ocorrência dos fatos geradores dos tributos ora exigidos de ofício.

Não estou a afirmar que uma eventual omissão na entrega da DIPJ ou DCTF seja indício capaz de me convencer, para além de qual dúvida razoável, de que tal omissão é fruto de dolo. No entanto, no caso sob exame, não houve omissão eventual e sim omissão reiterada, pois a contribuinte deixou de entregar consecutivamente nada menos do que quatro DIPJs e de quatorze DCTFs, ou seja, todas as DIPJs e DCTFs relativas aos tributos devidos no período de 2002 a 2005.

Esse fato, mesmo tomado isoladamente, já seria suficiente para formar o meu convencimento, para além de qualquer dúvida razoável, sobre a vontade livre e consciente da contribuinte em impedir ou retardar o conhecimento, por parte Fisco, da ocorrência dos fatos geradores dos tributos ora exigidos de ofício. Porém, tomado em conjunto com os demais indícios a seguir descritos, a reiterada omissão na apresentação das DIPJs e DCTFs faz elevar ainda mais o meu grau de convencimento acerca do dolo da contribuinte.

O segundo indício do dolo está no fato de que a contribuinte, apesar de não haver apresentado espontaneamente as DIPJs e DCTFs objeto do período sob fiscalização, registrou em seus livros contábeis e fiscais dos anos de 2002 e 2003 exatamente as mesmas receitas que serviram de base ao presente lançamento de ofício. Em relação aos anos de 2004 e 2005, apesar de os livros Diário e Razão ou Caixa não haverem sido entregues à fiscalização, a contribuinte apresentou os livros Registro de Saídas e Apuração do ICMS onde estão escrituradas as mesmas receitas que serviram de base ao lançamento.

Esse fato indica que no período de 2002 a 2005 a contribuinte possuía todas as informações para declarar espontânea e corretamente seus débitos tributários ao Fisco, por meio da apresentação tempestiva das mencionadas DIPJs e DCTFs.

O fato de os contribuintes escriturarem corretamente as receitas por eles auferidas ao longo de vários períodos de apuração, mas não declará-las ao Fisco, tem sido considerado por este Conselho, ainda que de maneira não unânime, como suficiente para conferir ao órgão julgador a certeza, para além de qualquer dúvida razoável, do dolo daqueles contribuintes em impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores dos tributos devidos. Porém, no caso sob exame, essa reiterada falta de declaração de receitas escrituradas nos livros contábeis alia-se aos fatos a seguir abordados para elevar, ainda mais, o grau de segurança do julgador acerca da conduta dolosa da contribuinte.

O terceiro indício do dolo está no fato de serem bastante significativos os valores dos tributos devidos pela contribuinte ao longo dos anos de 2002 a 2005. Ora, acaso se tratasse de valores pouco significativos poder-se-ia até, com alguma boa-vontade, acreditar que a reiterada omissão na entrega das DIPJs e DCTFs relativa a valores escriturados tivesse sido fruto de mero esquecimento (negligência). Mas como é pouco crível que as pessoas simplesmente “esqueçam” serem devedoras de valores vultosos, esse fato, tomado em conjunto com aqueles arrolados anteriormente, comprova, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo da contribuinte em impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores dos tributos por ela devidos.

O quarto indício da conduta dolosa da contribuinte está no fato de que em seu quadro social, durante os anos de 10/03/2004 a 01/03/2006, figuram como sócias interpostas pessoas, conforme descrito no relatório de trabalho fiscal (em especial fl. 73 e ss.) e documentos que o acompanham. Durante esse período os verdadeiros sócios da empresa, os Srs. Antônio Martins de Andrade e Thiago Maia Andrade (respectivamente pai e filho) retiraram-se formalmente da sociedade transferindo suas cotas para o Sr. Clóvis Pereira de Souza e para a Sra. Karina Custódio de Souza. Dentre os diversos fatos que comprovam a interposição de pessoas importa destacar as procurações assinadas pelo “sócio” Clóvis Pereira de Souza em favor dos “antigos sócios” Antônio Martins de Andrade e Thiago Maia Andrade, outorgando-lhes poderes para movimentar as contas correntes da empresa.

A interposição de pessoas, aliada aos demais fatos acima expostos, convencem-me, para além de qualquer dúvida razoável, do dolo da contribuinte em impedir ou retardar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência dos fatos geradores dos tributos por ela devidos.

Por todo o acima exposto, e com a licença dos colegas que pensam em contrário, entendo que está mais do que comprovado o dolo da contribuinte, razão pela qual voto por manter a exigência da multa qualificada e por não reconhecer a decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2002, bem como da contribuição para o PIS e da Cofins ocorridos no período de janeiro a novembro de 2002.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto