



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

Processo nº 10880.006517/2007-82
Recurso nº 177.472 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.202 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria IRPJ e reflexos
Recorrente KAPCON COMÉRCIO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
(responsáveis solidários: João Augusto Sana e Sandra Gomes de Souza Sana)
Recorrida 4ª TURMA/DRJ - SÃO PAULO/SPOI

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PRELIMINAR - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura a fase litigiosa entre o fisco e contribuinte, sendo descabido cogitar-se de violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório na fase investigatória que antecede o lançamento.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA.

O Termo de Sujeição Passiva lavrado conjuntamente com o auto de infração para declarar a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica não padece do vício de nulidade, ao pressuposto de incompetência do agente fiscal, eis que referida declaração pode ocorrer a qualquer tempo, seja pela autoridade fiscal, por membro da Procuradoria da Fazenda Nacional ou por autoridade judicial.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO - À autoridade administrativa, via de regra, é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de lei ou ato normativo vigente.

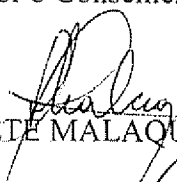
PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. ÔNUS PROBANDI DO CONTRIBUINTE - A não comprovação de valores existentes em conta corrente, quando devidamente intimado, geram o arbitramento do lucro e inverte o ônus da prova, em virtude da presunção legal de omissão de receitas.

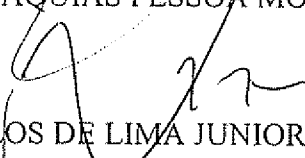
MULTA QUALIFICADA - Possível a aplicação de multa qualificada, quando comprovada a fraude pelo órgão fiscalizador.

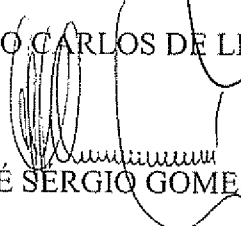
ESCRITURAÇÃO - Cabível o arbitramento frente a não comprovação de regular escrituração do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade afastar a preliminar de nulidade do termo de sujeição passiva solidária, suscitada de ofício pelo relator. Vencidos o Relator, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Manoel Mota Fonseca. Por unanimidade de votos afastar as demais preliminares e conhecer dos recursos interpostos. No mérito, por maioria de votos, manter a responsabilidade solidária de João Augusto Sana, vencido o relator que entendia nulo o termo de sujeição passiva sobre este contribuinte. Pelo voto de qualidade manter a sujeição passiva de Sandra Gomes de Souza Santos, vencidos o Conselheiro Relator, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Manoel Mota Fonseca. Nas demais questões de mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Sérgio Gomes.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente


JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator


JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator-designado

EDITADO EM: 01 SET 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros João Otavio Opperman Thomé, Silvana Rescigno Barreto, José Sergio Gomes (Suplente convocado) e João Carlos Lima Junior(Vice-Presidente) e Manoel Mota Fonseca.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração que gerou crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relacionado à omissão de receitas derivada de depósitos bancários de origem não comprovada, referentes aos anos-calendário de 2002, 2003 e de 2004, sendo IRPJ no valor de R\$ 2.020.564,56, CSLL no valor de R\$ 958.178,93, PIS no valor de R\$ 578.997,65 e COFINS no valor de R\$ 2.672.298,57, atualizados até agosto de 2007, incluídos juros e multa qualificada.

Conforme o termo de verificação e conclusão fiscal de fls., 1480/1499, a fiscalização constatou que o contribuinte, no período supracitado, movimentou valores incompatíveis com a receita declarada em sua DIPJ.

Para chegar a essa conclusão, primeiramente o representante fazendário lavrou o Termo de Início de Ação Fiscal, intimando o contribuinte para apresentar livros comerciais e fiscais e documentos referentes à movimentação bancária de todas as contas movimentadas no Banco Bradesco S/A e no Banco Unibanco S/A dos anos-calendário fiscalizados.

Visando a ciência pessoal do contribuinte ao Termo de Início de Ação Fiscal, a fiscalização efetuou diligência no endereço declarado como sede do contribuinte, tendo em decorrência de tal diligência lavrado o termo de constatação fiscal, abaixo transcrito:

- "1) Que no dia 15.09.2005, por volta das 11:00h, os subscritores deste Termo, AFRF Jair Tolentino da Silva, Matrícula nº 7.451 e AFRF Nilson Aparecido Alves Pereira, com o objetivo de efetuar a ciência de "Termo de Início de Ação" e "Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2005-02255-9", compareceram ao endereço da empresa Kapcon Comércio Importadora e Exportadora Ltda, CNPJ nº 04.334.628/0001-84, constante nos cadastros da Receita Federal do Brasil av. Bosque da Saúde, nº 146, 1º andar, conjunto 110, Saúde, São Paulo-SP;*
- 2) Que no citado endereço localiza-se edifício constituído de 29 (vinte e nove) salas comerciais;*
- 3) Que os Auditores-Fiscais supra foram atendidos inicialmente pelo Sr. Eliezer Alves de Freitas, zelador do edifício desde fevereiro de 2005, o qual informou*
- 3.1) que a empresa Kapcon Comércio Importadora e Exportadora Ltda. não mais é localizada naquele endereço,*
- 3.2) que a mesma ocupou o citado imóvel até o segundo semestre do ano de 2004;*
- 3.3) que o imóvel pertence ao Sr. Mauro, o qual seria localizado pelo telefone nº 11-5052-2207 (informação posterior por telefone);*
- 3.4) que as correspondências destinadas à empresa Kapcon, com*

*12*³

endereço daquele imóvel, são devolvidas aos seus remetentes;
3.5) que ele não saberia informar qual o novo endereço da empresa Kapcon Comércio Importadora e Exportadora Ltda.
4) Que nos dias 23.09.2005 e 26.09.2005 a fiscalização manteve contacto telefónico com o Sr. Mauro (11-5052-2207), proprietário do imóvel onde se localizava a empresa Kapcon, o qual informou:
4.1) que após procura em sua residência, não localizou o contrato de locação do imóvel em questão;
4.2) que se recorda apenas o primeiro nome do locatário João.
4.3) que se comprometia a continuar procurando pelo citado contrato de locação; Localizando-o, informaria a fiscalização"

Em razão das informações acima expostas, a fiscalização encaminhou por via postal "Termo de Início de Ação Fiscal, MPF e o Termo de Constatação Fiscal" ao endereço sede do contribuinte, como também aos endereços das sócias documentais responsáveis pela empresa Kapcon (Lucimara de Oliveira Macedo e Neusa Teixeira Moreira de Jesus). Os envelopes contendo os documentos acima citados foram devolvidos pelo correio com a anotação "mudou-se".

Em razão disto, a fiscalização lavrou EDITAL para ciência ao contribuinte do "Termo de Início de Ação Fiscal, MPF e o Termo de Constatação Fiscal".

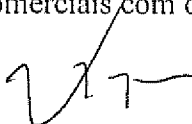
Visto o não atendimento por parte do contribuinte às intimações, a fiscalização lavrou o "Termo de Embaraço à Fiscalização", sendo lavrado EDITAL para a intimação deste.

Mesmo após diversas intimações, sendo elas tentativas de intimação pessoal, via postal e via edital, não houve nenhum tipo de resposta do contribuinte, motivo pelo qual foi enviado por via postal "Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004" aos Bancos Bradesco S/A e Unibanco S/A.

Da análise dos extratos bancários do contribuinte do Banco Bradesco S/A e do Banco Unibanco S/A, a fiscalização lavrou o "Termo de Intimação Fiscal nº 1" no qual se intimou através de EDITAL o contribuinte a comprovar a origem dos recursos creditados/depositados em suas contas corrente/poupança mantidas nas instituições financeiras, conforme relação dos depósitos/créditos discriminados no referido termo, cientificando que a não comprovação da origem das operações de depósitos/créditos ensejaria lançamento de ofício por parte da fiscalização a título de omissão de receitas.

Entretanto, mesmo após sucessivas prorrogações do MPF (31.08.2006, 08.11.2006, 09.02.2007, 08.05.2007, 29.06.2007) não houve qualquer manifestação da fiscalizada que esclarecesse a origem dos créditos.

Para a maior obtenção de coleta de informações e documentos necessários a respaldar e subsidiar possíveis lançamentos de impostos e contribuições por infrações tributárias praticadas pelo contribuinte, a fiscalização emitiu MPF-Extensivos em nome de 23 (vinte e três) pessoas jurídicas e físicas que apresentaram indícios de terem efetuado operações comerciais com o contribuinte (TEDs recebidas e remetidas).



Os intimados apresentaram à fiscalização justificativas diversas para as remessas recebidas e remetidas por TEDs ao contribuinte. Muitos comprovaram através de notas fiscais (*aquisições realizadas da empresa autuada, prestação de serviços realizados pela empresa autuada*), como também os comprovantes de transferência via TED a relação com a empresa autuada.

Mesmo após o não atendimento do contribuinte às intimações já citadas, a fiscalização lavrou “Termo de Intimação Fiscal nº 1”, no qual se reiterou a intimação através de EDITAL para o contribuinte apresentar Livros Diários e Razão e/ou Caixa e Livro de Registro de Inventário, DIPJ, todos estes referentes aos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, cientificando que o não atendimento implicaria na adoção do regime de tributação do Lucro Arbitrado.

Constatou a fiscalização que, para o ano-calendário de 2002, o contribuinte apresentou a DIPJ pelo regime de tributação do Lucro Presumido com os campos de valores totalmente em branco, sendo apurado uma base de cálculo omitida no valor de R\$ 317.690,84; para o ano-calendário de 2003, apresentou Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica Inativa, sendo apurado uma base de cálculo omitida no valor de 1.293.471,64 e para o ano-calendário de 2004, não informou valor algum (omissa), sendo apurado uma base de cálculo omitida no valor de R\$ 25.176.701,25.

Desta feita, tendo em vista o não atendimento às intimações, e portanto, a não comprovação da origem dos depósitos bancários e a não apresentação dos livros fiscais, cumulado com as informações acima expostas em relação a entrega das DIPJs, foi lavrado Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, com base no REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO.

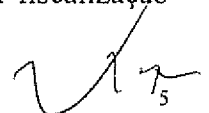
Com relação a estes fatos, aplicou-se multa qualificada de 150%, por entender que houve intuito de fraude, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e art. 957 do RIR/99.

No que diz respeito à responsabilidade solidária, a empresa Kapcon, de acordo com a ficha cadastral da Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP (fls. 1.333 a 1.336) teve sua constituição em 15.03.2001, figurando como seus sócios/administradores JOÃO AUGUSTO SANA – CPF: 172.682.048-33 que se retirou em 10.02.2004 e ADRIANA MALTA CARRIJO – CPF 170.128.418-93 que se retirou em 19.12.2001. Com a saída de JOÃO AUGUSTO SANA, foram admitidas como sócias LUCIMARA DE OLIVEIRA MACEDO e NEUSA TEIXEIRA MOREIRA DE JESUS.

Conforme documento apresentado foi constatado que SANDRA GOMES DE SOUZA SANA, CPF nº 112.080.718-23, é cônjuge do sócio administrador da empresa Kapcon, JOÃO AUGUSTO SANA.

Já nos documentos apresentados pelo Banco Bradesco S/A em 01.06.2006 (fls. 1.347 a 1.356), o único e exclusivo sócio/administrador da empresa Kapcon que foi responsável pelas contas bancárias movimentadas naquela instituição financeira, foi JOÃO AUGUSTO SANA.

Efetuando a análise da documentação bancária apresentada pelo Banco Bradesco S/A e Banco Unibanco S/A, com relação aos anos de 2002 e 2003 a fiscalização



constatou cópias de recibos de retirada em c/c ocorridos nestes anos, assinados por João Augusto Sana, contendo o nº do documento de identificação do mesmo: RG: 23.551.945-5.

Já no período de maio de 2004 a setembro de 2004 a fiscalização constatou que havia 03 transferências da c/c da empresa Kapcon para a c/c de João Augusto Sana e 04 transferências para c/c de Sandra Gomes e ainda 04 transferências desta última para a c/c da empresa Kapcon.

Verificou que havia 12 cheques assinados pelo Sr. João Augusto Sana, sendo estes emitidos pela empresa Kapcon, como também 07 anotações de ligação telefônica de funcionários do Banco Unibanco para a Sra. Sandra Gomes para confirmação de emissão de cheques da empresa Kapcon e 03 anotações de ligação telefônica de funcionários do mesmo banco para o Sr. João Augusto para confirmação de emissão de cheques da empresa Kapcon.

Assim, conforme o conjunto de fatos acima, a fiscalização lavrou Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome de JOÃO AUGUSTO SANA e SANDRA GOMES DE SOUZA SANA, considerando ambos os únicos responsáveis pela gestão financeira da empresa Kapcon no decorrer dos anos-calendários de 2002, 2003 e 2004, e verdadeiros favorecidos e beneficiários das operações efetuadas nos períodos de ocorrência dos fatos geradores do imposto e contribuições, respondendo SOLIDARIAMENTE, conforme dispõe o artigo 124 do Código Tributário Nacional – CTN.

Diante do Auto de Infração e imposição de multa, os responsáveis solidários João Augusto Sana e Sandra Gomes de Souza Sana, por meio de seus procuradores apresentaram suas impugnações nos seguintes termos.

Em preliminar alegaram ter havido nulidade por falta de intimação e cerceamento de defesa, pois somente após a existência do Auto de Infração é que os mesmos foram localizados, em que pese há mais de 8 anos residem no mesmo local. Alegam que quando do início da ação fiscal, os fiscais se dirigiram ao endereço da empresa Kapcon, mesmo sabendo que a empresa estava inativa e que mesmo assim a fiscalização insistiu com a citação via correio naquele endereço.

Ainda em preliminar, expuseram que não há que se recusar a verificação da constitucionalidade das leis ordinárias sob pena de infringir o princípio que norteia o direito de defesa do contribuinte, sendo este, o Princípio da Vedação ao Cerceamento de Defesa do artigo 5º LV da CF.

Com relação ao mérito, João Augusto Sana alegou que no início do ano de 2003 o senhor Eduardo Reid (AGS Armazéns Gerais) ofereceu-se para comprar a empresa Kapcon, mas somente em 10.02.2004, depois de muita insistência, a transferência foi procedida e que os valores encaminhados para sua c/c eram relativos à venda da empresa; fora estes, não tinha conhecimento ou qualquer participação nas negociações, pois não tinha relação nenhuma com os clientes que constam das transferências bancárias.

Alega ainda, que a fiscalização não se atentou que havia outras transferências para outras empresas jurídicas e pessoas físicas de valores muito mais expressivos, pois as transações realizadas pelo mesmo não chegam a cem mil reais, e conforme constatou no relatório, os valores transacionados na conta bancária foram R\$ 28.488.639,18. Assim poderiam os fiscais ter diligenciado junto a estas empresas que constam do relatório para apurar quem seria o verdadeiro proprietário e gerenciador das operações. Por fim, requereu a



sua exclusão da ação fiscal como responsável tributário, uma vez que não gerenciou, nem tampouco administrou a empresa nos anos-calendário autuados (2002 a 2004).

Já Sandra Gomes de Souza Sana alegou que não existe nos autos documentos que comprovam ser ela sócia da referida empresa, podendo ser constatado pela ficha cadastral da JUCESP trazida nos autos pela própria fiscalização, como também pela sua DIPF. Alega ainda que o simples fato de a mesma ser esposa do Sr. João Augusto Sana, ex- sócio da empresa Kapcon, não enseja-lhe responsabilidades sobre a gestão ou administração da referida empresa, desconhecendo por completo qualquer transação, qualquer cliente e principalmente os numerários vultuosos que aparecem no relatório fiscal.

Com relação às ligações telefônicas de um funcionário do Banco Unibanco para confirmação de emissão de cheque do Sr. João Augusto Sana, alegou que se efetivamente houve estas ligações e eventualmente foi atendida pela mesma, isto é óbvio, pois residem no mesmo local. Por estes motivos, requereu a sua exclusão da ação fiscal como responsável tributária, uma vez que não participou, não auferiu rendas, não teve benefícios de qualquer natureza com os numerários constantes dos relatórios da autuação fiscal, muito menos nunca constou como sócia da empresa, conforme a ficha cadastral da empresa juntada aos autos pela JUCESP.

Finalmente, ainda no mérito, questionaram a constitucionalidade da taxa Selic. Contestaram ainda a cumulação da exigência dos acessórios multa e juros, no sentido de que a multa de ofício aplicada no patamar de 150%, caracteriza inequívoca infringência ao princípio da capacidade contributiva.

Mesmo a empresa cientificada, através de sua sócia Lucimara de Oliveira Macedo, a empresa autuada não apresentou impugnação.

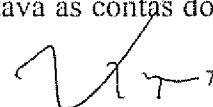
A decisão da DRJ/SPOI afastou as alegações preliminares e reiterou o lançamento efetuado com os seguintes fundamentos:

Em relação à argumentação dos impugnantes da falta de intimação na fase inicial da ação fiscal, a decisão da DRJ considerou que não gera a nulidade da autuação a não intimação dos responsáveis tributários durante a fiscalização, por se tratar de fase inquisitória. Segundo a decisão, é suficiente somente a ciência do auto de infração.

Ao julgar sobre o cerceamento de defesa, a DRJ decidiu que somente após a lavratura do auto de infração é que surge a necessidade da ciência do sujeito passivo dos trabalhos realizados e suas conclusões, o que foi feito no presente processo. Portanto, antes desse momento não há que se falar em cerceamento de defesa. Afirmou ainda a DRJ que o direito de defesa está sendo exercido e, caso assim o deseje, os impugnantes poderão ter acesso ao Judiciário, desde que respeitados os prazos e as condições previstas na legislação.

Em que pese às argumentações apresentadas pelo impugnante João Augusto Sana de que a empresa teria sido adquirida somente em 2003, o mesmo supôs que a solidariedade do ano-calendário 2002 é cabível, pois não há nenhuma alegação que afaste a solidariedade do referido ano, sendo mantida pela DRJ a solidariedade para o ano-calendário de 2002.

Em relação aos anos-calendário de 2003 e 2004, a DRJ manteve a solidariedade mediante a comprovação nos autos que o impugnante movimentava as contas do



Unibanco e Bradesco mesmo após a passagem documental do controle da empresa em 10.02.2004.

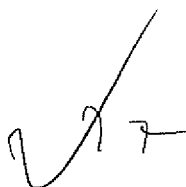
No que diz respeito às alegações da impugnante Sandra Gomes de Souza Sana em relação a sua participação na empresa, a DRJ se fundamentou no fato de ela ter recebido transferências bancárias e autorizar o pagamento de cheques das contas investigadas com seu cônjuge, caracterizando-se assim a solidariedade tributária.

No que tange ao arbitramento, os impugnantes não trouxeram aos autos novos documentos para o afastamento do mesmo, motivo pelo qual o arbitramento foi mantido frente a não comprovação de regular escrituração do impugnante.

Com relação à multa de ofício, juros de mora, inconstitucionalidade e ilegalidades da legislação tributária a DRJ não se manifestou, fundamentando que não possui competência para tal ato.

Inconformados com a decisão da DRJ/SPOI, os responsáveis solidários interpuuseram recurso voluntário, reiterando o alegado em suas impugnações.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator

Por preencher os requisitos de admissibilidade admito os recursos voluntários.

Primeiramente, faz-se necessária a **análise** da imputação da responsabilidade dos recorrentes.

O problema colocado em teste é tortuoso e se desmembra em várias facetas, pois a adoção de correto posicionamento passa pela inquirição 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,

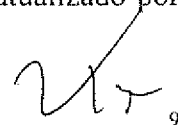
II – as pessoas expressamente designadas por lei ”

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 do ilustríssimo 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

A 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 atuante 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 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 autuado 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 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 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 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 nº 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 nº 135.091/PR, Ministra Eliana Calmon, DJ em 09/04/2001)(g/n)

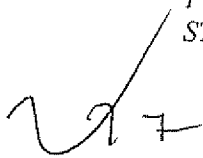
Assim, pode-se concluir que a finalidade do artigo 135 do CTN é de garantir o adimplemento do débito fiscal, através da possibilidade de transferência da responsabilidade quanto ao crédito tributário do sujeito passivo direto a terceira pessoa (sócio-gerente e administrador), que passa a responder pela 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. 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 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. 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 **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, 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 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 nº 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal assim determina:

“Art. 59. São nulos.

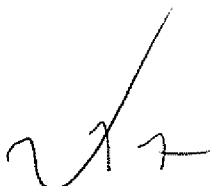
I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente,

(...)”

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.

Ultrapassada a questão relacionada à responsabilidade tributária, passo então à análise processual referente aos recursos interpostos pelos responsáveis (sócios).



A Lei nº 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 dos "Termos de Solidariedade Passiva" pelo agente fiscalizatório em face dos responsáveis tributários e da legitimidade destes para atuar como interessado no âmbito do processo administrativo fiscal, conheço dos recursos voluntários por eles interpostos, com fulcro no disposto nos artigos 2º e 9º, inciso II c/c 58 da Lei nº 9.784/99.

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.

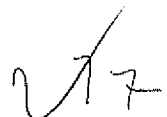
Passo agora a analisar as outras questões apresentadas nos Recursos interpostos pelos recorrentes.

Alegam os **mesmos** que a decisão de primeira instância é passiva de ser reformada face à nulidade dos Autos de Infração, vez que não foi respeitado o princípio constitucional da ampla defesa. Sustenta que não poderia ter havido a autuação sem que houvesse sido previamente **intimado** de que estava sob fiscalização ou diligência fiscal, possibilitando-lhe exercer seu direito de defesa desde o início do procedimento fiscal.

As causas que viciam o auto estão expressas de modo taxativo no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que diz *in verbis*:

"Art. 59. São nulos

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;



II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Denota-se que a preliminar apresentada pelos recorrentes não se enquadra em qualquer dos itens acima citados, pois o auto de infração foi lavrado por autoridade competente e o direito de defesa garantido aos recorrentes, que o exerceram em todas as esferas do julgamento administrativo, não havendo razão alguma para se declarar a nulidade dos lançamentos efetuados.

Deve-se ressaltar que somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura a fase litigiosa entre o fisco e contribuinte, sendo descabido cogitar-se de violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório na fase investigatória que antecede o lançamento.

No caso em análise, após a lavratura do auto de infração os recorrentes foram regularmente intimados, ocasião em que lhes foi concedido o prazo legal de 30 dias para pagamento ou interposição de defesa, sendo-lhe permitido fazer prova de todos os fatos necessários a fim de elidir a **ação** fiscal.

Por não concordar com a responsabilidade solidária e demais tópicos constituídos pela autoridade fazendária, os recorrentes apresentaram tempestivamente suas impugnações, momento em que alegaram diversas razões de direito para afastar as respectivas obrigações tributárias, denotando-se que **compreenderam** plenamente os motivos que ensejaram sua autuação.

Neste sentido, assim já decidiu este E. Conselho de Contribuintes:

*“PRELIMINAR - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA
- Não há que se cogitar em nulidade do lançamento de ofício lavrado de acordo com o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, quando, no decorrer da fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal, que se instaura com a impugnação, nos termos do artigo 14 do Decreto nº 70.235/72, é dada ao contribuinte a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa. Ademais, a atividade administrativa do lançamento é plenamente vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, § único, do CTN. (.)*

Recurso negado” (Recurso 150.890, Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão realizada em 24/01/2007, relator Gonçalo Bonet Allage) (grifos nossos)

Desta forma, pode-se concluir que a garantia constitucional da ampla defesa, no âmbito do processo administrativo fiscal, restou plenamente observada e cumprida.

Por estes motivos, afasto a alegação de nulidade pleiteada pelos recorrentes.

Com relação a todas as inconstitucionalidades de lei alegadas, sejam elas a constitucionalidade da taxa Selic, a cumulação da exigência dos acessórios multa e juros, infringência ao princípio da capacidade contributiva (confisco), é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. A esse respeito, trago à colação súmula do CARF, a qual versa acerca da impossibilidade de conhecimento na esfera administrativa de questão atinente à inconstitucionalidade de ato normativo.



"SÚMULA Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"

Com relação à presunção legal de omissão de receitas decorrentes da não comprovação da origem dos depósitos existentes na conta corrente da empresa não há o que se alterar. Isso porque, conforme se verifica dos autos, o Fisco intimou o contribuinte para demonstrar a origem dos depósitos realizados, os quais restaram não comprovados. Diante disso, não havia outro caminho para a fiscalização, senão a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

No que diz respeito à argumentação dos recorrentes de que os valores encaminhados para suas c/c eram relativos à venda da empresa, os recorrentes não trouxeram documento algum que comprovasse tal fato.

Quanto ao arbitramento, uma vez intimado para a apresentação da escrituração fiscal, que possibilitaria a aprovação do tributo devido, nada foi entregue pelo contribuinte,

Nesse mesmo sentido, já decidiu o Conselho de Contribuintes:

Com relação à multa qualificada, diz o artigo 44 da Lei 9430/96 *in verbis*:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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"

Os artigos. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/96, por sua vez, têm a seguinte redação:

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

Como se vê, para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução do ato fraudulento, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

Vejamos, a fiscalização emitiu MPF-Extensivos em nome de 23 (vinte e três) pessoas jurídicas e físicas que apresentaram indícios de terem efetuado operações comerciais com o contribuinte (TEDs recebidas e remetidas).

Os intimados apresentaram à fiscalização justificativas diversas para as remessas recebidas e remetidas por TEDs ao contribuinte. Muitos comprovaram através de notas fiscais (*aquisições realizadas da empresa autuada, prestação de serviços realizados pela empresa autuada*), como também os comprovantes de transferência via TED, a relação com a empresa autuada.

Ainda assim, constatou a fiscalização que, para o ano-calendário de 2002, o contribuinte apresentou a DIPJ pelo regime de tributação do Lucro Presumido com os campos de valores totalmente em branco, sendo apurado uma base de cálculo omitida no valor de R\$ 317.690,84; para o ano-calendário de 2003, apresentou Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica Inativa, sendo apurado uma base de cálculo omitida no valor de 1.293.471,64 e para o ano-calendário de 2004, não informou valor algum (omissa), sendo apurado uma base de cálculo omitida no valor de R\$ 25.176.701,25.

Sendo assim, no presente caso, houve fatos indicadores de que o ato praticado pelo contribuinte foi realizado com o fim específico de sonegar e fraudar.

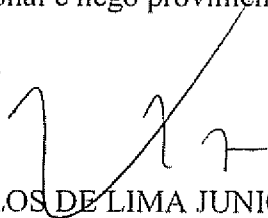
Como já dissemos *alhures*, para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução do ato fraudulento, o que foi feito no presente caso.

Desta forma, diante da presunção da omissão de receitas, cumulada com a comprovação de fraude exigido para a qualificação da multa qualificada, mantenho a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre a omissão de depósitos da empresa, nos termos do artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.



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 ser matéria de execução fiscal, de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional e nego provimento aos recursos voluntários.

É como voto.


JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

Voto Vencedor

Conselheiro José Sérgio Gomes – Relator Designado

Rogando *venia* ao entendimento exteriorizado no voto do insigne Conselheiro-Relator originário, abre-se a seguinte divergência.

No que pertine, em específico, à aventada nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária suscitada de ofício pelo ilustre Conselheiro relator em face de apontada incompetência do Fisco na indicação de co-responsáveis, apresenta-se a seguinte divergência.

Cediço ser pacífica e remansosa a jurisprudência do Judiciário brasileiro no sentido do redirecionamento da execução fiscal contra pessoas sequer originariamente elencadas no título executivo extrajudicial (Certidão de Dívida Ativa-CDA), ato processualmente postulado no decorrer do procedimento executório pela Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão do Ministério da Fazenda incumbido da representação judicial da União em Juízo em causa fiscais. Isso não significa, necessariamente, que a competência para imputar a responsabilidade a terceiro com o fito de trazê-lo à cobrança em razão da ligação com o fato gerador da obrigação tributária seja exclusiva daquele Órgão e seus membros.

Com efeito, embora no que diga respeito a terceiros seja certo que não se trata de obrigação tributária em sentido estrito ante a conceituação trazida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), descabendo por isso falar em *constituição* do crédito tributário segundo as normas previstas neste diploma legal, tem-se que a obrigação do responsável precisa ser *declarada*, seja pela autoridade Fiscal, pelo membro da Procuradoria da Fazenda Nacional ou pela autoridade judicial. É dizer, a responsabilidade do terceiro pode ser *declarada* a qualquer tempo, na esfera administrativa ou judicial, desde que subsista a efetiva constatação de existência de ato ilícito por ele praticado.

Assim, se no decorrer do procedimento de levantamento do crédito tributário a autoridade fiscal já se julga em condições de identificar responsável ante a sujeição passiva indireta, seja por substituição ou transferência, pode e deve fazê-lo, oportunizando, desde já, a faculdade de produzir provas e alegações, isto é, o exercício da ampla defesa e do devido processo legal.

Noutro giro, a nulidade a que alude o artigo 59 do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, só abriria espaço para discussões desta estirpe se o ato tivesse sido praticado por quem não detivesse a competência para o próprio lançamento.

No caso dos autos tem-se que inexistente nulidade pois o lançamento, no corpo do qual se inseriu a *declaração* de responsáveis, fora realizado por Auditores-Fiscais da Receita Federal regularmente investidos na competência legal atribuída pelo artigo 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002 (com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007).

Por sua vez, a clareza do trabalho fiscal, o volume e contundência das provas colacionadas tornam despropositado e redundante detalhar todos os elementos que concorrem para a formação do seguro convencimento de que o casal de impugnantes praticaram operações econômicas em nome da empresa e, assim, sujeitos passivos solidários.

A senhora Sandra Gomes de Souza declina da condição de sujeito passivo solidário ao argumento de jamais ter sido sócia da empresa autuada, e que tampouco com esta possuía qualquer vínculo, enquanto o senhor João Augusto Sana pugna pela alienação da cota societária antes dos fatos econômicos levantados.

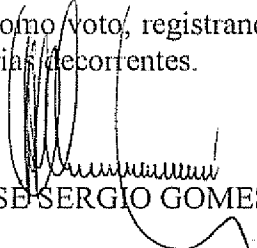
Cumprido interpretar que o artigo 135, III, do CTN pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, assim delineado no estatuto ou contrato social, mas também o administrador de fato da empresa.

Em situações de desejável normalidade os empreendimentos econômicos se encontram formalizados em nome das pessoas que se associaram para o exercício daquelas atividades, existindo uma correspondência entre as pessoas que figuram como sócios nos estatutos sociais e aquelas pessoas que verdadeiramente uniram suas vontades, seus capitais e trabalho para a formação de uma sociedade.

Naqueles casos, onde reina a boa-fé, há que prevalecer a regra de que os sócios, quando **não** revestidos da condição de diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, não devem responder pelas obrigações desta.

Ocorre que o caso tratado nestes autos não materializa uma daquelas hipóteses, pois, conforme restou comprovado à exaustão no relatório fiscal o casal incrementou operações e movimentações bancárias/econômicas em nome da empresa.

É como voto, registrando que o teor deste *decisum* se aplica, no que couber, às exigências tributárias decorrentes.


JOSE SERGIO GOMES