



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

Processo nº 10882.002362/2006-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.213 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2013
Matéria IRPJ e outros.
Recorrente MARCO ANTONIO GUILHERMINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002, 2003, 2004

IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. RESPONSABILIDADE. OMISSÃO DO DEVER DE GUARDA DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. ART. 135, III, DO CTN. INAPLICÁVEL.

A responsabilidade prevista no art. 135 do CTN não é objetiva, mas depende de comprovação de dolo ou culpa por uma das pessoas indicadas nos seus incisos, logo, a não-apresentação da escrituração comercial e fiscal não constitui, por si só, infração à lei a justificar a responsabilização do sócio gerente.

IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. RESPONSABILIDADE. FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS. ART. 135, III, DO CTN. INAPLICÁVEL.

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

PIS. COFINS. RESPONSABILIDADE. ART. 135, III, DO CTN.

Ao julgador, compete dizer se a responsabilidade tributária existe em face do critério jurídico adotado pela Fiscalização no lançamento, não em razão de outro critério jurídico. A DRJ não é autoridade lançadora, logo, as suas decisões não podem se constituir em *reformatio in pejus*.

O juízo de valor sobre a responsabilidade tributária da recorrente pelos créditos de COFINS e PIS lançados deve ser feito à luz dos fundamentos expendidos pela Fiscalização nos autos de infração e no TVF, razão pela qual, tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, aos lançamentos da Cofins e do PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Waldir Rocha e Luiz Matosinho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Júnior – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

MARCO ANTONIO GUILHERMINO, já qualificado nestes autos, inconformado com o Acórdão nº 05-20.873, de 16/01/2008, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito.

1. Trata o presente processo de Autos de Infração formalizando crédito tributário em face da pessoa física em epígrafe, na condição de responsável tributário pelas infrações constatadas na empresa Base Distribuidora de Bebidas Ltda, nos períodos de agosto/2001 a dezembro/2003.

1.1. Os fatos que motivaram a exigência estão assim descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 109/111:

No exercício da função de Auditor Fiscal da Receita Federal, tendo em vista a determinação constante do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) 0811300-2006-00175-0, com a lavratura em 28/06/06 do Termo de Início de Fiscalização, formalizamos o início da ação fiscal em nome do contribuinte acima referenciado, relativa ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA, Operação 27106 - Responsabilidade de Terceiros, em relação aos anos calendários de 2.001 a 2.003.

A origem do presente trabalho prende-se na realidade à determinação de fiscalização da empresa BASE LOGISTICA E LOCAÇÃO DE TRANSPORTES LTDA, CNPJ 04.219.027/0001-20, em relação aos mesmos anos calendários de 2.001 a 2.003. Acontece que essa empresa, constituída em 06.12.00, com vendas

iniciadas a partir de julho de 2.001, foi formalmente extinta em 08/06/2005, por encerramento de liquidação voluntária.

A extinção de empresa por encerramento de liquidação voluntária, segundo entendimento da SRF, implica automaticamente a fiscalização da empresa em nome dos sócios. Dessa forma, a ação fiscal é efetuada em nome dos sócios, dentre os quais o Sr. Marco Antonio Guilhermino, acima referenciado.

Nesse contexto, através do Termo de Início de Fiscalização acima mencionado, foi o contribuinte intimado a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias os livros comerciais e fiscais, bem como toda a documentação comprobatória, relativa aos anos calendários de 2.001 a 2.003. Em 17.07.06 o contribuinte, através de seu procurador, apresentou pedido de prorrogação por mais 20 dias, ou seja, até o dia 07/08/06, tendo sido atendido em sua solicitação. Nesse período a empresa disponibilizou tão somente o contrato social e alterações posteriores.

Nessa situação, em 09.08.06, através de Termo de Reintimação, intimamos novamente o contribuinte a apresentar os livros comerciais e fiscais da empresa, bem como toda a documentação comprobatória, concedendo mais um prazo de 20 (vinte) dias. Findo esse prazo, em resposta datada de 29.08.06, o procurador do sócio, adv. Robson Martins Maia, CPF 904.080.474-53, informou que ainda não havia sido possível localizar os elementos solicitados, e que os mesmos seriam colocados a disposição da fiscalização assim que fossem localizados.

Convém destacar que, conforme cláusula própria do contrato social da empresa Base Distribuidora de Bebidas Ltda., "a gerência e administração da sociedade será exercida por todos os sócios. que no desempenho de suas funções serão chamados de sócios gerentes,....." (vide doc. de fls.).

Cumpre salientar também que o art. 251 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo decreto 3.000/99 estabelece que :

" a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (decreto-lei 1.598 de 1977, art. 7º)".

Dessa forma, com a indisponibilidade dos livros contábeis e fiscais, bem como da documentação, os sócios da empresa acabam incorrendo em infração a esse dispositivo legal.

Em virtude dessa infração, ou seja, a falta de apresentação dos livros e documentos não tem esta fiscalização como checar as receitas, custos e despesas operacionais declarados. Enfim, não há como examinar a exatidão da apuração do valor do lucro real e das bases de cálculo das contribuições sociais.

Nesse contexto, sem a apresentação da escrituração e respectiva documentação, não resta a esta fiscalização outra alternativa se

não proceder ao arbitramento do lucro da empresa, relativamente aos anos calendários de 2.001 a 2003, com base nos incisos I e III do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo decreto 3.000/99, tomando como base de cálculo a receita declarada nas DIPJs.

Como consequência da ausência dos livros, documentos, comprovantes, inclusive de recolhimento de tributos e contribuições, fica impossibilitada também as verificações relativas às isenções, exclusões e créditos na apuração da base de cálculo do PIS e COFINS, bem como impossibilitada a conferência em relação aos recolhimentos dessas contribuições.

Dessa forma, estamos procedendo a constituição dos créditos tributários em relação ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO, PIS E COFINS, com base nas receitas brutas declaradas nas DIPJs dos anos-calendários de 2.001 a 2.003.

Como a tributação deve ser feita em nome dos sócios, procedemos a divisão dessas receitas brutas declaradas proporcionalmente a participação de cada um deles no capital social, para assim efetivarmos a constituição dos créditos tributários. A participação de cada sócio no capital social da empresa, aparece indicado na tabela abaixo:

SÓCIOS	PARTICIPAÇÃO
MARCO ANTONIO GUILHERMINO	45%
PEDRO JOSÉ VERGANI	45%
PAULO CESAR AL-BEHY ANDRÉ	10%

A divisão proporcional das receitas aparece indicado no DEMONSTRATIVO DA DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS BRUTAS DECLARADAS PROPORCIONALMENTE À PARTICIPAÇÃO DOS SÓCIOS NO CAPITAL SOCIAL, que passa a fazer parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal, e é juntado em anexo. Com base nos valores apurados foram então constituídos os créditos tributários, que no caso do sócio Marco Antonio Guilhermino atingiram os valores indicados na tabela abaixo:

IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	VALOR EM R\$
IMPOSTO RENDA PESSOA JURIDICA	4.659.669,25
P I S	1.309.749,40
CONTRIB. SOCIAL S/ LUCRO LIQUIDO	2.162.082,19
COFINS	2.162.082,19
T O T A L	14.176.500,40

Conforme destacado acima, os três sócios exerciam a função de gerência e administração da empresa. A não apresentação da escrituração comercial e fiscal constitui por si só infração à lei. A falta de recolhimento de tributos, materializada pela própria constituição de créditos tributários também constitui infração legal. Dessa forma, os sócios são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias da empresa. Assim, os créditos

tributários são constituídos com base no art. 135 inciso III do CTN e art. 530 inc. I e III e 532 do RIR/99.

A constituição do crédito tributário em nome dos sócios Pedro José Vergani e Paulo César Al Behy André esta formalizada, respectivamente, pelos processos n.ºs 10882.002360/2006-15 e 10882.002361/2006-60.

1.2. À fl. 112 consta Demonstrativo de distribuição das receitas brutas declaradas proporcionalmente à participação do sócio no capital social – Ano Calendário de 2.001 a 2003, e nos autos de infração, constam as seguintes descrições:

[...]

2. Cientificado em 12/12/2006, o autuado, por intermédio de seus advogados e procuradores, apresentou em 11/01/2007 a impugnação de fls. 156/174, acompanhada dos documentos de fls. 174/2419, deduzindo as razões a seguir expostas:

- *Requer o julgamento conjunto dos autos de infração, em observância ao art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, de forma a evitar decisões conflitantes, até porque os autos de infração da Contribuição ao PIS, COFINS e CSLL foram lavrados com base na suposta diferença a pagar de Imposto sobre a Renda. Assim, demonstrada a improcedência da autuação relativa a este imposto, a conclusão não pode ser outra senão a de reconhecimento da improcedência das demais autuações. Pede que os argumentos e provas apresentadas sejam levados em consideração no julgamento das quatro autuações relativas ao MPF nº 0819000/01692/06, pois, caso contrário, estar-se-á cerceando o direito de defesa do Impugnante.*
- *Em preliminar, argúi a nulidade do lançamento, e por consequência do processo administrativo, ante o vício na fiel descrição do fato infringente e na indicação da respectiva capitulação legal, dado que a Fiscalização descreveu as infrações supostamente cometidas pela pessoa jurídica fiscalizada sem, contudo, apresentar qualquer justificativa para a responsabilização pessoal dos sócios.*
- *Exemplifica que no auto de infração de IRPJ, assim como nos demais, está evidenciado que houve arbitramento da base tributável em razão da não apresentação dos livros fiscais solicitados, mas nada ali consta acerca do fundamento que justificasse a lavratura de Auto de Infração contra o sócio da empresa fiscalizada.*
- *Consigna que a falta de descrição do fato ilícito e da indicação de seu enquadramento legal impedem o sujeito passivo de impugnar a exigência, com conseqüente cerceamento do direito de defesa, em frontal violação ao princípio do contraditório e da legalidade.*
- *Acrescenta, também, que não foi indicado o enquadramento legal da multa e da atualização monetária, limitando-se a sugerir que eles estariam relacionados nos respectivos demonstrativos de cálculo. Daí, a multa teria sido exigida sem base legal, a impor a declaração de nulidade do lançamento.*
- *Ressalta que cumpre à Administração, por intermédio de seu controle interno de legalidade, anular tais lançamentos, dado que a autoridade fiscal não observou*

um dos requisitos objetivos intrínsecos do auto de infração, causando prejuízo ao Impugnante, na medida em que cerceou seu direito de defesa.

- Na seqüência, argúi também a nulidade dos autos de infração, na medida em que o arbitramento não poderia ser adotado como meio de apuração do lucro tributável, *tendo em vista a existência de outros documentos exigidos pela legislação tributária que poderiam ser utilizados pela Fiscalização para valoração do lucro real.*
- O arbitramento, como medida extrema e verdadeira penalidade, de evidente caráter sancionatório por ter na hipótese um fato ilícito, somente é permitido *nos casos em que o Fisco não gozar de qualquer mecanismo para a valoração do lucro real da pessoa jurídica*, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes. Cumpre à Fiscalização examinar todas as *provas hábeis e idôneas para a aferição do lucro real*, e a limitação destas aos livros fiscais caracteriza ofensa à ampla defesa e ao contraditório.
- A Fiscalização não oportunizou ao interessado a comprovação do correto recolhimento dos tributos, como os DARFs e demais elementos juntados à impugnação, e sequer *analisou qualquer outro elemento que conduziria à conclusão de que são corretas e verdadeiras as deduções e reduções realizadas pelo contribuinte, devidamente informadas em DCTF, DIPJ e DACON*, documentos estes que, inclusive, estão à disposição do Fisco e *são suficientes para comprovar a veracidade das deduções realizadas pela empresa fiscalizada*. Ainda, para demonstrar sua boa fé e como meio de facilitar a busca da verdade real, junta a documentação que comprova a correção das deduções e pagamentos informados, ressaltando que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes aceita a apresentação de documentos no curso do processo administrativo.
- Conclui que *a atitude do Fisco é ilegal e arbitrária*, e destaca que a Fiscalização não poderia ter admitido a receita bruta informada em suas declarações, e desconsiderar as deduções e reduções ali apontadas, *as quais foram igualmente registradas nestes mesmos documentos fiscais*. Assevera, também, que tal desconsideração não foi acompanhada de *qualquer justificativa plausível para demonstrar que referidas informações não merecem fé*, e o que é pior, *sem analisar a documentação que atesta a sua veracidade*.
- Reproduz ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes, refutando a aceitação parcial de declaração de IRPF.
- No mérito, defende a necessidade de dolo ou fraude para responsabilização dos sócios, ante a natureza sancionatória do art. 135 do CTN (*obrigação de pagar tributo em decorrência da prática de ato ilícito*). Ou seja, tal responsabilização somente ocorreria *acaso seus atos de gestão consistissem na prática de quaisquer das condutas relacionadas no caput do art. 135, o que não ocorreu in casu*.
- Afirma que a lei exige a *condição de administrador conjugada com a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*, não bastando tratar-se de sócio. Ainda, a gestão deve ser verificada *durante a ocorrência do fato gerador do tributo*, para se demonstrar que ela concorreu para o inadimplemento da obrigação tributária.

Como a pessoa jurídica é verdadeira criação do direito, cabe ao administrador agir em nome da empresa, sendo pessoal e diretamente responsável pelos atos indevidamente praticados.

Observa-se, portanto, que o administrador não responde pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas responde para com esta e para com terceiros pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato social ou da lei.

- Cita jurisprudência no sentido de que inexistente responsabilização objetiva do sócio, exigindo-se dolo ou fraude para configuração da responsabilização pessoal, e não mero inadimplemento, sob pena de se comprometer a independência da pessoa jurídica.
- Ressalta que a extinção da empresa fiscalizada não afasta tais requisitos legais e permanece a necessidade de o Fisco comprovar que o administrador agiu com dolo ou fraude, só que, desta vez, no próprio processo de encerramento da empresa.

Isto porque o Fisco, para cancelar a extinção voluntária da sociedade, deve fiscalizá-la, deferindo o pedido do contribuinte apenas na hipótese de verificar o adimplemento de todas as obrigações tributárias. Assim, depois de encerrada a sociedade, surge para o Fisco o direito de cobrar tributos não pagos apenas e tão somente se demonstrar que a ratificação da baixa da empresa se deu em virtude da prática de atos ilícitos por parte dos administradores.

- E, na medida em que a fiscalização não demonstrou que o impugnante agiu de forma irregular no exercício da sua atividade ou que contribuiu para o encerramento irregular da empresa, não há fato que enseje a imputação pessoal da obrigação tributária ao administrador.
- Assevera ser entendimento da Fiscalização que a simples extinção da pessoa jurídica, mesmo que de modo regular [...] serviria de fundamento para a responsabilização dos sócios. E aduz que inexistente tal hipótese legal, não bastando a mera afirmação unilateral da Fazenda para a atribuição de responsabilidade, sob pena de frontal violação ao princípio da estrita legalidade tributária. Ao final, classifica a lavratura dos autos de infração de arbitrária, ilegal e abusiva.
- Ressalta que, apesar de gozarem de presunção de legitimidade, os atos administrativos devem ser motivados e fundados em provas. Cita doutrina e jurisprudência, administrativa e judicial, neste sentido.
- Destaca, por fim, que, na medida em que não foi aplicada a multa de ofício de 150%, mais do que não comprovar a realização de ato doloso ou fraudulento por parte dos sócios, a própria fiscalização [...] reconhece, ainda que indiretamente, que o suposto não recolhimento de tributo está dissociado da prática de qualquer ato ilícito.
- Concluindo, opõe-se à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, ante as ilegalidades já firmadas pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa de julgado que reproduz.

- Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos e, em especial, de prova pericial a fim de reforçar todas as alegações desta defesa, demonstrando, principalmente, que a base de cálculo do Imposto sobre a Renda informada pela empresa fiscalizada está correta, uma vez que são legítimas todas as deduções e reduções realizadas.

3. A juntada posterior do original da procuração, requerida ao final da impugnação, foi implementada em 18/01/2007, conforme fls. 2420/2421, acompanhada de cópia simples dos autos de infração.

A 5ª Turma da DRJ em Campinas/SP analisou a impugnação apresentada pelo contribuinte e, por via do Acórdão nº 05-20.873, de 16/01/2008 (fls. 2540/2559v), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

NULIDADE.

FALTA DE MOTIVAÇÃO PARA A IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE PESSOAL AOS SÓCIOS-GERENTES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Inexiste vício de forma se a autoridade lançadora consigna o motivo da formalização do lançamento em face do sócio da pessoa jurídica fiscalizada. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL PARA EXIGÊNCIA DE MULTA E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. Estando o enquadramento legal da penalidade aplicada indicado nos Demonstrativos de Multa e Juros de Mora de cada Auto de Infração, e ausente a exigência de atualização monetária, não prospera a arguição de nulidade. DESCONSIDERAÇÃO DOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS. A falta de imputação dos recolhimentos efetuados para os períodos fiscalizados não é causa de nulidade do lançamento, mas sim de improcedência parcial da exigência, na medida em que as informações contidas no DARF, bem como a vinculação deste em DCTF, permitem identificar o tributo e o período de apuração ao qual eles se referem.

PROVA PERICIAL. Indefere-se o pedido de perícia inadequadamente formulado e desnecessário para o fim pretendido.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL APÓS A EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. O sócio-gerente da pessoa jurídica fiscalizada responde pessoalmente pelas obrigações tributárias resultantes da infração de lei consistente na falta de apresentação da escrituração contábil e fiscal, cuja guarda era obrigatória mesmo depois da dissolução da sociedade. A omissão no dever

de guarda de tais documentos, após a extinção da pessoa jurídica, é ato ilícito do qual decorrem alterações na determinação da base de cálculo dos tributos devidos, atribuindo-se novos contornos à relação jurídico-tributária.

JUROS. TAXA SELIC. Nos termos da Lei n.º 9.430, de 1996, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

ARBITRAMENTO DOS LUCROS.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. É cabível o arbitramento do lucro se os sócios da pessoa jurídica extinta, durante a ação fiscal, deixam de exibir a escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real. Inexistindo arbitramento condicional, inócua é a juntada, à impugnação de elementos da escrituração. IMPRESTABILIDADE DA RECEITA BRUTA INFORMADA NA DIPJ PARA CÁLCULO DO ARBITRAMENTO. Regular é o lançamento formalizado com base na receita bruta conhecida a partir do que informado na DIPJ, se o impugnante não logra desconstituir tais valores, e demais disso, apresenta demonstrativos de apuração que corroboram as informações antes prestadas. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Em se tratando de exigência que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

FALTA DE RECOLHIMENTO.

GLOSA DE EXCLUSÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Mantém-se a exigência se o autuado não logra comprovar as exclusões da receita bruta. REGIME DE NÃO-CUMULATIVIDADE. Não se incluem na sistemática da não-cumulatividade as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

FALTA DE RECOLHIMENTO.

*GLOSA DE EXCLUSÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
Mantém-se a exigência se o autuado não logra comprovar as
exclusões da receita bruta.*

Por oportuno, esclareço que o provimento parcial se deu pela redução dos tributos exigidos em face do aproveitamento de pagamentos anterior e espontaneamente efetuados, comprovados nos autos.

Ao examinar a volumosa documentação juntada pelo interessado à impugnação, a diligente relatora do processo em primeira instância se deparou, entre outros documentos, com demonstrativos de apuração do PIS e da COFINS elaborados pelo próprio sujeito passivo, para todos os meses de 2002 e 2003. Seu exame permitiu a identificação, de forma sistemática e intencional, da redução dos valores a pagar dessas contribuições para exatos 10% do valor apurado pelo próprio contribuinte e que seria efetivamente devido. Confira-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão da DRJ:

8.30. Demais disso, os demonstrativos de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, juntados à impugnação, confirmam, para os períodos de 2002 e 2003, as receitas informadas na DIPJ e, mais ainda, indicam a apuração de contribuições sobre o faturamento em valor próximo ao aqui exigido, e significativamente superior ao consignado na DCTF e na DIPJ.

8.31. Tais documentos, inclusive, denotam o conhecimento dos fatos geradores ocorridos e das contribuições, por consequência, devidas, as quais, todavia, não foram recolhidas pelo valor apurado, mas sim em parcelas sistematicamente menores, determinadas mediante a intencional aplicação do percentual de 10% sobre a contribuição apurada, conforme anotação contida na maioria dos demonstrativos referidos.

8.32. De fato, com referência ao cálculo da COFINS, vê-se a seguinte correspondência entre os valores apurados e os exigidos na ação fiscal em questão:

[Tabela às fls. 2670/2671 da sequência do sistema e-processo]

8.33. Por sua vez, também consta destes demonstrativos de apuração, além do valor inicialmente apurado da COFINS, indicações do cálculo de 10% deste montante, cujo resultado equivale aos recolhimentos efetuados:

[Tabela às fls. 2671/2672 da sequência do sistema e-processo]

8.34. Já na DIPJ, as bases de cálculo de tais contribuições são reduzidas mediante o registro de "Outras Exclusões", as quais não constam dos demonstrativos de apuração e permitem a apuração de débitos equivalentes aos recolhidos, como também demonstrado abaixo:

[Tabela às fls. 2672/2673 da sequência do sistema e-processo]

8.35. O mesmo se diga relativamente à Contribuição ao PIS, que apresenta a mesma correspondência entre os valores apurados e os exigidos na ação fiscal em questão, à exceção dos períodos a partir de dezembro/2002, nos quais o contribuinte adotou o regime de não-cumulatividade:

[Tabela às fls. 2673/2674 da sequência do sistema e-processo]

8.36. Tais demonstrativos de apuração, inclusive os relativos aos períodos nos quais foi aplicado o regime de não-cumulatividade, também contém a indicação do

cálculo de 10% do montante apurado da Contribuição ao PIS, o qual resulta em valor equivalente aos recolhimentos efetuados:

[Tabela às fls. 2674/2675 da sequência do sistema e-processo]

8.37. E na DIPJ, o mesmo procedimento visto na informação dos débitos de COFINS é adotado, mediante o registro de "Outras Exclusões":

[Tabela à fl. 2676 da sequência do sistema e-processo]

8.38. Tais circunstâncias, evidenciadas nos novos elementos que não foram apresentados no curso do procedimento fiscal, mas somente na impugnação, ensejariam o agravamento da exigência inicial, mediante formalização do diferencial da multa de ofício prevista para os casos de evidente intuito de fraude, conforme art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 em sua redação original, ou, já na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, art. 44, § 1º.

Diante disso, a ilustre relatora representou à autoridade lançadora, para que fosse avaliada a possibilidade de agravamento da exigência, em razão dos novos fatos evidenciados nos documentos juntados à impugnação.

Ao tomar ciência da representação, a DRF Barueri/SP decidiu reabrir o procedimento fiscal, do que resultou o lançamento de multas exigidas isoladamente para PIS e COFINS, nos períodos de apuração de janeiro de 2002 a dezembro de 2003. A exigência foi consubstanciada no processo administrativo fiscal nº 13896.002850/2008-12. As multas lançadas naquele processo, esclareça-se, correspondem ao percentual de 75% sobre os valores principais lançados no presente processo, de tal forma que a multa total lançada seja de 150%.

O mesmo procedimento foi adotado pela autoridade lançadora quanto aos sócios Paulo César Al Behy André e Pedro José Vergani. A exigência do complemento das multas para PIS e COFINS consta, respectivamente, dos processos administrativos fiscais nºs 10882.002851/2008-67 e 13896.002853/2008-56.

Ciente da decisão de primeira instância no presente processo administrativo em 17/06/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 2578, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 10/07/2008 conforme carimbo de recepção à folha 2581.

No recurso interposto (fls. 2581/2599), o interessado reproduz, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos na peça impugnatória.

Diante dos fatos aqui expostos e, ainda, em atendimento ao pedido dos interessados, foi proferida por este colegiado a Resolução nº 1302-00.183, de 03/07/2012 (às fls. 2494/2503 da sequência do sistema e-processo nos autos do processo administrativo nº 10882.002361/2006-60). A Resolução determinou que os seis processos administrativos aqui mencionados fossem reunidos e distribuídos a este conselheiro, para julgamento conjunto. Por amor à clareza, são eles:

- Interessado Marco Antônio Guilhermino: 10882.002362/2006-12
13896.002850/2008-12
- Interessado Pedro José Vergani: 10882.002360/2006-15
13896.002853/2008-56
- Interessado Paulo Cesar Al Behy André: 10882.002361/2006-60

13896.002851/2008-67.

Cumprida a determinação, os processos agora retornam para julgamento conjunto.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

O primeiro aspecto a ser apreciado deve ser a responsabilidade tributária pelo crédito tributário constituído mediante os presentes lançamentos, imputada ao sócio da pessoa jurídica extinta, com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Desde logo, esclareço que não vislumbro qualquer das nulidades suscitadas pelo sujeito passivo. Aliás, este ponto foi magistralmente esclarecido no voto condutor do acórdão recorrido. O enquadramento legal foi expressamente mencionado no lançamento, tanto no que respeita à responsabilidade tributária, quanto no que tange ao arbitramento do lucro. O mesmo ocorre quanto ao fundamento para a aplicação das multas e juros moratórios. Sob este aspecto, nenhum reparo se há de fazer ao lançamento, nem ao acórdão recorrido. Os reclamos do recorrente não trazem qualquer novidade ao que consta da peça impugnatória nem questionam aspectos e fundamentos específicos da decisão de primeira instância, pelo que esta se sustenta por suas próprias razões.

Quanto ao motivo pelo qual foi imputada a responsabilidade tributária ao sócio, consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 183, grifo não consta do original):

Conforme destacado acima, os três sócios exerciam a função de gerência e administração da empresa. A não apresentação da escrituração comercial e fiscal constitui por si só infração à lei. A falta de recolhimento de tributos, materializada pela própria constituição de créditos tributários também constitui infração legal. Dessa forma, os sócios são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias da empresa. Assim, os créditos tributários são constituídos com base no art. 135 inciso III do CTN e art. 530 Inc. I e III e 532 do RIR199.

Foram, assim, dois os fundamentos adotados pelo Fisco para a imputação de responsabilidade ao sócio-gerente: a não apresentação da escrituração comercial e fiscal (infração à lei) e a falta de recolhimento de tributos, consubstanciada nos lançamentos ora discutidos. A base legal foi o art. 135, inciso III, do CTN, *verbis*:

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.

Quanto ao segundo fundamento (falta de recolhimento de tributos), a jurisprudência já está pacificada, tanto no âmbito judicial quanto na esfera administrativa, de que este fato, por si só, não é suficiente para que se atribua ao sócio-gerente a responsabilidade pelo tributo devido. A menos que sejam comprovados outros fatos que comprovem que a falta de recolhimento decorreu de atos específicos de gestão que tiveram como finalidade e consequência a lesão aos cofres públicos, não seria possível a imputação da responsabilidade tributária.

A questão deve ser analisada com mais detalhes no que respeita ao primeiro fundamento, a saber, a não apresentação da escrituração comercial e fiscal, especialmente na situação sob exame, em que, no momento em que se iniciou a fiscalização, a pessoa jurídica já havia sido extinta por liquidação voluntária.

O acórdão recorrido, nos itens 9.1 a 9.28, efetua extensa análise da legislação aplicável. Destaco, por especialmente relevantes, os seguintes pontos:

- A guarda dos livros e documentos da escrituração contábil e fiscal é dever legal¹. Após a dissolução da pessoa jurídica, esse dever é atribuído à pessoa ou às pessoas nominalmente especificadas no distrato social (art. 53, inciso X, do Decreto nº 1.800, de 30/01/1996)².

- Esse dever legal tem por fundamento permitir ao Fisco aferir a regularidade do cumprimento da legislação tributária por parte da pessoa jurídica, no período que antecedeu sua extinção, visto que o Fisco não é chamado a opinar quanto à regularidade desse processo

¹ Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

² Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996

Regulamenta a Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, que dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências.

Art. 53. Não podem ser arquivados:

[...]

X - o distrato social sem a declaração da importância repartida entre os sócios, a referência à pessoa ou às pessoas que assumirem o ativo e passivo da sociedade mercantil, supervenientes ou não a liquidação, a guarda dos livros e os motivos da dissolução, se não for por mútuo consenso.

de extinção. Ademais, permite dar efetividade ao prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública se pronuncie e promova o lançamento tributário de eventual diferença não recolhida.

- O descumprimento desse dever legal de guarda é ato contrário à lei. E não se trata tão somente de descumprimento da lei tributária, mas da lei civil, que regula os atos de constituição e extinção de sociedades, especificando as formalidades e garantias que lhes são inerentes e indispensáveis.

- Ademais, o descumprimento do dever de guarda é ato praticado com infração de contrato social. Observe-se que o Distrato Societário firmado entre os sócios e arquivado na repartição competente nada mais é do que um contrato societário, que recebe nome especial, por se tratar de ato que tem por objetivo específico a dissolução da sociedade. Mas é contrato firmado entre as partes e que produz efeitos perante terceiros, especialmente, no que interessa à presente análise, perante a Fazenda Pública, ao indicar o responsável pela guarda dos livros e documentos. Vejamos o que dispõe, no Distrato Social (fl. 176), a cláusula terceira:

Terceira - A guarda e responsabilidade dos livros e documentos fiscais ficará a cargo do sócio MARCO ANTONIO GUILHERMINO, já qualificado, residente e domiciliado na Alameda Franca, n.º 744, bairro Alphaville, no Município de Santana do Parnaíba, Estado de São Paulo.

- De seu descumprimento resultam diretamente as obrigações tributárias de que cuida o presente processo, visto que, na impossibilidade de exame dos livros e documentos, a lei impõe o arbitramento dos lucros. Ou, na frase lapidar empregada pela decisão recorrida, *“a omissão no dever de guarda de tais documentos, após a extinção da pessoa jurídica, é ato ilícito do qual decorrem alterações na determinação da base de cálculo dos tributos devidos, atribuindo-se novos contornos à relação jurídico-tributária”*. E, muito embora o arbitramento somente se refira ao IRPJ e à CSLL, o mesmo se pode concluir no que respeita às exigências de PIS e COFINS, nas quais o lançamento foi feito, originalmente, diante da impossibilidade de exame da regularidade das vultosas *“exclusões”* feitas nas bases dessas contribuições. De se observar, finalmente, que a lei não exige que a conduta seja dolosa, como quer fazer crer o recorrente, muito embora, no mais das vezes, essa seja a situação de fato.

Cumpre ressaltar uma pequena divergência quanto às conclusões a que chegou a ilustre julgadora em primeira instância, mas que não terá consequências quanto a este processo e sim quanto aos processos que têm como interessados os demais sócios-gerentes. A decisão *a quo* concluiu que o descumprimento do dever de guarda dos livros e documentos serviria como fundamento para a imputação de responsabilidade aos três sócios-gerentes. Com a devida vênia, entendo que, após a dissolução da pessoa jurídica, o cumprimento desse dever somente pode ser exigido daquela pessoa que formalmente assumiu esse encargo diante de seus sócios e diante do Poder Público. No caso sob exame, o interessado no presente processo, Sr. Marco Antônio Guilhermino. A partir daquele momento, cessadas as atividades e extinta a pessoa jurídica, dos demais sócios (Sr. Paulo César Al Behy André e Sr. Pedro José Vergani) não se pode exigir que apresentem livros e documentos que não mais estão sob sua guarda.

Com esses fundamentos, reputo correta a atribuição de responsabilidade tributária ao sócio Sr. Marco Antônio Guilhermino para as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Adicionalmente, embora com efeitos apenas para as exigências de PIS e COFINS, devem ser trazidos os fatos descritos no relatório que antecede a este voto, relacionados aos demonstrativos de apuração dessas contribuições, elaborados pelo sujeito passivo, não apresentados por ocasião do procedimento de fiscalização, mas juntados em meio à vasta documentação apresentada com a impugnação.

O minucioso exame dos demonstrativos, empreendido pela Turma Julgadora em primeira instância, em todos os meses dos anos-calendário 2002 e 2003, revelou o procedimento sistemático e intencional de pagar meros e exatos 10% (dez por cento) do valor das contribuições apuradas. Demonstrou-se que os valores assim reduzidos correspondiam com exatidão aos DARFs pagos, e que, para que houvesse coincidência de valores com as fichas da DIPJ, o expediente era de informar as vultosas e já mencionadas “*exclusões*” das bases de cálculo. As exclusões se revelam, assim, artifício empregado para ocultar dolosamente da Autoridade Tributária os montantes efetivamente devidos das contribuições.

Tal conduta, praticada por ocasião (ou logo após) a ocorrência dos fatos geradores tributários de PIS e de COFINS, e antes da extinção da pessoa jurídica, por certo deve ser imputada àqueles que detinham poderes de administração na sociedade, ou seja, os três sócios-gerentes, Sr. Marco Antônio Guilhermino (interessado no presente processo), Sr. Paulo César Al Behy André e Sr. Pedro José Vergani. Também aqui fica evidenciada a prática de atos com infração de lei, desta feita nitidamente dolosos, dos quais decorrem as exigências de PIS e COFINS. Por mais este fundamento, portanto, considero correta a atribuição da responsabilidade tributária ao Sr. Marco Antônio Guilhermino, para as exigências de PIS e COFINS.

E que não se alegue inovação na fundamentação para a responsabilidade tributária. A uma, porque a existência dos mencionados demonstrativos era desconhecida pelo Fisco por ocasião do lançamento, não por acaso, mas porque o acesso a esses documentos lhe foi negado. A duas, porque os demonstrativos foram trazidos aos autos pelo próprio sujeito passivo, por ocasião da impugnação, provavelmente lhe escapando que os efeitos seriam contrários àqueles por ele pretendidos. A três, porque, se mesmo por ocasião da execução fiscal, é possível à Procuradoria da Fazenda Nacional redirecionar o processo, desde que provada a responsabilidade, com muito mais motivos se há de confirmar a responsabilidade tributária atribuída desde o lançamento, diante de novos fatos e documentos trazidos aos autos pelo próprio sujeito passivo, ainda no início do contencioso administrativo.

Superada a questão da responsabilidade tributária, devem ser examinados os demais argumentos recursais, dirigidos, em síntese, contra o arbitramento dos lucros. Sustenta a recorrente que o arbitramento seria medida extrema, cabível somente em situações excepcionais, em que a Autoridade Fiscal se visse impossibilitada de valorar o lucro real por outros mecanismos. Também este ponto foi apreciado pelo acórdão recorrido, e não há qualquer reparo a fazer.

De fato, o arbitramento é situação excepcional, e foi exatamente o que se verificou, no presente caso. Diante da não apresentação dos livros contábeis e fiscais a que estava obrigada a empresa, e mais, diante da não apresentação de qualquer outro documento comprobatório, se mostrava impossível ao Fisco aferir a regularidade das declarações apresentadas pela empresa na sistemática do lucro real, o mesmo quanto à apuração das contribuições para o PIS e COFINS. A não apresentação dos livros e documentos está documentada nos autos, com intimação e reintimação e respectivas respostas (fls.

6/7/180/181/182 da sequência do sistema e-processo). É a própria lei que impõe o arbitramento do lucro nessa situação, não como forma de punição, como pretende a recorrente, mas como meio alternativo de apuração do lucro.

Ademais, não se pode admitir que os documentos apresentados com a impugnação ao lançamento alterem essa situação. Isso porque o arbitramento não é condicional. O momento para a apresentação dos livros e documentos é durante o procedimento de fiscalização, já então encerrado, quando o sujeito passivo teve mais de uma oportunidade, inclusive com prazos prorrogados, para fazê-lo. Além disso, documentos desacompanhados dos livros não permitem qualquer apuração.

Finalmente, quanto à alegação de que o lançamento não poderia considerar as receitas declaradas e desconsiderar os custos e despesas que constam das mesmas declarações, também não se sustenta.

Frise-se que, nesse momento, já se havia abandonado a sistemática do lucro real, passando para o lucro arbitrado, diante da não apresentação de livros e documentos. Não mais se cogitava dos custos e despesas declarados, por absoluta falta de suporte documental. A pergunta que se colocava, então, era se a receita bruta auferida seria ou não conhecida. E entendo que a resposta deveria ser afirmativa, posto que declarada pelo próprio contribuinte. Conhecida a receita bruta, o arbitramento foi corretamente efetuado, nos termos da lei.

De se observar que, no que tange ao ônus probatório, receitas e custos/despesas têm tratamentos diferentes. Se o contribuinte declara receitas, o Fisco pode aceitar essa declaração, incumbindo-lhe o ônus da prova apenas se pretender tributar outras receitas além daquelas declaradas, o que não ocorreu no caso sob análise. Quanto aos custos/despesas, o ônus da prova é integralmente do contribuinte, devendo estar devidamente escrituradas e embasadas com documentação hábil e idônea para que se prestem a reduzir as bases de cálculo dos tributos devidos.

O último argumento trazido é a alegação de irregularidades quanto à cobrança de juros à taxa SELIC. A matéria já foi inúmeras vezes discutida por este colegiado, bem assim pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e pelo CARF, e se encontra pacificada, a ponto de resultar na súmula nº 4, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Por amor à clareza, trago à colação às disposições do art. 161, § 1º, do CTN (grifos não constam do original):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Ocorre que a Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 61, § 3º, conjugado com o art. 5º, § 3º, veio a dispor de modo diverso, estabelecendo a aplicação de juros equivalentes à taxa SELIC sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos não pagos, nos seguintes termos (grifos não constam do original):

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

[...]

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

[...]

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Não acolho, pois, o pedido de desconsideração dos valores decorrentes da aplicação da taxa SELIC.

Por todo o exposto, em conclusão, voto por rejeitar as nulidades suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou divergir do seu voto pelas razões a seguir aduzidas.

Inicialmente, saliento que há um equívoco grave no trabalho da Fiscalização, pois, se, no entender dela, os sócios eram responsáveis tributários com base no art. 135, III, do CTN, eles deveriam responder solidariamente por todo o crédito tributário devido pela extinta Base Logística e Locação de Transporte Ltda., sendo totalmente desprovido de fundamento legal o rateio da base de cálculo feito à razão da participação de cada sócio no capital social da sociedade extinta e, consequentemente, o desdobramento disso em três diferentes autos de infração. Por sua vez, isso só causará prejuízo ao Fisco, caso mantidos os lançamentos, já que os sócios só responderão, individualmente, por parcelas do crédito tributário, quando, na verdade, eles deveriam ser solidários por todo o crédito tributário apurado.

No mérito, antes de se verificar a procedência do arbitramento do lucro, há que se analisar a sujeição passiva indireta do sócio, pois, caso afastada a responsabilidade tributária do recorrente, fica prejudicada a análise das razões do arbitramento.

A primeira questão posta ao exame deste Colegiado reside em saber se a não apresentação da escrituração fiscal seria conduta enquadrável no inciso III do art. 135 do CTN, a justificar a responsabilização do sócio.

Neste ponto, resta mais que demonstrado que o sócio, ora recorrente, tinha assumido o dever de guarda da escrituração contábil da empresa, conforme cláusula do distrato transcrita pelo Relator. Ocorre, porém, que o art. 135, III, do CTN exige mais do que o simples descumprimento do contrato social, para responsabilizar o sócio, ou seja, há que restar demonstrado que agiu com dolo ou culpa, se não vejamos o seguinte excerto da ementa do AgRg no REsp 1340390 / MG, *in verbis*:

“4. A responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, único dispositivo prequestionado na origem, não é objetiva, mas depende comprovação de dolo ou culpa por uma das pessoas indicadas nos seus incisos.”

De antemão, já verifico o equívoco da Fiscalização ao tentar responsabilizar objetivamente os sócios que não tinham mais o dever de guarda da escrituração no momento do lançamento. Alerto, assim, que o argumento utilizado no brilhante voto do Relator, ou seja, que a responsabilização estaria fundada no descumprimento do dever de guarda que o distrato impunha ao recorrente é argumento novo, pois a Fiscalização colocou no pólo passivo também os outros dois sócios, os quais, à época da fiscalização, não tinham dever de guarda da escrituração.

Peço vênia para transcrever o excerto do TVF (doc. a fls. 183) já citado pelo Relator, *in verbis*:

Conforme destacado acima, os três sócios exerciam a função de gerência e administração da empresa. A não apresentação da escrituração comercial e fiscal constitui por si só infração à lei. A falta de recolhimento de tributos, materializada pela própria constituição de créditos tributários também constitui infração legal. Dessa forma, os sócios são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias da empresa. Assim, os créditos tributários são constituídos com base no art. 135 inciso III do CTN e art. 530 Inc. I e III e 532 do RIR199.

Observo que não foi o distrato social que impôs à recorrente o dever de guarda da escrituração contábil, pois ele (o distrato) apenas definiu que o sócio ora recorrente iria ficar responsável pela guarda após a liquidação da pessoa jurídica. Durante o período de atividade da pessoa jurídica, todos os sócios tinham o dever de guarda da escrituração contábil, já que todos tinham poderes de gerente.

Ora, diante disso, indago, caso a Fiscalização tivesse ocorrido ainda quando a sociedade estava ativa, o arbitramento do lucro por falta de apresentação da escrituração contábil implicaria na responsabilização tributária de todos os sócios com base no art. 135, III, do CTN?

A resposta é, irrefragavelmente, não. A consequência da falta de apresentação da escrituração contábil é apenas o arbitramento do lucro, mas nunca, por si só, a responsabilização pessoal dos sócios, como sustentou o trecho do TVF acima indicado.

Ademais, a expressão “por si só” colocada no referido trecho denota o equívoco exegético da Fiscalização, pois não estamos diante de uma responsabilidade objetiva, já que, para o enquadramento no art. 135, III, do CTN, exige-se que esteja demonstrado o dolo ou a culpa. Em outras palavras, a Fiscalização não sustentou que a recorrente tenha intencionalmente se recusado a apresentar, ou que tenha voluntariamente destruído a escrituração, ou mesmo, que tenha agido com negligência na guarda da escrituração contábil, mas, segundo afirma, “*A não apresentação da escrituração comercial e fiscal constitui por si só infração à lei*”, ou seja, equivoca-se ao sustentar a responsabilização objetiva do sócio na espécie.

Vale, ainda, comentar outro trecho da decisão recorrida pinçado pelo ilustre Relator, para sustentar a sua decisão, qual seja: “*a omissão no dever de guarda de tais documentos, após a extinção da pessoa jurídica, é ato ilícito do qual decorrem alterações na determinação da base de cálculo dos tributos devidos, atribuindo-se novos contornos à relação jurídico-tributária*”.

Ora, com a devida vênia do Relator, entendo equivocado tal entendimento do julgador de primeira instância, pois é desprovido de base legal. A omissão no dever de guarda da escrituração contábil, após a extinção da pessoa jurídica, não se torna automaticamente um ato ilícito, pois não há norma que diga isso.

Note-se que, para fins tributários, o dever de guarda está assim posto: “*Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram*” (art. 195, par. único, CTN); ou “*Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios*” (art. 37 da Lei 9430/96).

Por sua vez, se esse dever não é cumprido, não se pode, de plano, concluir que isso decorreu de prática de ato ilícitos dos sócios. Tanto é assim, que, no plano tributário federal, o descumprimento de tal dever não implica em uma sanção, mas apenas no arbitramento do lucro, sendo que, eventual multa de ofício só será aplicado se o tributo apurado sobre essa base restar superior aquele anteriormente apurado pelo contribuinte.

A partir, ainda, da análise deste trecho da decisão recorrida, volto a ponto já enfrentado, para reforçar a minha conclusão. Se a Fiscalização não sustentou nem muito menos demonstrou qualquer conduta dolosa dos sócios (tanto que aplicou multa de 75%), conclui-se, então, que, para ela, das duas uma: ou o art. 135, III, do CTN responsabiliza objetivamente o sócio gerente ou então, ela entende que se pode deduzir a culpa da recorrente pelo simples fato de não ter sido apresentado a escrituração. Já vimos ser um equívoco exegético responsabilizar objetivamente o sócio com base no art. 135 do CTN, por sua vez, parece insustentável uma *omissão culposa no dever de guarda de documentos*. Em verdade, a hipótese de aplicação do art. 135, III, do CTN por infração culposa à lei ou ao contrato social, de que trata a jurisprudência retro citada, deve decorrer de conduta comissiva do sócio gerente, não de omissão. Assim sendo, reforço mais as minhas conclusões anteriores, pois sustento que, no presente caso, só poderia ser aplicado o art. 135, III, do CTN se restasse demonstrada a omissão dolosa do recorrente na guarda da escrituração contábil.

Por sua vez, o evento extinção da pessoa jurídica não tem o condão de alterar a resposta acima, pois o dispositivo que trata da responsabilização de sócio por tributo devido por sociedade extinta é o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual assim dispõe:

“Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

[...]

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.”

Nota-se, assim, que, a situação fática ora *sub examine* também não se enquadra nesse dispositivo, pois, não resta demonstrado nos autos que os sócios deixaram de proceder à liquidação da sociedade ou de apresentar a declaração de rendimentos.

O outro fundamento adotado pelo Fisco para a imputação de responsabilidade ao sócio-gerente, com base no art. 135, III, do CTN, qual seja, a falta de recolhimento de tributos, ofende frontalmente a Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”.

Por essas razões, afasto a responsabilidade tributária do recorrente com relação aos créditos tributários de IRPJ e de CSLL.

No que tange ao lançamento da contribuição para o PIS e da COFINS, a decisão recorrida modifica o critério jurídico do lançamento, para sustentar conduta dolosa dos sócios, tudo isso com base em uma planilha, por ela elaborada a partir de documentos apresentados pela recorrente junto com a impugnação (vide planilha a fls. 2.551 e segs). Todavia, a decisão recorrida não somente mantém o lançamento, como já representa à Fiscalização (vide parágrafo 8.41 do acórdão recorrido), para que efetue o que denomina de “agravamento da exigência”, se não vejamos o seguinte excerto:

“8.41. Por tais razões, esta Relatora representa à autoridade lançadora (Delegacia da Receita Federal em Osasco), em razão do que dispõe o art. 9º, § 3º do Decreto nº 70.235/72, c/c seu art. 15, parágrafo único, para que avalie a

possibilidade de agravamento da exigência, em razão dos novos fatos evidenciados nos documentos juntados à impugnação.”

Primeiramente, verifico um vício formal na decisão, pois nenhum dos artigos citados autorizam que representações à Fiscalização sejam feitas no próprio acórdão que julga o lançamento, se não vejamos o teor dos arts. 9º, § 3º, e 15 do referido decreto:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Na verdade, o dispositivo que deve ser analisado no presente caso é o § 3º do art. 18 do Decreto 70235/72, o qual assim dispõe:

“§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.”

Ora, como já dito, ao alterar o critério jurídico do lançamento, por sustentar que a conduta dos sócios seria dolosa, a DRJ alterou o fundamento da responsabilidade tributária imputada aos sócios – já que a Fiscalização não sustentou dolo inicialmente. Logo, toda a matéria deveria ser objeto de novo auto de infração, devolvendo-se o prazo para que o contribuinte impugnasse o novo critério jurídico. Não obstante, a DRJ preferiu representar à DRF para que fizesse lançamento complementar apenas de fração complementar da multa de ofício, razão pela qual a contribuinte só pôde apresentar impugnação de parte do agravamento.

Diga-se de passagem que o lançamento de fração complementar da multa de ofício sequer encontrava respaldo em lei, pois a formalização de multa isolada em auto de infração só estava prevista nas hipóteses dos incisos II a V do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, se não vejamos a redação vigente à época:

“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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:
I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;
III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

[...]"

Como se vê, não havia previsão legal para formalização de auto de infração para lançamento isolado de fração de multa de ofício, para atender a novo critério jurídico sustentado em decisão de primeira instância.

Não obstante esse não era o problema mais grave. Em verdade, a decisão de primeira instância se constituiu em verdadeiro *reformatio in pejus*, pois, com base na impugnação da contribuinte e nos documentos por ela coligidos aos autos, a autoridade julgadora de primeira instância agravou a sua situação, não somente com a representação para que a Fiscalização qualificasse a multa, mas, principalmente, pela qualificação da conduta da recorrente como dolosa, o que passaria a justificar o enquadramento no art. 135, III, do CTN. Além disso, houve supressão de instância, pois a contribuinte não pode se defender, em sede de impugnação, do novo critério jurídico sustentado pela decisão de primeira instância, pelo menos, não na parte que alterava o fundamento da responsabilidade tributária da recorrente.

Não é essa a melhor exegese do § 3º retro transcrito, pois, nem mesmo à época em que a autoridade julgadora de primeira instância era a própria autoridade lançadora, entendia a doutrina que poderia haver mudança de critério jurídico do lançamento em decisão de primeiro grau administrativo, se não vejamos como se pronunciava Antônio Cabral da Silva (in Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 258):

“É claro que o julgador singular não está autorizado a mudar o critério jurídico do lançamento, ou seja, ao julgador compete dizer se aquela obrigação mencionada no lançamento contestado existe (an debeat) e em que montante (quantum debeat). Não outra obrigação, que o julgador apure, em razão da mudança de critério jurídico.

No Conselho de Contribuintes, no entanto, não pode haver *reformatio in pejus*, em qualquer sentido que se queira dar à expressão, pois o colegiado não é autoridade lançadora.”.

Na mesma linha, sustento que, ao julgador, compete dizer se a responsabilidade tributária existe em face do critério jurídico adotado pela Fiscalização, não

em razão de outro critério jurídico. Da mesma forma, a DRJ não é autoridade lançadora, logo, nas suas decisões não pode haver *reformatio in pejus*.

Nessa mesma linha, sustenta Marcos Neder e Maria Lopez (in *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética*, 3ª edição, p. 319, *in verbis*:

“Agravar significa tornar pior, mais grave, mais pesado, exacerbar. Luiz Henrique Barros de Arruda escreve, com muita propriedade, que ‘O termo agravar, na acepção do Decreto nº 70235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, nos termos do art. 18, parágrafo terceiro’. Só quem pode constituir o crédito tributário por meio do lançamento é quem possui a competência para, em exames posteriores, realizados no curso do processo, verificadas as incorreções, omissões ou inexatidões, proceder ao agravamento da exigência fiscal.”

Registro que o art. 146 do CTN não era obstáculo para que os referidos lançamentos da COFINS e do PIS com multa qualificada fossem feitos dentro do prazo decadencial, caso tivessem sido cancelados os lançamentos em tela pela DRJ. Isso porque, o art. 146 do CTN só veda o lançamento de fatos geradores anteriores à decisão que modifica o critério jurídico, em casos nos quais o critério jurídico alterado era amplamente adotado pela administração. No caso em tela, o que houve efetivamente foi uma requalificação da conduta da recorrente a partir de levantamentos feitos pela instância julgadora, o que importou em alteração do critério jurídico tanto da multa de ofício como da sujeição passiva, logo, situação fática diferente daquela regida pelo art. 146 do CTN.

Assim, concluo que a qualificação da multa para 150%, objeto da representação da DRJ à DRF, é demonstração clara de mudança de critério jurídico, o que, no presente caso, não atinge apenas a multa, mas modifica o próprio fundamento de responsabilização da recorrente, pois, caso a prova produzida pela DRJ fosse suficiente para demonstrar o dolo no recolhimento das contribuições em tela, poder-se-ia, então, sustentar o enquadramento no art. 135, III, do CTN.

Destarte, limito o meu juízo de valor sobre a responsabilidade tributária da recorrente pelos créditos de COFINS e PIS lançados aos fundamentos expendidos pela Fiscalização nos autos de infração e no TVF, razão pela qual, tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, aos lançamentos da Cofins e do PIS.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto S. Jr. – Redator designado.

Processo nº 10882.002362/2006-12
Acórdão n.º **1302-001.213**

S1-C3T2
Fl. 2.781

CÓPIA