



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13603.002858/2003-12
Recurso nº. : 148.949
Matéria: : IRPJ, PIS, COFINS, CSLL- anos-calendário: 1997 e 1998
Recorrente : GMC Comércio e Beneficiamento Ltda.
Recorrida : 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte – MG.
Sessão de : 23 de maio de 2007
Acórdão nº. : 101-96.145

NULIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-
Comprovado que a fiscalização cumpriu todos os requisitos legais pertinentes ao MPF, não tendo o contribuinte demonstrado nenhuma irregularidade capaz de invalidar o lançamento, não prospera a arguição de nulidade do procedimento

NULIDADE- CERCEAMENTO DE DEFESA- Os procedimentos de fiscalização e lançamento não estão regidos pelo princípio do contraditório, prevalecendo o princípio da inquisitorialidade. A fiscalização tem o dever de ofício de verificar o correto cumprimento das obrigações pelo sujeito passivo, dispondo de amplos poderes de investigação, podendo se utilizar, além dos elementos obtidos junto ao investigado, de elementos de que disponha na repartição ou obtidos junto a terceiros.

DECADÊNCIA – Nos casos de evidente intuito de fraude, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE PESSOAL- São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A dissolução irregular da empresa acarreta a responsabilidade pessoal de que trata o art. 135 do CTN. Respondem pelo crédito tributário os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertados por terceiras pessoas ("laranjas") que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham ampla procuração para gerir seus negócios e suas contas-correntes bancárias.

INCONSTITUCIONALIDADE- O Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária

MULTA QUALIFICADA – Caracterizado o evidente intuito de fraude que autoriza o lançamento de multa qualificada, como previsto no inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, impõe-se a manutenção da multa qualificada.

MULTA MAJORADA – Não configurada a hipótese de falta de atendimento a intimação para prestação de esclarecimentos, não prospera a majoração da multa de ofício.

JUROS DE MORA - SELIC - Os juros de mora são devidos por força de lei, mesmo durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-lei nº 1.736/79, art. 5º; RIR/94, art. 988, § 2º, e RIR/99, art. 953, § 3º). E, a partir de 1º/04/95, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, por força do disposto nos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, c/c art. 161 do CTN (Sula nº 04, do 1º CC).

ARBITRAMENTO DO LUCRO- A falta de apresentação dos livros e documentos da sua escrituração autoriza o fisco a arbitrar o lucro da pessoa jurídica. Para fins de arbitramento, a receita bruta pode ser obtida pelo fisco através de elementos buscados junto a terceiros, no caso, o Fisco Estadual, bem como por meio da movimentação financeira do contribuinte que implicar caracterização de omissão de receitas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA –Configuram receitas omitidas, por presunção legal relativa, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA- Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

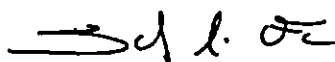
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por GMC Comércio e Beneficiamento Ltda.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 1) Por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso interposto por Espaço Industrial, Comercial e Distribuição Ltda; 2) pelo voto de qualidade, CONHECER dos recursos interpostos pelos co-responsáveis, vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, José Ricardo da Silva, Caio Marcos Cândido e Mário Junqueira Franco Júnior que não conheceram dos recursos no que tange ao tema da responsabilidade; 3) por unanimidade de votos, excluir a responsabilidade das pessoas jurídicas arroladas como co-responsáveis; 4) por unanimidade de votos, manter a responsabilidade das pessoas físicas arroladas como co-responsáveis; 5) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminar de nulidade; 6) por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência em relação ao IRPJ e à CSL dos 1o., 2o. e 3o. trimestres de 1997, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram essa preliminar no tocante da CSL; 7) no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício para 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 21 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR

Recurso nº. : 148.949
Recorrente : GMC Comércio e Beneficiamento Ltda.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário, interposto frente ao Acórdão nº 7.363, de 07 de dezembro de 2004, por meio do qual a 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte julgou procedentes os autos de infração lavrados contra GMC Comércio e Beneficiamento Ltda., com imposição da multa qualificada e agravada.

A empresa teve seu lucro arbitrado em razão da falta de apresentação de livros e documentos.

Para fins de arbitramento, a receita operacional do ano-calendário de 1997 foi conhecida a partir dos valores de saídas mensais, consignados pela empresa nos Demonstrativos de Apuração do ICMS (Dapi), entregues pelo contribuinte à Secretaria da Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) – doc. fls. 192/205.

A fiscalização apurou, também, omissão de receitas caracterizada a partir de valores creditados, no decorrer do ano-calendário de 1998, em contas de depósito mantidas pela empresa junto aos bancos Rural, Bandeirantes, Real e do Brasil, em relação aos quais o contribuinte, apesar de regularmente intimado a comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, não logrou fazê-lo. Esses valores estão discriminados no demonstrativo de fl. 210 por totais mensais dos valores da receita omitida.

Além do auto de infração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (fls. 6/15), foram lavrados, por decorrência, autos de infração da Contribuição Social (fls. 16/25), do Programa de Integração Social - PIS (fls. 26/32), e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 33/39). Os autos de infração de PIS e COFINS que integram este processo se referem ao ano-calendário de 1998 e têm como base de cálculo a omissão de receitas apurada a partir da movimentação financeira.

Foi aplicada a multa de 225%.

A interessada tomou ciência em 17/12/2003.

Tomo emprestado o resumo do termo de Verificação Fiscal contido na Decisão de Primeira Instância.

I – Dos fatos e dos responsáveis pelo crédito tributário

Foi feito um relato a respeito dos procedimentos fiscais com vistas a identificar os efetivos responsáveis pelo crédito tributário, pessoas físicas e jurídicas.

Concluiu a fiscalização que as empresas Nutrição Alimentação Comércio Importação Exportação Ltda., Universal Comércio e Distribuição Ltda., GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. e Emporium Empreendimentos Ltda., cujas representações societárias hoje estão constituídas por sócios de fachada, na realidade têm como proprietários de fato os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena, estando interligadas às empresas de seu grupo, Spasso Armazéns Gerais Ltda., Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda., Espaço Industrial Comercial e Distribuição Ltda., Indulac Indústria de Produtos Lácteos Ltda. e Laço Assessoria e Representação Comercial Ltda., pois todas participaram, diretamente ou indiretamente, dos atos negociais e de gerenciamento que são inerentes aos efetivos titulares das pessoas jurídicas e, por fim, usufruíram dos lucros desses negócios.

Pelos fatos expostos no TVF, comprova-se que o grupo empresarial capitaneado pelos Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena e seus representantes tinham interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos ora lançados, dada a abundância de evidências de que conjugavam os negócios das diversas empresas componentes do grupo, e de que havia comunhão de interesses e de bens dessas empresas e seus sócios para a consecução das atividades comerciais.

Após citar legislação pertinente à matéria em causa e entendimentos doutrinários, constata a fiscalização que o órgão da pessoa jurídica, ou seja, o conjunto de pessoas naturais que exprime a sua vontade, não agiu dentro das formas que preconizam as normas tributárias, pois utilizou as pessoas jurídicas com o intuito de obtenção de lucros à margem da incidência tributária.

Restou comprovado que quem efetivamente exercia a representação comercial das empresas Nutrição, Universal, GMC e Emporium e movimentava recursos junto às instituições financeiras eram os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena, que diretamente ou por intermédio de suas empresas e seus empregados, inclusive mediante procurações públicas, praticaram atos de gerência administrativa, financeira e comercial, negociaram e receberam valores em seu nome, aceitando o risco de operações de crédito bancário e comprometendo o patrimônio pessoal e de suas empresas.

Notadamente as empresas Indulac Indústria de Produtos Lácteos Ltda., Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda. e Spasso Armazéns Gerais Ltda. são também beneficiárias dos recursos das empresas Universal, GMC e Emporium, conforme comprovam cópias de cheques recebidas dos bancos.

Não obstante todas as evidências apresentadas, foram intimados os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena a comparecerem à DRF/Contagem/MG para prestarem esclarecimentos a respeito das empresas Nutrição, Universal, GMC e Emporium.

Os intimados compareceram à DRF acompanhados de seu advogado, José Roberto Moreira de Melo, oportunidade em que foram cientificados de que as mencionadas empresas estavam sob ação fiscal. Os esclarecimentos constam das fls. 1296/1298 e 1300/1302 do Anexo I.

Concluiu a fiscalização que ficou provado que os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena eram os verdadeiros donos do negócio que se operou sob a razão social das empresas Nutrição Alimentação Comércio Importação Exportação Ltda., Universal Comércio e Distribuição Ltda., GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. e Emporium Empreendimentos Ltda., e foram os verdadeiros beneficiários dos resultados alcançados, diretamente ou por intermédio das empresas integrantes do seu grupo empresarial.

Além disso, demonstrou-se que a estratégia utilizada não tinha simplesmente como objeto o tributo, porém o próprio conhecimento dos fatos relevantes para o exercício do poder-dever de lançamento de ofício, pois a interposição de pessoas nos quadros societários das empresas sob ação fiscal objetivou falsear a verdade, com o fim direto de prejudicar o direito da Fazenda Pública: trata-se, portanto, de sonegação fiscal.

Desta forma, os senhores Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena, bem como os gerentes Dalmo Murilo Gomes Furtado, Vilson Alcino da Silva, Rodrigo Carvalho Sanglard e Marco Túlio Cardoso Bruck, em conformidade com o preceito contido no art. 135, II e III do Código Tributário Nacional (CTN), são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes e infração à lei, uma vez que foram eles, comprovadamente, que atuaram sob a razão social das empresas supracitadas, colocando interpostas pessoas como titulares das sociedades.

Prosseguindo, a fiscalização fez registrar que também foram arroladas no termo de ciência do auto de infração como devedoras solidárias do crédito tributário as seguintes empresas: Spasso Armazéns Gerais Ltda., Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda., Espaço Industrial Comercial e Distribuição Ltda., INDULAC Indústria de Produtos Lácteos Ltda. e Laço Assessoria e Representações Ltda.

16

Ressalta que as pessoas jurídicas citadas e as pessoas físicas, uma vez que de fato executaram e auferiram benefícios das operações das empresas Nutrição Alimentação Comércio Importação Exportação Ltda., Universal Comércio e Distribuição Ltda., GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. e Emporium Empreendimentos Ltda., são responsáveis solidariamente pelo crédito tributário apurado.

Fazendo referência ao art. 981 do Código Civil, afirma a fiscalização que existe sociedade quando duas ou mais pessoas combinam a conjugação de seus esforços ou recursos para obtenção de um fim comum. Assim, conforme disposição contida no CTN, art. 124, I, conclui-se que, independentemente de lei, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado as pessoas físicas e as pessoas jurídicas do grupo empresarial apontadas no TVF.

II – Do lançamento

a) Do regime de tributação

Tendo discorrido acerca das intimações e reintimações dirigidas aos sócios da empresa e do edital afixado, anotou a fiscalização que não foram medidos esforços no sentido de se travar diálogo com a GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. visando ao acesso de sua documentação comercial e fiscal, o que viabilizaria a auditoria a fim de verificar a correção dos lançamentos contábeis frente à legislação tributária vigente, considerando-se a falta de informações à Fazenda Nacional.

Estando impedida de conhecer o livro Diário ou Caixa e todos os demais livros e documentos da escrituração comercial e fiscal no período em exame, a fiscalização não detém meios de apurar o lucro real para os anos-calendário de 1997 e 1998, nos quais a empresa manteve-se omissa da obrigação acessória relativa à entrega da declaração de rendimentos. Outrossim, impõe-se neste caso o arbitramento do lucro para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social devidos pela fiscalizada no período.

Constatou que o contribuinte vinha dificultando o trabalho fiscal, não tendo apresentado os documentos solicitados em diversas intimações.

Cita normas do Imposto de Renda e jurisprudência administrativa para concluir pela pertinência da aplicabilidade do regime de tributação com base no lucro arbitrado, tendo destacado que “o arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro”, frisando tratar-se da única metodologia capaz de determiná-lo no vertente caso.

b) Do crédito tributário e das infrações

Preliminarmente, registrou a fiscalização que o contribuinte não apresentou, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 1997, a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica (DIRPJ) e a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF).

Em relação aos fatos geradores ocorridos em 1998, a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Assim, foi promovido de ofício o lançamento dos tributos e contribuições federais, conforme explicitado:

1 - IRPJ e CSLL – receita da revenda de mercadorias – lucro arbitrado – ano-calendário de 1997:

- pelos motivos já apresentados, procedeu-se ao lançamento do IRPJ e da CSLL, com base no lucro arbitrado, determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados em lei sobre o valor das saídas de mercadorias consignadas nos Demonstrativos de Apuração do ICMS entregues pelo contribuinte à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) – doc. fls. 192/205;

- os demonstrativos de fls. 11/12 e 21/22 apontam as bases de cálculo trimestrais do IRPJ e CSLL, ambos calculados com base no lucro arbitrado.

2 - Falta de recolhimento da Cofins e do PIS – período-base ocorrido no ano de 1997: lançamentos formalizados em processos específicos que receberam o nº 13603.002862/2003-81 e 13603.002859/2003-67.

3 – Receita operacional omitida – falta de comprovação da origem dos valores creditados em contas de depósito mantidas junto a instituições financeiras – ano-calendário de 1998:

- tomando por base dados da movimentação financeira da empresa nesse período, conhecida nos estritos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, foram apurados os valores lançados a crédito, durante o ano-calendário de 1998, nas contas correntes mantidas pela empresa nas seguintes instituições financeiras: Real, Rural, Bandeirantes e Brasil, conforme extratos bancários apresentados (fls. 279/465);

- tratado e analisado o conjunto de dados da movimentação financeira da GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. referente ao ano-calendário de 1998, foi instada a empresa a comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos que ensejaram os lançamentos de créditos nas contas de depósito por ela mantidas (doc. fls. 154/189);

- assim, regularmente intimado a comprovar a origem dos recursos que ensejaram os lançamentos de valores a crédito nas contas-bancárias, no ano-calendário de 1998, o contribuinte não se manifestou;

- conforme mandamento legal (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), caracterizam-se como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

- a receita omitida no ano-calendário de 1998, discriminada por totais mensais no demonstrativo de fl. 210, sujeita-se à tributação pelo regime do lucro arbitrado, conforme auto de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins).

c) Do agravamento e da majoração da multa de ofício

A fiscalização faz referência ao art. 44, II, § 2º da Lei nº 9.430, de 1996, e ao art. 71, II da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Conclui que ficou provado, de forma inequívoca, a intenção do contribuinte de impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da identidade dos verdadeiros sócios da GMC Comércio e Beneficiamento Ltda., mediante a utilização de interpostas pessoas nos contratos sociais e alterações da referida empresa. Tal ardid tinha como objetivo impedir a responsabilização dos verdadeiros donos da empresa pelo significativo passivo tributário deixado em aberto. Como amplamente demonstrado, o contribuinte nunca teve a pretensão de recolher os impostos e contribuições devidos, sujeitando-se, portanto, ao lançamento da multa qualificada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Acrescente-se ainda o fato de o contribuinte não ter atendido a nenhuma das intimações, não tendo apresentado nenhum dos elementos solicitados. A falta de apresentação da documentação contábil e fiscal relativa aos anos de 1997 e 1998 dificultou os trabalhos de auditoria, obrigando a fiscalização a efetuar todo o levantamento das bases de cálculo dos tributos lançados mediante informações prestadas por terceiros.

Pelas razões supracitadas, é indubitável a pertinência da aplicabilidade do agravamento da multa qualificada, nos termos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pois a falta de prestação de informações por parte do contribuinte é fato gerante da multa agravada.

Foram expedidos termos de intimação para as pessoas jurídicas e pessoas físicas arroladas como responsáveis tributários.

Constam dos autos impugnações apresentadas pelo sujeito passivo, GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. e pelas pessoas arroladas como responsáveis solidários, a saber: (1) Carlos Otávio Stein Pena, (2) Cláudio Fernando Stein Pena, (3) Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda., (4) Indulac Indústria de Produtos Lácteos Ltda., (5) Spasso Armazéns Gerais Ltda., (6) Laço Assessoria e Representação Comercial Ltda., (7) Espaço Industrial Comercial e Distribuição Ltda., (8) Rodrigo Carvalho Sanglard.

Em sua impugnação, o sujeito passivo identificado no auto de infração suscita preliminares de nulidade do auto de infração e do arbitramento, nulidade do ato administrativo por desobediência às normas do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e decadência para fatos geradores ocorridos em 1997 e de janeiro a novembro de 1998.

No mérito, alega, em síntese, que o arbitramento com base em depósitos bancários não pode prosperar, por fundar-se em legislação inconstitucional e, portanto, sem eficácia jurídica. Afirma só ser possível a quebra do sigilo bancário com expressa autorização do correntista ou mediante ordem da autoridade judiciária competente proveniente de processo judicial legalmente instaurado. Invoca, ainda, o princípio da irretroatividade para afirmar a impossibilidade de aplicação, no caso, da Lei Complementar 105/2001. Diz que o art. 42 da Lei 9.430/96 só tem aplicação para a hipótese de omissão de receitas, não para arbitramento dos lucros. Acrescenta que o lucro tributável não pode ser vislumbrado de sua conta bancária, que os depósitos não configuram fato gerador do imposto de renda.

Aduz ser inadmissível a tributação com base em toda a receita auferida com a revenda de mercadorias, e que não foi devidamente intimada para demonstrar as parcelas que deveriam ser deduzidas.

Contesta o agravamento da penalidade, por não se poder presumir o dolo. Diz que os agentes do fisco presumiram a fraude única e exclusivamente com base em informações de terceiros. Acrescenta ser despropositado o montante da multa, representando confisco.

Insurge-se, ainda, contra a aplicação da taxa Selic para os juros de mora.

Em adendo à impugnação, traz aos autos a informação de que a Espaço Industrial, Comercial e Distribuição Ltda obteve decisão liminar favorável, no Mandado de Segurança nº 2004.38.00.002180-0, no sentido de suspender a exigibilidade dos aludidos créditos.

A defesa das pessoas jurídicas, arroladas como responsáveis, estão resumidas no relatório do aresto recorrido.

A LAÇO Assessoria e Representação Comercial Ltda., suscita a decadência. Afirma que suas relações com a atuada eram estritamente comerciais,

de prestação de serviços, não havendo prova de que tenha praticado atos de gerência que justificassem a acusação fiscal, sendo inequívoca, ainda, a nulidade do lançamento em relação a ela. Sustenta decadência dos fatos geradores ocorridos em novembro de 1998. Refuta acusações constantes do Termo de Verificação Fiscal, prestando esclarecimentos sobre os fatos arrolados naquele termo. Sustenta ausência de conduta concorrente à supressão de tributos pelo impugnante, não tendo lugar na espécie o art. 135, II e III, do CTN que somente dá respaldo para os casos de responsabilidade processual substitutiva que ocorre quando os administradores praticam atos administrativos com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Alega impossibilidade de figurar como responsável solidário do crédito tributário por ausência de previsão legal, sendo, outrossim, inaplicável ao caso a teoria da descaracterização da pessoa jurídica. Sustenta nulidade do arbitramento na esteira dos argumentos já apresentados, a inocorrência do fato gerador, porque o arbitramento de lucros não dá lugar a sua distribuição a terceiros, e não há prova de que tenha omitido renda. Insurge-se contra a multa aplicada com agravamento, por ausência de dolo, com majoração porque jamais recebeu intimação para prestar informações ou apresentar documentos e se tenha recusado a tanto. No mais, diz que movimentação bancária não representa individualmente lucro e não houve investigação da origem dos depósitos bancários. A Lei Complementar 105/2001 não poderia retroagir para alcançar situações pretéritas.

As empresas Espaço Industrial Comercial e Distribuição Ltda., INDULAC Indústria de Produtos Lácteos Ltda., Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda e Spasso Armazéns Gerais Ltda. desenvolvem a mesma linha de defesa apresentada pela LAÇO Assessoria e Representação Comercial Ltda.

Carlos Otávio Stein Pena alega que sua inclusão como responsável solidário da dívida improcede. Diz que as empresas de que era sócio prestavam serviços à autuada. Afirmar que cheques recebidos em pagamento eram repassados a seus credores. Presta esclarecimentos sobre os fatos constantes do Termo de Verificação Fiscal para demonstrar a improcedência da acusação fiscal. Confirma que recebera procuração da empresa autuada para representá-la porque prestava serviços de consultoria e representação para a autuada, e as tomadoras desses serviços exigiam poderes de representação, o que não implica em responsabilidade

tributária por infrações da mandante. No mais, reproduz argumentos apresentados pela LAÇO Assessoria e Representação Comercial Ltda.

Cláudio Fernando Stein Pena apresenta defesa na mesma linha de argumentação de seu irmão Carlos Otávio Stein Pena.

Rodrigo Carvalho Sanglard suscita decadência, diz não mais ser sócio da empresa desde 1998, e cita jurisprudência dos Tribunais para concluir que, tendo em vista que a sociedade continuou com outros sócios, imperioso reconhecer sua irresponsabilidade pelos encargos tributários. Alega ausência de conduta concorrente à supressão tributária de tributos pelo impugnante, descabimento da descaracterização da personalidade jurídica pela autoridade administrativa, nulidade do arbitramento, inoccorrência do fato gerador, impossibilidade de agravamento de multa. Discorre, ainda, sobre razões de mérito referentes ao crédito tributário, centrando-se na presunção de omissão de receitas a partir da movimentação bancária, postulando pela irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001.

A 2ª TURMA da DRJ em BELO HORIZONTE - MG., por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas pelos interessados e, no mérito, considerou procedente o lançamento, conforme Acórdão DRJ/BHE nº 07.363, de 07/12/2004 (fls. 1265/1333, resumido em sua ementa, da seguinte forma:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1998, 1999

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando nos autos está comprovado que a fiscalização cumpriu todos os requisitos legais pertinentes ao MPF, não tendo o contribuinte demonstrado nenhuma irregularidade capaz de invalidar o lançamento.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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

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

DECADÊNCIA – TERMO INICIAL - IRPJ

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA – PIS, COFINS, CSLL

O prazo decadencial, no que se refere ao PIS, à COFINS e à Contribuição Social, é de dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1998 e 1999

Ementa: ARBITRAMENTO DO LUCRO

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

BASE DE CÁLCULO – ANO-CALENDÁRIO DE 1997

Na falta de apresentação dos livros comerciais e fiscais e da documentação correspondente, constatado ainda que o contribuinte não apresentou as declarações obrigatórias da pessoa jurídica correspondentes aos períodos fiscalizados, é lícito o lançamento que tomou por base os valores inscritos nos DAPIs apresentados pelo autuado à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RECEITAS - ANO-CALENDÁRIO DE 1998

Configuram omissão de receita, por presunção legal relativa, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INCONSTITUCIONALIDADE

A arguição de ilegalidade e de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa por transbordar os limites da sua competência.

MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, sujeitando-se ainda o autuado ao agravamento da exigência nos casos em que deixar de atender reiteradamente a intimações expedidas pela autoridade fiscal.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC

É legítima a exigência de juros de mora tendo por base percentual equivalente à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Lançamento Procedente*

Com exceção da empresa Emporium que, intimada por edital e por via postal, não apresentou recurso, todas as demais pessoas físicas e jurídicas envolvidas no presente processo apresentaram voluntário tempestivo ao Conselho de Contribuintes. Quanto ao arrolamento de bens, GMC e Rodrigo Sanglard não o apresentaram, por não possuírem bens.

Os recursos podem assim ser sintetizados::

1- GMC Comércio e Beneficiamento Ltda.(fls. 1694/1750)

Como preliminares, alega equívoco no período de apuração contido na ementa e nulidade do mandado de Procedimento Fiscal.

Aponta que a ementa registra que a autuação diz respeito aos exercícios de 1998 e 1999, mas na realidade o auto de infração diz respeito aos exercícios de 1997 e 1998.

Suscita a nulidade, alegando que a fiscalização deixou de cumprir normas que regem a emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal, que à época estavam contidas na Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001. Diz que a fiscalização arrastou-se por mais de dois anos e nesse período não foram feitas prorrogações em tempo hábil, e os fiscais permaneceram os mesmos, apesar das inúmeras interrupções e intervalos sem que o fisco se manifestasse.

Afirma ter havido violação ao art. 10 c/c art. 59, ambos do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que afirma que o auto de infração deve ser lavrado por servidor competente, e ao art. 13, parágrafo único da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, que determina que, após cada prorrogação, o auditor fiscal responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo o demonstrativo de emissão de prorrogação.

Assevera que a prorrogação do MPF nos moldes ocorridos configura ato imperfeito, inapto a produzir efeitos. Diz que o cumprimento do § 2º do art; 13 da Portaria 1.468/2003 é obrigatório para o agente do fisco e a decisão recorrida é silente quanto ao desrespeito ao dispositivo.

Assenta a alegação de nulidade do MPF no fato de o recorrente jamais ter sido intimado para apresentar quaisquer documentos fiscais, jamais ter sido cientificado de qualquer MPF, tendo apenas sido intimado a impugnar o auto de infração em que fora incluído como co-obrigado.

Suscita, ainda, a preliminar de mérito de decadência do direito do fisco para formalização do crédito tributário.

No mérito, defende a nulidade do arbitramento, argumentado, em síntese, com a ofensa ao art. 43 do CTN e ao conceito de renda (traduzido pelo acréscimo patrimonial), com a impossibilidade de ser tomada a totalidade da receita

bruta auferida pela totalidade das vendas, sem quaisquer descontos, inclusive sem as despesas operacionais e custos das mercadorias.

Ad agumentandum, diz que os coeficientes de arbitramento utilizados pelos agentes fiscais são irrealis e ilegais, e que ocorreu agravamento dos percentuais, caracterizando majoração do tributo sem previsão legal. Menciona que não foi observado o disposto no art. 51 da Lei 8.981/95, que estabelece diversas alternativas para o cálculo do imposto, quando não conhecida a receita bruta.

Contesta a autuação com base na ausência de comprovação de créditos bancários, que teria sido feita mediante quebra de sigilo bancário com aplicação retroativa de lei. Discorre longamente sobre o sigilo bancário, sobre o processo legislativo e sobre a irretroatividade da lei, concluindo que não pode ser considerado nenhum dos valores obtidos por meios ilícitos, donde o item 02 do auto de infração, referente a diferença entre os valores declarados e apurados pelos extratos bancários.

Afirma, ainda, que depósitos bancários em si não representam renda tributável, e que o arbitramento por meio de conta bancária só poderia ter sido efetuado se o fisco tivesse investigado a origem e a causa do depósito.

Acrescenta que o fisco está tributando duas vezes o mesmo valor, por exigir imposto de renda por arbitramento considerando a totalidade da receita bruta e imposto de renda sobre os depósitos bancários.

Reedita as razões da impugnação sobre impossibilidade de agravamento da multa.

2 – LAÇO Assessoria e Representações Ltda (fls. 1.752/1.799) menciona equívoco na ementa, quanto ao período-base. Insiste na ilegitimidade passiva de que trata o art. 124, I, do CTN, não tendo o fisco comprovado o alegado interesse comum do grupo empresarial dos quais são sócios os senhores Cláudio Fernando e Carlos Otávio. Persiste na afirmação de que suas relações, ao contrário do que diz o aresto recorrido são estritamente comerciais como comprovam as notas fiscais já acostadas aos autos, sendo empresas autônomas e independentes. Não há prova de que se tenha obtido lucros das atividades dos sócios. A extensão dos efeitos tributários da autuação da GMC sobre a recorrente é por mera

presunção de que o mesmo detenha poderes e os efetivamente exercia de forma e modo a decidir acerca dos pagamentos. Presunção comum que se baseia em indício que não atendem aos requisitos de gravidade, precisão e concordância. Repele também a responsabilidade com fundamento no artigo 135 do CTN, por não caracterizar no caso as hipóteses previstas nos seus incisos II e III, sustentando que não realizava qualquer ato de gestão na empresa autuada.

Sustenta, outrossim, 1) nulidade do auto de infração por desobediência as normas pertinentes ao MPF; 2) decadência do lançamento do IRPJ e da CSLL, com base no art. 150, § 4º do CTN , quanto aos períodos de janeiro de 1997 a novembro de 1988; 3) nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, por não ter sido chamada a apresentar a documentação necessária e a participar do processo fiscalizatório, violando-se o princípio do contraditório. Aponta falhas no procedimento, como basear-se simplesmente em saída de mercadorias, ignorando custos, despesas e preceitos legais. Assevera não ter ocorrido o fato gerador do tributo à falta de percepção de renda por ela, com ofensa ao art. 43 do CTN, discorrendo a respeito. Os lucros de uma empresa representam individualmente matéria tributável para terceiros enquanto não provada pelo fisco a existência ou ocorrência de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica auferida por terceiro. Sustenta a impossibilidade do agravamento da multa porque não agiu de má-fé, e nem foi intimada sequer a apresentar documento fiscal, não podendo sofrer a sanção aplicada, sendo um abuso agravar a multa duas vezes contra os coobrigados. Em considerações finais afirma que depósitos bancários não são sinônimos de omissão de receita, e a Lei Complementar nº 105/2001 não tem efeito retroativo para atingir fatos anteriores a sua vigência;

3 – INDULAC Indústria de Produtos Lácteos Ltda. (fls. 1.803/1.838) também sustenta a ilegitimidade passiva, diz que sequer faz parte do grupo empresarial do qual são sócios os senhores Cláudio Fernando e Carlos Otávio, que a acusação de que houve suposto interesse da recorrente na situação que gerou o auto de infração está fundada em meros indícios, que comprovou nos autos, com notas fiscais, a existência de relações comerciais com a GMC, que nenhum dos intimados (sócios e ex-sócios da empresa GMS) mencionaram o nome da Indulac, que o fato de o Sr. Rogério Machado Flores ser procurador da Recorrente e de

outras empresas envolvidas em nada implica, que não há nenhum cheque emitido pela GMC para a Indulac, que não há nada na decisão recorrida que possa afirmar, confirmar, comprovar que a Indulac tenha se beneficiado da ausência de recolhimento de tributos por parte da GMC. Aduz que, caso haja dúvidas, deve imperar o art. 112 do CTN. Ressalta que a responsabilidade foi imputada com base nos artigos 124, I, e 135, II do CTN, mas que faltaram dois pressupostos exigidos para a concretude dessa previsão legal, que são a efetiva comprovação dos atos lesivos ao fisco por parte do agente e a comprovação do dolo na supressão do tributo. Lembra não ser possível atribuir ato doloso a pessoa jurídica, por se tratar de ficção jurídica. No mais, suscita a decadência e discorre sobre a impossibilidade de agravamento da multa.

4 – Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda (1539 a 1587) alega ilegitimidade passiva calcada em interesse comum do grupo empresarial, afirmando que tal não ocorreu. Diz o único vínculo com a GMC se restringe a relações estritamente comerciais, como mostram as notas fiscais já acostadas aos autos, sendo as duas empresas autônomas e independentes, e que não há prova alguma de que se tenha beneficiado do débito, sendo tudo fruto de presunção. Repete argumentos já apresentados pela Laço Assessoria e Representação Ltda., desenvolvendo arrazoado a título de nulidade do auto de infração por desobediência às normas do MPF, decadência, nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, inoccorrência do fato gerador, impossibilidade de agravamento da multa.

5- Spasso Armazéns Gerais Ltda.. (fls. 1.590 a 1638) apresenta recurso de idêntico teor.ao da Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda.

6 - Carlos Otávio Stein Pena (fls. 1.354 a 1.403) suscita equívoco no período de apuração indicado na ementa e nulidade do mandado de procedimento fiscal. Insurge-se contra a legitimidade passiva que lhe foi imputada, dizendo que se baseia em meros indícios. Diz não ser sócio da GMC nem ter com ela nenhuma relação que implique a responsabilização apontada. Afirma não haver nenhuma prova que o caracterize como co-responsável, tendo a fiscalização se baseado em meros indícios. Faz referência ao recurso do fisco baseado em depoimentos pessoais, e lembra que em nenhum momento os sócios e ex-sócios da empresa autuada mencionaram o nome do recorrente, ao prestarem informações ao fisco. E

que essas informações não podem, por si só, servir de fulcro para a autuação em comento. Rebate as ponderações do acórdão recorrido, relacionadas com o fato de ser garantidor em contratos de abertura de crédito, que o Sr. Rodrigo Sanglard era gerente das empresas pertencentes ao recorrente e que as empresas fornecedoras da GMC informaram ser o recorrente seu contato comercial. Diz ser natural que assim o fosse, uma vez que uma de suas empresas, mediante representação comercial, prestava serviços à GMC, razão pela qual mantinha contatos para a intermediação de negócios entre as empresas fornecedoras e a GMC. Alega que a prova testemunhal não está arrolada no Decreto nº 70.235/72 e que, em face do disposto no art. 350 e 368 do CPC, seriam outras provas necessárias a basear a autuação, não meras informações prestadas por fornecedores da GMC. Diz que o fato de o recorrente adquirir bens pessoais com cheques de terceiros, como a GMC, só vem confirmar que, por intermédio da empresa Laço Assessoria, recebia valores referentes a comissões sobre intermediações comerciais. Repele alguns depoimentos por terem sido prestados por pessoas com baixo nível de instrução, não possuindo conhecimento das verdadeiras relações comerciais existentes entre a atuada e as empresas de sua propriedade. Repete argumento de que não têm aplicação, na espécie, os arts. 124 e 135 do CTN. Assevera que nunca exerceu atos de gestão na atuada, mormente no que pertine àqueles de cunho fiscal. Afirma que a prova em que se baseou o fisco é presunção simples sem a concorrência dos requisitos da gravidade, precisão e concordância. Diz que a procuração outorgada o fora tão somente em razão das atividades exercidas por ele, e que mero instrumento de procuração não gera responsabilidade. Insiste não ser sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 121 do CTN, seja na condição de contribuinte (inciso I), seja como responsável (inciso II). Pondera que responsabilidade de terceiros compreende os atos praticados por terceiros em nome e por conta do contribuinte. E que é preciso haver lei, fixando a sua responsabilidade, o que não se dá no caso concreto, havendo ofensa ao princípio da legalidade. Alega que se a exigência não estiver ancorada em lei, não há obrigação a ser cumprida. Postula a decadência do crédito tributário, em face do que dispõe o § 4º do CTN, tanto do IRPJ como da CSLL. Sustenta também a nulidade do arbitramento por quebra de sigilo bancário e de supostos valores de saídas mensais, com base em DAP's. Afirma que se Cláudio Fernando e Carlos Otávio, no

entender do fisco, eram os donos do negócio, eles é que deveriam ser intimados para a apresentação dos livros e documentos, e não tendo sido feito assim, o arbitramento é nulo por ferir o princípio do contraditório, uma vez que não foi dado ao impugnante o direito de defesa. Repete os argumentos de defesa apresentados pela Laço Assessoria e Representação Comercial Ltda quanto à nulidade por cerceamento de defesa, inocorrência do fato gerador e impossibilidade de agravamento da multa. Tece considerações finais acerca da imprestabilidade dos depósitos bancários para embasar lançamento e impossibilidade de a Lei Complementar 105/2001 ser aplicada retroativamente.

7 – Cláudio Fernando Stein Pena (fls. 1.374/1.415) apresenta recurso do mesmo teor do apresentado por Carlos Otávio Stein Pena .

8 – Rodrigo Carvalho Sanglard (fls. 1.491 a 1.537) suscita nulidade do julgamento, por não apreciar matéria ventilada na impugnação (impossibilidade de ex-sócio figurar como responsável solidário). No mais, repete a argumentação trazida na impugnação e a apresentada pelos demais recorrentes a respeito do equívoco na indicação de período de apuração, impossibilidade de figurar como responsável solidário, nulidade do MPF, imputação de co-obrigação com base em indícios, aspectos legais relativos à caracterização da co-responsabilidade, decadência, nulidade por cerceamento de defesa, inocorrência do fato gerador, impossibilidade de agravamento da multa.

É o relatório. 



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Todos os recursos são tempestivos e atendem a condição de seguimento prevista no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Conheço do recurso interposto por GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. Passo a examinar a questão do conhecimento dos recursos das demais pessoas físicas e jurídicas envolvidas, e intimadas como co-responsáveis pelo crédito tributário.

O Termo de Verificação Fiscal que integra o auto de infração conclui:

- I- Que havia uma sociedade de fato integrada por Cláudio Fernando Stein Pena, Carlos Otávio Stein Pena e pelas sociedades que compõem seu grupo empresarial (Spasso Armazéns Gerais Ltda., Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda., Espaço Industrial Comercial e Distribuição Ltda., INDULAC Indústria de Produtos Lácteos Ltda. e Laço Assessoria e Representações Ltda).
- II- Que Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena, bem como o gerente Rodrigo Carvalho Sanglard, em conformidade com o preceito contido no artigo 135, incisos II e III, são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes e infração à lei, uma vez que foram eles, comprovadamente, que atuaram sob a razão social da empresa GMC.
- III- Que essas pessoas físicas e as pessoas jurídicas Spasso Armazéns Gerais Ltda., Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda., Espaço Industrial Comercial e Distribuição Ltda., INDULAC Indústria de Produtos Lácteos Ltda. e Laço Assessoria e Representações Ltda. são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, nos termos do art. 124, I, do CTN, uma vez que, de fato, executaram e auferiram benefícios das operações da empresa.



O inciso II do artigo 9º da Lei nº 9.784, de 29/01/1999 (Lei do Processo Administrativo Federal), aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, legitimou, como interessados no processo administrativo, aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada. Nesses termos, todas as pessoas indicadas como co-responsáveis têm direito de discutir a exigência, para invalidá-la.

Não obstante, deixo de conhecer o recurso apresentado por ESPAÇO Industrial Comercial e Distribuição Limitada, por estar discutindo a matéria em juízo. Conforme enunciado da Súmula 1º C.C nº 1, *“Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”*

A súmula é de aplicação obrigatória no Primeiro Conselho de Contribuintes, consoante art. 29 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98.

Na seqüência deve ser examinada a questão do conhecimento dos recursos das demais pessoas físicas e jurídicas, que não a GMC, especificamente quanto à sua inclusão como co-responsáveis.

Em ocasião precedente, manifestei-me no sentido de que só cabe ao Conselho de Contribuintes discuti-la nos casos em que o responsável integra o pólo passivo, não naqueles em que a indicação seja apenas de co-responsáveis pelo pagamento da dívida.

Ao fundamentar minha posição, ponderei que o processo administrativo fiscal constitui uma fase de revisão interna, pela Administração, do ato do lançamento. Tem por objetivo analisar a legalidade do lançamento, que compreende a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e a penalidade aplicada, a fim de possibilitar a formalização de título para instrumentalizar a execução da dívida tributária. Com o lançamento definitivamente constituído (após sua revisão interna por meio do processo administrativo, se for o caso), fica definido o valor do crédito e o devedor. Definido o devedor e quantificada

a obrigação, o crédito tributário lançado (depois de esgotado o processo administrativo, caso se instaure) pode ser inscrito em dívida ativa, e a certidão correspondente constitui-se em título executivo extrajudicial. A indicação dos co-responsáveis pelo pagamento, no Termo de Inscrição da Dívida Ativa, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional, e para tanto ela prescinde de qualquer termo formal praticado pela fiscalização, bastando que conclua pela co-responsabilidade a partir dos elementos constantes dos autos.

Ressaltei que, mesmo que não conste do Termo de Inscrição o nome dos co-responsáveis, a Procuradoria, no curso do processo de execução, pode pedir o redirecionamento da execução.

Ponderei que a apreciação de impugnações e recursos quanto à co-responsabilização seria inócua, pois qualquer que fosse a decisão a respeito, compete exclusivamente à PFN, ao promover a inscrição do crédito na dívida ativa, ajuizar quanto à indicação dos co-responsáveis. Na seqüência, concluí que uma decisão do Conselho quanto à co-responsabilização dos indicados pela fiscalização não faria "coisa julgada" perante a Procuradoria da Fazenda Nacional, sendo a apreciação pela Câmara meramente opinativa.

Participando de um seminário sobre o tema, organizado pela Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal¹, ouvi, do Procurador Geral Adjunto da Fazenda Nacional, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, que falou sob o tema "A Responsabilidade Tributária sob a Ótica da Atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional", a declaração de que a manifestação do Conselho não seria meramente opinativa, e que a decisão seria acatada pela PFN.

Esse fato me levou a voltar a refletir sobre o tema.

Essa nova reflexão em nada altera minha conclusão anterior, de que a Procuradoria da Fazenda Nacional prescinde de qualquer ato formal, praticado pela fiscalização e cientificado ao interessado, para que ela conclua pela co-responsabilidade e a faça constar no Termo de Inscrição na Dívida Ativa. O escopo da reflexão é definir se, desde que haja esse ato formal, o interessado tem (ou não) o direito de discuti-lo no processo administrativo.

PFN

¹ I Ciclo de Palestras da Receita Federal na 8ª Região Fiscal. 13 e 14 de novembro de 2006- Tema Responsabilidade Tributária

PFN

Uma vez que o processo administrativo discute a legalidade do lançamento, a discussão em torno da sujeição passiva é inafastável. Por conseguinte, importa definir se a indicação da co-responsabilização no termo lavrado pelo autuante, com cientificação aos interessados, não constituiu, de fato, inclusão da pessoa nele indicada no pólo passivo da obrigação.

A fiscalização fundamenta a indicação da co-responsabilidade nos artigos 124 e 135 do CTN. Portanto, insta definir o alcance de cada um desses artigos.

O Código Tributário Nacional compreende dois Livros. O Livro Primeiro trata do Sistema Tributário Nacional e o Livro Segundo trata das Normas Gerais de Direito Tributário.

O Livro Segundo é composto de 4 Títulos (Legislação Tributária, Obrigação Tributária, Crédito Tributário e Administração Tributária).

Interessa-nos o Título Segundo do Livro Segundo, que trata da Obrigação Tributária, e dentro desse título, os Capítulos IV e V que tratam, respectivamente, do Sujeito Passivo (compreendendo os artigos 121 a 127) e da Responsabilidade Tributária (compreendendo os artigos 128 a 138).

A uma primeira tomada de vista, essa sistematização dá a impressão de que as pessoas referidas na responsabilidade tributária tratada nos artigos 129 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.

O conceito de "obrigação tributária", expresso como o vínculo jurídico segundo o qual o Estado pode exigir do particular uma prestação na forma e condições prescritas na lei tributária, compreende quatro elementos principais, que são o sujeito ativo, o sujeito passivo, o objeto e a causa. Se os responsáveis tratados a partir do art. 129 não são sujeito passivo da obrigação tributária, qual seria sua posição em relação à obrigação tributária?

A partir dessa, chega-se a uma segunda indagação: Se a pessoa chamada a pagar o crédito tributário não é sujeito passivo, pode sua condição ser discutida no processo administrativo (cujo escopo é rever a legalidade do lançamento que, por sua vez, compreende a verificação do fato gerador, a

determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo, a identificação do sujeito passivo e a aplicação da penalidade)?

Para buscar essa resposta, deve-se partir das definições e conceitos sistematizados no CTN.

O artigo 121 define o sujeito passivo da obrigação principal como sendo a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (*caput*), e explicita duas classes de sujeito passivo (parágrafo único), a saber: (i) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Essas definições conduzem ao seguinte raciocínio silogístico: como no pólo passivo da obrigação tributária está colocado o sujeito passivo, como sujeito passivo é o contribuinte ou o responsável, como o responsável é pessoa que não reveste a condição de contribuinte, tem-se que, se no pólo passivo estiver o contribuinte, não estará o responsável tributário. Ou seja, se o lançamento, que constitui a obrigação tributária, deve identificar o sujeito passivo, no pólo passivo se colocará ou o contribuinte, ou o responsável.

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

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

O aplicador da lei deve, antes, identificar a ocorrência do fato gerador e o sujeito passivo. Havendo mais de uma pessoa em condições de integrarem o pólo passivo, ou na qualidade de contribuinte, ou na qualidade de responsável designado por lei, aplica-se o art. 124, que determina que todas são

solidariamente obrigadas, e como a solidariedade (em princípio) não comporta benefício de ordem, o credor pode que exigir o crédito de qualquer deles.

A discussão na via administrativa, quanto ao aspecto pessoal, cinge-se em definir se a pessoa indicada se caracteriza como contribuinte (atende os pressupostos pessoais previstos na regra matriz de incidência do tributo) ou responsável (atende os pressupostos da lei tributária que a definem como responsável).

Ao definir o sujeito passivo, na qualidade de responsável, como a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tem a obrigação de pagar o tributo em decorrência de disposição expressa de lei, está o dispositivo do CTN (art. 121) se referindo exclusivamente a lei ordinária. Essa conclusão se infere da sistematização do Código, uma vez que, na lei complementar (CTN), a responsabilidade está em capítulo estranho ao que trata de sujeito passivo. Portanto, o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) vem indicado na lei ordinária instituidora do tributo.

Isso conduz ao entendimento de que aquele que se enquadrar como responsável nos termos do Capítulo V do Título II (artigos 128 a 138) não se caracteriza como sujeito passivo. Assim, o conceito de responsabilidade que enlaça esses artigos seria outro, que não o do artigo 121. Essa responsabilidade teria um sentido de garantia do crédito tributário, uma responsabilidade patrimonial exclusivamente processual, decorrente não da prática do fato gerador ou de sua designação por lei como sujeito passivo, mas apenas da necessidade de garantir o cumprimento da obrigação principal, viabilizando a persecução do crédito.

Ou seja, o termo "responsável" é usado no Código Tributário com duas conotações distintas: (a) no art. 121, na acepção de sujeito passivo da obrigação tributária, a pessoa que, sem ser contribuinte, é escolhida pela lei para figurar no pólo passivo da obrigação tributária; (b) nos artigos 128 a 138, para designar a pessoa que, sem ser sujeito passivo, pode ser chamado a solver a obrigação tributária..Nessa última acepção, a responsabilização não seria passível de discussão no processo administrativo, no qual, como dito, se analisam os aspectos pessoal (sujeito passivo), material, temporal e quantitativo do crédito.

Ocorre que a doutrina tem entendido que a responsabilidade tratada nos artigos 128 e seguintes do CTN se caracteriza como "*sujeição passiva indireta,*

derivada ou por transferência" (enquanto a responsabilidade tratada no inciso II do parágrafo único do art. 121 seria "*sujeição passiva direta ou originária*"). Essa qualificação das pessoas referidas a partir do art. 129 como sujeito passivo, embora se choque com as definições e sistematização do Código, tem que ser considerada, especialmente porque tem origem em ensinamentos de RUBENS GOMES DE SOUZA, autor do anteprojeto do próprio CTN, que situava as diversas formas de "responsabilidade" dentro do pólo passivo da obrigação. Não obstante a classificação de Rubens em sujeição passiva direta e indireta tenha sido criticada por utilizar critérios econômicos e pré-jurídicos, o fato é que mesmo quem a critica não hesita em classificar as normas dos artigos 129 a 139 do Código como normas de sujeição passiva.

Em caso de se aceitar que a responsabilidade tratada a partir do art. 129 do CTN constitui *sujeição passiva indireta*, seria de se indagar quanto à obrigatoriedade de referidas pessoas figurarem, desde o momento do lançamento, no pólo passivo, o que teria repercussão na decadência.

A resposta a essa questão, a meu ver, apenas é positiva nas seguintes hipóteses: (a) nos casos tratados no artigo 130 (em que há sub-rogação na pessoa do adquirente do imóvel que deu causa aos créditos); (b) artigo 131, I (tributos relativos a bens adquiridos ou remidos); (c) nos casos de sucessão em que, no momento da lavratura do auto de infração, o sujeito passivo direto não mais exista (por exemplo, tendo ocorrido fusão); (d) nas hipóteses previstas no art. 137 (responsabilidade por infrações). Nos demais casos, antes de ser exigido dos responsáveis, o cumprimento da obrigação deve ser exigido do sujeito passivo direto, e no caso do art. 135, a atuação com excesso de poder ou infração a lei, contrato social e estatuto é matéria de defesa, e deve ser alegada pelo sujeito passivo direto, a quem compete a prova.

Nas hipóteses em que não há obrigatoriedade de efetuar o lançamento, desde logo, na pessoa do que se convencionou chamar de sujeito passivo indireto, sua posterior inclusão como co-responsáveis não se submete aos limites da decadência, mas sim da prescrição.

Quanto à inclusão dos co-responsáveis de pólo passivo da execução, duas situações podem ocorrer. A primeira é quando a indicação já consta do Termo de Inscrição da Dívida Ativa, que confere ao co-responsável legitimidade para figurar

no pólo passivo da execução, só podendo discutir sua responsabilidade por via de embargos à execução. A segunda é quando, no curso do processo, a PFN pede o redirecionamento ou aditamento da execução. Nesse caso, cabe a ela demonstrar a ocorrência das situações previstas no direito material para configuração da responsabilidade subsidiária para que o juiz defira o redirecionamento ou aditamento.

Em qualquer caso, é de todo aconselhável que as provas das situações que configuram a responsabilidade sejam produzidas no curso da fiscalização. Porque dificilmente, em momento posterior, essa prova poderá ser feita pela PFN. Não só pela distância temporal dos fatos, mas também pela indiscutível superioridade de aparelhamento da fiscalização para execução dessa tarefa.

Assim, em que pese a PFN prescindir de ato formal da fiscalização para incluir os co-responsáveis no Termo de Inscrição da Dívida Ativa, ainda que não lavre qualquer termo de indicação de co-responsabilidade, o fisco deve carrear aos autos todos os elementos a que tenha acesso no curso da investigação, para possibilitar à PFN ajuizar quanto à inclusão das pessoas envolvidas.

Por outro lado, mesmo desobrigada de praticá-lo, se a fiscalização, tendo procedido ao lançamento contra o sujeito passivo direto, lavre termo incluindo formalmente terceiro como co-responsável, deve o indicado ter o direito de discutir administrativamente essa acusação. Trata-se, no caso, de conciliar o interesse arrecadatório da administração com a garantia dos direitos individuais do cidadão, e respeito ao direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa. Ao receber administrativamente a imputação de co-responsabilidade, deve ser assegurado o sujeito o direito de se defender administrativamente da imputação. Sobre o tema, transcrevo as judiciosas considerações de Marcos Vinícius Neder, no ensaio "A Imputação da Responsabilidade Tributária a Terceiros no Auto de Infração e o Direito de Defesa":²

"A imputação de responsabilidade pelo auditor e a posterior inclusão do acusado na CDA resultam, sem dúvida, conseqüências gravosas na esfera de direitos do contribuinte. O responsável, não realizador do fato jurídico-tributário, se vê diante de uma demanda judicial expropriatória de seu patrimônio com fulcro em exigência de tributo e respectivos acréscimos legais. Essa ação executiva vem acompanhada por prova plena, qualificada pela presunção de certeza e liquidez, cuja origem está lastreada em prévio processo administrativo fiscal.

² In Responsabilidade Tributária.- Coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinícius Neder- São Paulo: Dialética, 2007

Em que pese haver a possibilidade de defesa judicial pela via dos embargos à execução, o responsável inscrito na dívida ativa figurará, até que lhe seja fornecida a possibilidade da interposição dos referidos embargos, como inadimplente, arcando com todas as conseqüências danosas advindas desse fato (v.g., inscrição no Cadin, impossibilidade de obter certidão negativa)."

Após todas essas considerações, sintetizo meu entendimento como a seguir:

1. Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa que se enquadra na definição do inciso I ou do inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN;
2. O art. 124 do CTN não se presta para definir quem é o sujeito passivo, mas apenas determina que, havendo pluralidade de pessoas na condição de sujeito passivo de uma mesma obrigação tributária (por terem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou por designação de lei), são elas solidariamente obrigadas.
3. O conceito de responsabilidade que enlaça os artigos 129 a 137 do CTN tem um sentido de garantia do crédito tributário, uma responsabilidade patrimonial exclusivamente processual, decorrente não da prática do fato gerador ou de sua designação por lei como sujeito passivo, mas apenas da necessidade de viabilizar a persecução do crédito e garantir seu adimplemento.
4. Ainda que se considere o entendimento da doutrina, de que as normas dos artigos 129 a 137 são normas de sujeição passiva, nem sempre é obrigatório o lançamento já em nome desses responsáveis.
5. A imputação pessoal da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN constitui matéria de defesa a ser alegada pelo sujeito passivo direto, que poderá dar lugar ao redirecionamento.
6. A Procuradoria da Fazenda Nacional prescinde de qualquer ato formal, praticado pela fiscalização e cientificado ao interessado, para que ela conclua pela co-responsabilidade e a faça constar no Termo de Inscrição na Dívida Ativa
7. Nos casos em que o crédito é constituído em nome dos sujeitos passivos diretos (assim entendidos os compreendidos na definição do art. 121 do CTN), a posterior inclusão dos co-responsáveis no pólo passivo da execução não se submete aos limites da decadência, mas sim aos da prescrição.
8. Embora prescindível, havendo ato formal da fiscalização indicando pessoas para figurarem como co-responsáveis no Termo de Inscrição da Dívida Ativa,

essas pessoas têm o direito de discutir essa inclusão no processo administrativo.

Por conseguinte, especialmente considerando o amplo direito de defesa garantido constitucionalmente aos acusados em geral, passo à análise da inclusão dos recorrentes, que não a GMC, como co-responsáveis

Inicialmente, considero improcedentes as alegações de ausência de prova para corroborar a acusação, que teria se baseado em fracos indícios. Na realidade, quando está envolvida a simulação, como é o caso (constituição de pessoas jurídicas cujos sócios titulares são interpostas pessoas), a prova, na maioria das vezes, só pode ser indireta. E a prova indireta não sofre nenhuma restrição no processo administrativo fiscal. Por outro lado, a fiscalização não se baseou em fracos indícios, mas num robusto conjunto probatório integrado por vários indícios convergentes no sentido da estruturação do esquema, com a participação das pessoas mencionadas, para praticar a sonegação.

A decisão de primeira instância faz um resumo dos fatos contidos no Termo de Verificação Fiscal, que permitiram a conclusão nesse sentido. Reproduzo-o:

- Em cumprimento a MPF, a fiscalização compareceu no endereço do contribuinte constante do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, tendo sido constatado que a GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. **não se encontrava no local**, onde funcionava a empresa Alves e Dornellas Ltda.; foram colhidos depoimentos atestando que a empresa funcionara na localidade; Sr. Marcos Ronaldo Silva confirmou que o imóvel esteve locado para a GMC no período de 13/12/1996 a 12/12/1997 (doc. fls. 684/686 – Anexo I);
- **Foram intimados todos os sócios** (Eduardo Afonso Silva e Milton José do Nascimento) e **ex-sócios** (Rodrigo Carvalho Sanglard, Maria da Conceição Drumond Amorim e Gustavo Mundim Cardoso) a esclarecerem suas participações na empresa GMC Comércio e Beneficiamento Ltda., **além de contador** (Wainer Teófilo Alves) para prestar esclarecimentos (doc. fls. 687/697 do Anexo I);
- Nos depoimentos apresentados (doc. fls. 698/708, 711/712 do Anexo I), ficou evidente que os Srs. Eduardo Afonso Silva e Milton José do Nascimento conheciam muito pouco da empresa GMC, e ainda que eles nem sequer se

conheciam, conforme declaração do Sr. Milton; foi observado ainda, em pontos da declaração do Sr. Milton, que ele jamais assinou cheques ou quaisquer outros documentos bancários e não tinha idéia do faturamento da empresa, pois as vendas eram feitas pelo Sr. Rodrigo;

- O Sr. Eduardo informou que a gestão da empresa ficava a cargo do Sr. Milton, tendo comparecido ao estabelecimento apenas duas vezes, não sabendo informar quem era o contador ou o número de empregados e também o faturamento;
- Outro ponto que demonstra o quanto é improvável que os Srs. Eduardo e Milton tenham sido sócios da empresa GMC é a condição financeira e patrimonial desses senhores;
- Conclui-se, **das declarações prestadas pelas pessoas que passaram pelo quadro societário da GMC, que o Sr. Rodrigo** foi o único dos depoentes que efetivamente exerceu a gerência dos negócios da empresa, do início ao fim de suas atividades; foi registrado ainda que, conforme ficará comprovado, **Rodrigo Carvalho Sanglard é o gerente dos senhores Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena para os negócios da GMC;**
- **Foi ressaltado que o Sr. Rogério Machado Flores Pereira, procurador** dos supostos sócios da GMC, é também procurador da Universal e de seus sócios e procurador das empresas dos Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena: Indulac Indústria de Produtos Lácteos Ltda., Spasso Armazéns Gerais Ltda. e Espaço Industrial Comercial e Distribuição Ltda.;
- Também foi feita a circularização de alguns clientes e fornecedores da GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. (**Adram S.A. Indústria e Comércio e Ralston Purina do Brasil Ltda.**), tendo sido constatado que, assim como no caso das relações da GMC com a **Indústria Rettore de Plásticos** (tópico 15 do TVF), a atuada é novamente representada por terceiros em suas relações comerciais; no presente caso observou-se que o Sr. Cláudio Fernando Stein Pena agiu diretamente, não se utilizando de nenhuma de suas empresas; foi ressaltado que as relações do Sr. Cláudio com a empresa GMC, conforme será visto à frente, vão além dos serviços de representação comercial;

- Em 10/05/2003, a GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. teve sua inscrição no CNPJ declarada inapta, por tratar-se de empresa omissa contumaz; apresentou apenas duas declarações de imposto de renda, no período em que estava inativa (anos-calendário de 1995 e 1996); nunca apresentou a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF; na Secretaria de Estado da Fazenda Estadual de Minas Gerais (SEF/MG), teve sua inscrição bloqueada por desaparecimento do contribuinte e de todos os documentos fiscais emitidos a partir de 01/12/1998 declarados inidôneos, por motivo de encerramento irregular de atividades (fls. 746/750 do Anexo I);
- A GMC exerceu suas atividades comerciais nos anos de 1997 e 1998, movimentando vultosas quantias, não pagou os tributos devidos nem apresentou as declarações pertinentes, tendo desaparecido deixando um grandioso crédito tributário, e tudo acobertado por um maquiavélico estratagema, que se utilizou de pessoas simples e de reduzidas condições financeira e patrimonial para esconder os verdadeiros donos do negócio;
- **Não tendo sido localizada a GMC no endereço constante do cadastro da SRF, foram tomadas as seguintes providências:**
 - foi enviado Termo de Início da Ação Fiscal – TIAF para o sócio responsável pela GMC, Sr. Eduardo Afonso Silva, por via postal, com aviso de recebimento (02/04/2001) em seu endereço constante do cadastro da SRF (fls. 846/848 do Anexo I);
 - em 05/04/2001, a fiscalização compareceu à residência do outro sócio, Sr. Milton José do Nascimento para cientificá-lo do TIAF; não tendo sido encontrado, foi lavrado Termo de Intimação no local solicitando seu comparecimento na DRF/Contagem/MG (fl. 849 do Anexo I);
 - em 05/04/2001, foi afixado na DRF/Contagem/MG o Edital nº 002/01, intimando a empresa GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. a apresentar os extratos bancários, livros e outros documentos elencados no TIAF; transcorrido o prazo legal, o contribuinte não compareceu nem encaminhou nenhum livro ou documento (fl. 850 do Anexo I).
- Não obstante todas as tentativas frustradas, em 25/05/2001, foram reiteradas as intimações – Termos de Intimação nº 362/2001 e 363/2001 (fls.

851/856 do Anexo I) – enviadas aos endereços residenciais dos sócios; mais uma vez não atendidas;

- Foi esclarecido que essas intimações são anteriores aos depoimentos prestados pelos mencionados sócios, que somente vieram a ocorrer no dia 30/08/2002 e 12/09/2002;
- Foram relatadas tentativas similares relativamente à Emporium e Universal;
- Assim, **não restou outra forma de acessar as informações financeiras** dos contribuintes em questão, senão mediante a utilização do recurso previsto na LC nº 105, de 2001, no Decreto nº 3.724, de 2001 e na Lei nº 9.430, de 1996;
- Citando a legislação de regência da matéria, foram emitidas as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) competentes, no caso da GMC juntadas às fls. 887/902 do Anexo I;
- A documentação bancária apresentada pelas instituições financeiras foi importante para apontar e confirmar que os **Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena** eram, de fato, os verdadeiros donos do grupo de empresas envolvidas no esquema de sonegação fiscal, inicialmente com a Nutrição (até 1996), depois com a Universal (1996 a 1998), e por fim vieram as empresas GMC (1997 e 1998) e Emporium (1998 a 2000);
- Analisando informações da Universal, GMC e Emporium nos sistemas da SEF/MG, constatou-se que os valores de saídas de mercadorias declarados nos anos de 1997, 1998 e 1999 demonstram uma sucessão de empresas na continuidade dos negócios (TVF – gráficos de fls. 67/68);
- Analisando a documentação enviada pelo Banco Rural, em atendimento à RMF, **constata-se que os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena** foram avalistas, intervenientes garantidores e devedores solidários em diversos contratos de abertura de crédito e notas promissórias da empresa GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. (fls. 948/956 do Anexo I);
- Verifica-se assim a existência de conjugação de esforços e interesse comum entre os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena e a GMC Comércio e Beneficiamento Ltda., uma vez que esses senhores se dispuseram a comprometer o patrimônio pessoal em favor da empresa, assinando contratos de créditos e notas promissórias em um total de R\$2.415.000,00;

- Tomando por base cheques enviados pelas instituições financeiras, foi constatada a existência de comunhão de interesses entre as empresas Universal, GMC e Emporium e os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena, mediante participação nos recursos financeiros das empresas, pois foram destinados vários cheques dessas empresas para a aquisição e manutenção de bens pessoais ou serviços em favor desses senhores e de suas empresas;
- Todos os cheques emitidos pelas referidas empresas no ano de 1998 foram assinados pelos gerentes utilizados pelos Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena; no caso da GMC Comércio e Beneficiamento Ltda., pelo **Sr. Rodrigo Carvalho Sanglard** ; não foi encontrado nenhum cheque assinado pelos demais sócios que passaram por essas empresas;
- É importante observar que o **Sr. Rodrigo Carvalho Sanglard** afirmou, em resposta ao Termo de Intimação nº 367/2001, que sua participação na empresa GMC se deu no período de 31/12/1996 a 12/12/1997; entretanto os cheques da GMC assinados pelo Sr. Rodrigo são relativos ao ano de 1998;
- Foram **emitidos pela GMC dois cheques** em favor da Sra. Luciana Ximenes da Cunha Pereira que, em depoimento, atesta a prestação de serviços de jardinagem na residência do **Sr. Cláudio Pena** , cujo endereço foi corroborado por cópia da pesquisa cadastral de imóvel junto à Prefeitura Municipal de Belo Horizonte/MG e por ficha cadastral do Banco do Brasil (doc. fls. 1020/1024, 1025 e 978 do Anexo I);
- Foram **emitidos quinze cheques pela GMC** em favor de Marmoraria Rochedo Ltda., empresa que, intimada, apresentou diversas notas fiscais de venda, referentes à aquisição de mármore e granitos efetuada pelos **Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena** ; nas notas dirigidas ao Sr. Carlos consta endereço de imóvel de sua propriedade, conforme atesta cópia da pesquisa cadastral de imóvel junto à Prefeitura Municipal de Belo Horizonte/MG e ficha cadastral do Banco do Brasil (doc. fls. 1046/1065, 1066, 1067/1068 do Anexo I);
- Foram **emitidos pela GMC dois cheques** em favor do Sr. Zenon Lago que, intimado, afirmou que era sócio da empresa Carrara Ltda., tendo fornecido material (granito e mármore) para obras residenciais dos Srs. **Cláudio Stein**

- e **Otávio Stein Pena** ; relativamente à empresa Carrara Ltda., foram identificadas notas fiscais em favor de **Carlos Otávio Stein Pena e Cláudio Fernando Stein Pena**(doc. fls. 1069/1079, 1080 do Anexo I);
- Foi encontrado um cheque emitido pela GMC em favor da empresa São Lucas Acabamentos que, intimada, apresentou cópia de nota fiscal indicando compra de material de construção efetuada pelo Sr. **Carlos Otávio Stein Pena** ; no verso do cheque consta o nº 76.448, que coincide com a numeração da nota fiscal (doc. fls. 1083/1086 do Anexo I);
 - A GMC efetuou pagamento à empresa Colchonobre Indústria e Comércio de Colchões Ltda, que apresentou cópia de notas fiscais referentes à compra de colchões efetuada em nome da empresa **Spasso Armazéns Gerais Ltda.** (doc. fls. 1087/1093 do Anexo I);
 - A GMC efetuou pagamento à empresa Concreton Ltda., que apresentou nota fiscal referente à compra de tubos de concreto em nome da empresa **Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda.** (doc. fls. 1094/1097 e 1098 do Anexo I);
 - Consta ainda depósito de dois cheques emitidos pela GMC na conta do Sr. **Carlos Otávio Stein Pena** (doc. fls. 1144/1146 do Anexo I) e seis cheques em favor da Sra. Lúcia Helena Braga Mundim, esposa do Sr. **Carlos Otávio Stein Pena**(doc. fls. 1147/1153 do Anexo I);
 - Além da GMC, foram também descritos casos específicos envolvendo a emissão de cheques da Universal e da Emporium, levando a conclusão de que essa livre disposição dos recursos revela que os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena comandavam as atividades dessas empresas, que se encontravam interligadas aos demais negócios desses empresários;
 - Ainda em relação ao rastreamento de cheques, foram identificados cheques emitidos pelas empresas Universal, GMC e Emporium, tendo como favorecidos diversos empregados e pessoas ligadas às empresas dos Srs. **Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena**, conforme especificado no TVF (fls. 109/120);
 - Foram ainda relatados em minúcias fatos evidenciados também em relação às empresas **Nutrição Alimentação Comércio Importação Exportação Ltda.**,

Emporium Empreendimentos Ltda. e Universal Comércio e Distribuição Ltda.,
tratados em processos específicos.

Os recorrentes não lograram infirmar a veracidade dos fatos apontados no Termo de Verificação Fiscal, mas buscam atribuir-lhes outros efeitos, com alegações diversas, tais como, baixo nível de instrução dos depoentes, normalidade na aquisição de bens pessoais com cheques de emissão da empresa GMC, ausência de irregularidade no fato de serem garantidores e devedores solidários em contratos de abertura de crédito e notas promissórias da autuada, normalidade na procuração, etc., Tais alegações são muito frágeis para abalar o convencimento trazido pela riqueza dos fatos levantados pela fiscalização e detalhadamente descritos no Termo de Verificação Fiscal, indicando no sentido do esquema articulado. Ressalte-se que não são fatos isolados, que poderiam ser tidos como meros indícios, mas inúmeros fatos, todos apontando no mesmo sentido.

A meu juízo, a prova dos autos não deixa dúvida quanto ao fato de que a GMC tinha como sócios pessoas que não tinham condições financeiras para tanto, tendo sido formalmente colocadas à frente das empresas para esconder os verdadeiros donos, de modo a livrá-los da responsabilidade tributária pelo descumprimento das obrigações fiscais da empresa, recaindo a responsabilidade apenas sobre essas pessoas ("laranjas") sem patrimônio para saldá-las.

A fiscalização utilizou três fundamentos para indicar os co-responsáveis:

- 1- A existência de sociedade de fato integrada por Cláudio Fernando Stein Pena, Carlos Otávio Stein Pena e pelas sociedades que compõem seu grupo empresarial (Spasso Armazéns Gerais Ltda., Spasso Empreendimentos e Serviços Ltda., Espaço Industrial Comercial e Distribuição Ltda., INDULAC Indústria de Produtos Lácteos Ltda. e Laço Assessoria e Representações Ltda).
- 2- Que as pessoas físicas e as pessoas jurídicas acima mencionadas são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, nos termos do art. 124, I, do CTN, uma vez que de fato executaram e auferiram benefícios das operações da empresa.
- 3- O art. 135 do CTN, para responsabilizar pessoalmente Cláudio Fernando Stein Pena, Carlos Otávio Stein Pena e Rodrigo Sanglard.

Pelo fundamento 1, na realidade, a fiscalização incluiu no pólo passivo uma sociedade de fato, composta por Cláudio e Carlos Stein e pelas pessoas jurídicas que integram seu grupo empresarial. Ora, a sociedade de fato se caracteriza como contribuinte (e não como responsável), e como o patrimônio da sociedade de fato não se distingue do dos seus sócios, têm esses legitimidade para discutir a sujeição passiva. Assim, essas pessoas têm o direito de discutir, na instância administrativa, sua inclusão no pólo passivo, na qualidade de integrantes da sociedade de fato (contribuinte).

A fiscalização entendeu existir uma sociedade de fato (que seria o contribuinte), integrada por várias pessoas físicas e jurídicas que seriam responsáveis pelo crédito tributário.

Porém não ficou suficientemente demonstrada a existência de sociedade de fato. As diversas irregularidades, que com muita diligência e perspicácia os competentes agentes do fisco apuraram, envolvendo todas as empresas (tais como empregado de uma praticando ato para outra, pagamento de obrigação de uma com recurso desviado de outra, etc.) podem acarretar consequência tributária (por exemplo, glosa da despesa da que pagou), mas não são suficientes para imputar a co-responsabilidade. Não há prova de que as empresas tenham agido em conjunto para um resultado comum, e o fato de terem dirigente comum (no caso, os verdadeiros donos do grupo empresarial) não acarreta responsabilidade comum entre empresas.

Por outro lado, a fiscalização não agiu como tributando uma sociedade de fato, porque, nesse caso, a tributação seria pelos resultados desse outro ente formado pelo conjunto dos sócios, e não pelos resultados de cada uma das empresas com responsabilidade solidária das demais.

O artigo 124, I (fundamento 2) não se presta a definir o sujeito passivo. Como já referido, a definição de quem está alcançado pela solidariedade, nos termos do art. 124, é posterior à definição de sua condição de sujeito passivo (como contribuintes ou como responsáveis).

O que ficou transparente é que os senhores Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena eram verdadeiramente donos da empresa e que, dos sócios que passaram pelo quadro societário da empresa, o único que efetivamente exerceu a gerência dos negócios da GMC foi o Sr. Rodrigo Sanglard.

E tendo em vista a dissolução irregular da empresa, as respectivas responsabilidades, nos termos do art. 135 do CTN, estão claramente configuradas, em consonância com o entendimento adotado pelo STJ.

O Sr Rodrigo contesta sua responsabilização, alegando que à época dos fatos já não mais era sócio da empresa, da qual teria se retirado em dezembro de 1997. Porém isso foi o que formalmente ocorreu, pelas alterações contratuais. Mas dos depoimentos das pessoas envolvidas, deduz-se que a verdade dos fatos é outra, que não a formalmente retratada nos documentos. Formalmente: (a) a sociedade foi constituída em 1995, com a participação de Gustavo e Maria da Conceição; (b) em dezembro de 96 o Sr. Rodrigo ingressou, mediante compra das cotas de Maria da Conceição; (c) em junho de 96 o Sr. Gustavo vende suas cotas para o Sr. Milton, ficando o quadro social composto por Milton e Rodrigo; (d) em janeiro de 97 o Sr. Rodrigo vende suas cotas para o Sr. Eduardo, ficando o quadro social integrado por Milton e Eduardo. Ocorre que o Sr. Gustavo Mundim Cardoso declarou, em depoimento tomado a termo, que não obstante a Sra. Maria da Conceição tenha configurado como sócia na constituição da sociedade, o sócio de fato era o Sr. Rodrigo. E que, quando saiu da sociedade, em meados de 97, vendeu sua participação para o Sr. Rodrigo. Além disso, o contador da empresa, em seu depoimento, relata que o Sr. Rodrigo teria saído da sociedade mais ou menos no início de 1999. Todos os elementos coligidos pela fiscalização indicam que essas pessoas não eram, de fato, sócios da sociedade, que os verdadeiros sócios eram Carlos e Cláudio Stein, que o Sr. Rodrigo exercia a gerência efetiva, em nome dos verdadeiros sócios, e que sua atuação como gerente perdurou no decorrer do ano de 1998. Essa conclusão é corroborada pela existência de cheques emitidos pela empresa no decorrer do ano de 1998 e por ele assinados..Portanto, pelos fatos geradores ocorridos em 1998, permanece sua responsabilidade.

Concluo pela exclusão da responsabilidade das pessoas jurídicas e pela manutenção da responsabilidade das pessoas físicas.

Passo a examinar as razões recursais declinadas.

O recurso mais amplo é o apresentado pela GMC, que contempla todas as razões de bloqueio levantadas pelos demais recorrentes, exceto as razões específicas de cada um deles sobre sua responsabilidade pessoal.

1- Equívoco na ementa do acórdão

Foi aventado equívoco da ementa do acórdão, que registra que a autuação diz respeito aos exercícios de 1998 e 1999, quando na realidade o auto de infração diz respeito aos exercícios de 1997 e 1998. Não obstante, não há nenhuma irregularidade ou erro material a ser retificado, estando correta a ementa. O auto de infração, realmente, se refere aos anos-calendário de 1997 e 1998, exercícios de 1998 e 1999.

2- Irregularidades relacionadas com o MPF

Alega-se, ainda, incompetência do servidor que lavrou o auto de infração, fazendo referência a descumprimento das normas relativas ao mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Inicialmente, é de se anotar que não é o mandado de procedimento fiscal que confere competência ao auditor para levar a efeito o procedimento fiscal e formalizar a exigência. A competência é conferida pela lei e o MPF apenas autoriza o exercício dessa competência.

O MPF é ato imprescindível para deflagrar o procedimento de investigação a cargo de qualquer agente do Fisco, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelos próprios atos normativos que regulamentam a sua expedição. Assim, afóra as hipóteses de expressa dispensa do MPF, com relação a esse instrumento, apenas é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco não habilitado para o exercício da competência frente a determinado sujeito passivo.

Quanto ao MPF (obviamente, nas hipóteses em que é exigido, como no presente caso), o que é fundamental para a validade do lançamento é que exista MPF, para o autor do lançamento, vigente no momento da lavratura do auto de infração. Por isso, mesmo que tenham ocorrido irregularidades em relação à emissão e prorrogação do MPF, se no momento da formalização da exigência o autor estiver habilitado por MPF válido, o auto de infração não resta viciado.

É questionada a competência do auditor, mencionando-se que as prorrogações não foram feitas em tempo hábil, permanecendo os mesmos fiscais, apesar das inúmeras interrupções e intervalos sem que o Fisco se manifestasse, e que não foi cumprido o § 2º do art. 13 da portaria que determina que o agente fiscal depois de cada prorrogação do MPF, fornecerá ao sujeito passivo, quando do

primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o demonstrativo da emissão e prorrogação do mandado.

Não corresponde à realidade a afirmativa de que as prorrogações não foram feitas em tempo hábil. O § 1º do art. 13 da Portaria SRF 3007/2001, reproduzido nas Portarias SRF nºs 1.238/2002, 1.432/2003 e 1.468/2003, determina que a prorrogação do MPF é feita por registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, e a informação sobre a prorrogação é disponibilizada na Internet, por código de acesso contido no próprio MPF, conforme dispõe o inciso VIII do art. 7º. E às fls.2 dos autos constam todas as prorrogações, em tempo hábil, com validade até 17 de janeiro de 2004.

Com respeito a terem permanecido os mesmos fiscais, as normas determinam a substituição dos fiscais apenas no caso de extinção do MPF por decurso de prazo, o que não ocorreu.

Finalmente, quanto à determinação de fornecimento do demonstrativo da emissão e das prorrogações quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao sujeito passivo, também esse requisito foi cumprido. Apesar dos esforços empreendidos, os auditores não conseguiram localizar a empresa, tendo: (a) enviado o Termo de Início e MPF, por via postal para o sócio responsável; (b) tentado cientificar pessoalmente o outro sócio, (c) afixado na Delegacia edital de intimação para fornecimento de documentos; (d) reiterado intimações aos sócios, enviadas às suas residências, para apresentação de documentos. Frustradas todas as tentativas de localizar a empresa, os autores do procedimento deram continuidade à fiscalização a partir elementos obtidos junto a terceiros, culminando com a lavratura do auto de infração.

Dessa forma, nenhum ato de ofício foi praticado pelos auditores junto ao contribuinte, antes da lavratura do auto de infração. Uma vez que, ao dar ciência do auto de infração, a fiscalização o fez acompanhar da cópia da emissão do MPF e de suas prorrogações, restou cumprido o § 2º do art. 13 da Portaria.

Rejeito a preliminar.

3- Não intimação dos co-obrigados para participar da fiscalização

Foi levantada, ainda, questão relacionada à nulidade por cerceamento de defesa, por não terem sido, os co-obrigados, intimados a participarem do procedimento fiscalizatório e a apresentar documentos.



A fiscalização possui amplo poder investigatório, podendo, inclusive, lavrar autos de infração sem intimação prévia ao contribuinte, a partir de dados constantes dos cadastros da repartição ou obtidos junto a terceiros.

Os procedimentos de fiscalização e lançamento não estão regidos pelo princípio do contraditório, prevalecendo o princípio da inquisitorialidade. Segundo Alberto Xavier³, no procedimento administrativo do lançamento,

" o fato de ser assegurada a existência de um direito à defesa e à audiência não envolve necessariamente um modo contraditório do seu exercício, podendo a Administração limitar-se a considerar as razões apresentadas pelo administrado, sem contudo se envolver num diálogo procedimental primário.....Difícilmente se concebe, na verdade, que o lançamento tributário deva ser precedido de uma necessária audiência prévia dos interessados. Duas razões desaconselham tal audiência: em primeiro lugar, o caráter estritamente vinculado do lançamento quanto ao seu conteúdo torna menos relevante a prévia ponderação de razões e interesses apresentados pelo particular do que nos atos discricionários; em segundo lugar, o fato de se tratar de um 'procedimento de massas', dirigido a um amplo universo de destinatários e baseado em processos tecnológicos informáticos, tornaria inviável o desempenho da função, se submetida ao rito da prévia audiência individual."

No mesmo sentido James Marins⁴ leciona:

"....."

Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa) devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.

[...]

Na etapa fiscalizatória, não há, porém, processo, exceto quando já se chegou à etapa litigiosa, após o ato de lançamento ou de imposição de penalidades e a respectiva impugnação. Nesse caso, por já estar configurada a litigiosidade diante da pretensão estatal (tributária ou sancionatória) poderá haver fiscalização com o objetivo de carrear provas ao processo administrativo. A fiscalização levada a efeito como etapa preparatória do ato de lançamento tem caráter meramente procedimental. Disso decorre que as discussões que trazem à etapa anterior ao lançamento questões concernentes a elementos tipicamente processuais, em especial as garantias do due process of law, confundem momentos logicamente distintos. Primeiramente não há processo, há procedimento que atende interesses da Administração. O escopo de tal procedimento é justamente fundamentar um ato de lançamento e, em certos casos, instruir um eventual processo futuro. Porém, até haver efetivamente deduzido o ente arrecadador sua pretensão (e isso não ocorre com o genérico procedimento de

³ XAVIER, Alberto- *Do lançamento-Teoria geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário- Forense*, 1997, pág.163 e seguintes

⁴ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 180 e 222/223

fiscalização), não há se falar em processo administrativo, e sim em procedimento (vide Cap. 5 item 3).

O procedimento administrativo fiscalizador interessa apenas ao Fisco e tem finalidade instrutória, estando fora da possibilidade, ao menos enquanto mera fiscalização, dos questionamentos processuais do contribuinte. É justamente a presença, ou não, de uma pretensão deduzida ante ao contribuinte, o que separa o procedimento, atinente exclusivamente ao interesse do Estado, do processo, que vincula além do Estado, o contribuinte. Só quando houver vinculação do contribuinte se fará lícito aludir a processo, antes não. Corroborando tal assertiva, basta se atinar para que nem todo procedimento fiscalizatório irá conduzir necessariamente a uma exação, havendo clara separação entre os dois momentos."

Portanto, a falta de intimação para apresentação de documentos não implica nulidade do lançamento.

4- Nulidade da decisão por omissão

Rodrigo Sanglard alega nulidade da decisão por cerceamento de defesa, por ter sido silente quanto ao fato de que, à época do fato gerador, não mais era sócio da empresa. Mas a decisão não foi omissa. Ela apreciou o conjunto probatório trazido pela fiscalização e concluiu que todas as declarações prestadas a termo por sócios formais e ex-sócios formais da GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. e das demais empresas implicadas (Emporium e Universal), por contador, clientes e fornecedores dessas empresas e instituições bancárias revelam que a ligação existente entre a GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. e as pessoas jurídicas e pessoas físicas arroladas como responsáveis pelo crédito tributário vão muito além de meras relações comerciais.

Ressaltou em especial a documentação bancária, que mesmo isoladamente, é mais enfática denunciando de forma cabal a participação direta dos Srs. Cláudio Fernando Stein Pena, Carlos Otávio Stein Pena, das empresas do grupo familiar, além do Sr. Rodrigo Carvalho Sanglard nos negócios da GMC, caracterizando, nos termos da legislação de regência da matéria, a responsabilidade pelo crédito tributário ora lançado. E menciona que o Sr. Rodrigo, embora figure como sócio até 1997, assinou cheques pela empresa em 1998. Portanto, não merece prosperar a alegação de nulidade por omissão em relação à alegação.

5- Decadência

Postula-se pelo reconhecimento da decadência. 



Inicialmente, aponto que, de acordo com a jurisprudência deste Conselho e da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência das contribuições segue as regras contidas no CTN.

As exações de que se trata correspondem a tributos sujeitos a lançamento por homologação, tratado no artigo 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 150- O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

O § 4º acima fornece o balizamento quanto ao prazo de que dispõe o Fisco para proceder ao lançamento de ofício. Não se caracterizando dolo, fraude ou simulação, o prazo é de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador. Quando presente qualquer daqueles vícios, o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, em razão do comando específico emanado do final do § 4º. É que, segundo pacificado pela doutrina, inexistindo regra específica a respeito do prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo ou simulação, deve ser adotada a regra geral (esta contida no art. 173), tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica.

Assim, em caso de dolo, fraude ou simulação, a regra a comandar a decadência é a seguinte:

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Portanto, a apreciação da arguição de decadência demanda a análise prévia quanto à ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que definirá a qualificação da multa e o termo inicial para o prazo de decadência.

O art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96 determina a aplicação da multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, cuja dicção é a seguinte:

Lei nº 4.502/64

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal traduzem, inequivocamente, um conjunto de ações e omissões dolosas, tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, tanto da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária quanto das condições pessoais do contribuinte.

A fiscalização só chegou à recorrente porque tentou dar início a um procedimento fiscal junto à empresa Universal, que não foi encontrada e cujo endereço é inexistente. Numa cuidadosa investigação em que cada elemento verificado conduzia a outro, como num desenrolar de um novelo, a fiscalização acabou por chegar a várias pessoas que apresentavam algum tipo de vínculo, de forma direta ou indireta, com os senhores Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena.

Essa investigação, minuciosamente narrada no Termo de Verificação Fiscal e corroborada pelos documentos dos autos, produziu a inquestionável prova indireta de que os Senhores Cláudio e Carlos Stein articularam um esquema para retardar ou ocultar da autoridade fazendária o conhecimento do fato gerador ou das condições pessoais do sujeito passivo, criando empresas (empresas **Nutrição Alimentação Comércio Importação Exportação Ltda.**, **Universal Comércio e Distribuição Ltda.**, **GMC Comércio e Beneficiamento Ltda.** e **Emporium Empreendimentos Ltda.**), cujas representações societárias estão constituídas por

sócios de fachada, e que, na realidade, têm como proprietários de fato os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena.

Assim, conforme já assentou a decisão recorrida, não obstante tratar-se, no caso, de lançamento por homologação, o termo inicial da decadência fica deslocado do art. 150 para o art. 173 do CTN, tendo em vista a caracterização de fraude, razão pela qual foi aplicada a multa qualificada. Dessa forma, o termo inicial deixa de ser a data da ocorrência do fato gerador, e passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para os fatos geradores relativos ao IRPJ e à CSLL dos três primeiros trimestres de 1997, o lançamento poderia ser efetuado ainda em 1997, o termo inicial é 01/01/1998 e o termo final 31 de dezembro de 2002. Em relação ao PIS e à COFINS, para os fatos geradores mais antigos, que são os relativos a janeiro de 1998, o tributo poderia ser lançado no ano de 1998 e o termo inicial seria 01/01/989, e o termo final, 31/12/2003. Portanto, em 17 de dezembro de 2003, data em que o contribuinte tomou ciência dos autos de infração, estavam alcançados pela decadência apenas os fatos geradores do IRPJ e da CSLL relativos aos três primeiros trimestres de 1997.

6- Arbitramento

Para questionar o arbitramento, a GMC faz um histórico da origem do imposto de renda, desenvolve argumentação teórica a respeito do conceito de renda, menciona vasta doutrina para defender a impossibilidade de utilizar a receita de revenda de mercadorias, sem as deduções dos custos e despesas, como lucro. Afirma que as despesas são conhecidas e os custos são de conhecimento do fisco, porque as entradas são lançadas no Livro de Apuração do ICMS. Diz que o lucro foi arbitrado de forma irreal, violando o conceito de renda tributável, não existindo diferenças a serem tributadas. Aduz que os coeficientes de arbitramento utilizados pelos fiscais são irrealis e ilegais e que, além disso, houve um agravamento de percentuais, não previsto em lei.

Acrescenta que a autação versou sobre ausência de comprovação de créditos apurados em conta corrente, e contesta a utilização das provas assim obtidas, alegando ilegitimidade da quebra de sigilo sem autorização judicial.

Insurge-se contra a Lei Complementar 105/2001, dizendo-a inconstitucional. Pelo princípio da eventualidade, pondera que, mesmo que fosse

admitida a quebra administrativa do sigilo bancário, a Lei Complementar 105 não poderia retroagir para atingir fatos anteriores à sua vigência. Assim, invocando o princípio da irretroatividade da lei e o direito adquirido, diz que os dados obtidos com quebra de sigilo no ano de 1998 não poderiam gerar tributação.

Com base nessa argumentação, diz que o item 02 do auto de infração, referente à diferença entre os valores declarados e os apurados pelos extratos bancários, devem ser desconsiderados, por obtidos de forma ilícita.

Questiona, ainda, a consideração de depósitos bancários como matéria tributável enquanto não provada a aquisição disponibilidade econômica auferida pelo titular da conta bancária. Diz que o arbitramento por meio de conta bancária só poderia ser efetivado se o fisco tivesse investigado a origem e causa dos depósitos, por meio de auditoria contábil fiscal, 'checando" e verificando os fatos econômicos, jurídicos ou financeiros com os depósitos correspondentes.

Acrescenta que, além de tudo, o fisco está exigindo imposto de renda duas vezes sobre os mesmos valores, primeiro sobre a totalidade da receita bruta, depois, sobre os depósitos bancários.

Para apreciar as razões de bloqueio relacionadas com esses temas registro que, em razão da jurisdição limitada deste Conselho, não serão conhecidas as questões concernentes à constitucionalidade/ilegalidade de lei. As normas previstas em leis regularmente inseridas no ordenamento jurídico pátrio não podem ter sua aplicação negada por órgão integrante do Poder Executivo.

É inquestionável a legitimidade do arbitramento dos lucros. De fato, reiteradamente intimada a apresentar livros e documentos que possibilitassem a aferição do lucro real, a autuada não o fez. A tributação com base no lucro real pressupõe a existência de escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e lastreada em documentos que permitam verificar a exatidão dos lançamentos contidos nos respectivos livros. Não apresentados à fiscalização os livros contendo a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, bem como toda a documentação em que aquela se lastrearia, a lei autoriza a autoridade fiscal a arbitrar o lucro do contribuinte, obedecendo critérios estabelecidos na lei.

Dessa forma, configurada a hipótese legal que prevê o arbitramento, descabe falar em consideração de custos e despesas, que são elementos que influenciam a apuração do lucro real, mas são irrelevantes para o arbitramento.

Quanto aos coeficientes de arbitramento, a Lei 9.249/95 determina, no seu artigo 15, que o lucro presumido, em cada mês, será determinado mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente. E no artigo 16 dispõe que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Conforme se verifica às fls. 11 e 12 dos autos, a fiscalização aplicou o coeficiente de 9,6% para todos os trimestres, o que infirma a alegação da recorrente de que os coeficientes aplicados são irrealis e ilegais e que houve agravamento dos percentuais. Os percentuais aplicados são os previstos na lei, não cabendo questioná-los em foro administrativo.

A Recorrente tece considerações sobre estar o sigilo bancário sob reserva do Poder Judiciário, alegando inconstitucionalidade da Lei Complementar 105/2001. Essas considerações, contudo, mais representam um inconformismo com a lei, não competindo a este Conselho analisá-las.

Sobre a aplicação da lei a fatos ocorridos em 1997 e 1998, o § 1º do art. 144 do CTN prevê que se aplica ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios. A irretroatividade da lei diz respeito aos aspectos materiais do lançamento, não alcançando os procedimentos de fiscalização ou formalização da exigência.

É ainda questionada a possibilidade de a fiscalização utilizar depósitos bancários como matéria tributável, sem averiguar a origem e causa dos depósitos, por meio de auditoria contábil fiscal. Ocorre que foi exatamente a impossibilidade de efetuar a auditoria fiscal-contábil, pela falta de apresentação de livros e documentos, que impôs o arbitramento dos lucros. Por outro lado, o art. 42 da Lei 9.430/96 erigiu à condição de presunção legal de omissão de receitas a existência de 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. Em se tratando de presunção,

legal, fica invertido o ônus da prova. Assim à fiscalização cabe apenas provar a existência dos depósitos, cabendo ao contribuinte comprovar que os depósitos têm origem em fatos que não constituem receitas ou, se receitas, já tenham sido oferecidos à tributação.

Finalmente, alega-se a duplicidade de tributação sobre os mesmos valores, uma vez considerando o arbitramento sobre a totalidade da receita bruta e uma vez sobre os depósitos bancários.

Mais uma vez não procede a alegação. O arbitramento do lucro no ano de 1997 foi feito a partir da receita conhecida através dos valores das saídas mensais consignadas nos demonstrativos de apuração do ICMS (DAPI) entregues à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. E o arbitramento dos lucros de 1998 foi feito a partir dos depósitos bancários de origem não identificada que, por presunção legal, constituem omissão de receitas. Não se configurou, pois, duplicidade de tributação sobre os mesmos valores.

Qualificação da multa

A GMC contesta o agravamento da multa, sob alegação de ter restado demonstrado que sempre agiu com boa-fé. Postula que, além de configurar verdadeiro confisco, ofendendo a Constituição, o agravamento da multa é inaplicável, porque a fraude, no conceito do art. 72 da Lei 4.502, exige conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador, o que não teria ocorrido *in casu*, e que a acusação de que as pessoas constantes dos atos constitutivos não são os sócios em nada interferiu ou impediu a ocorrência do fato gerador. Afirma que a fraude deve ser provada mediante documentos, que a fiscalização não comprovou a sonegação.

Esses questionamentos, não obstante fazerem referência ao agravamento da multa, representam inconformidade com sua qualificação.

Segundo consta da parte final do termo de Verificação Fiscal (fls. 135/136 do processo) a fiscalização aplicou a multa qualificada prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96 por ter ocorrido sonegação, tal como definido no art. 71 da Lei 4.402/64.

O art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96 determina a aplicação da multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, cuja dicção é a seguinte:

Lei nº 4.502/64

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Portanto, o fundamento fático para a qualificação da multa não foi o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, que a Recorrente alega não ter se verificado, mas sim a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário.

Como já visto quando da análise da decadência, a fiscalização só chegou à recorrente porque tentou dar início a um procedimento fiscal junto à empresa Universal, que não foi encontrada, e cujo endereço é inexistente. Numa cuidadosa investigação, em que cada elemento verificado conduzia a outro, como num desenrolar de um novelo, a fiscalização acabou por chegar a várias pessoas que apresentavam algum tipo de vínculo, de forma direta ou indireta, com os senhores Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena.

Essa investigação, minuciosamente narrada no Termo de Verificação Fiscal e corroborada pelos documentos dos autos, produziu a inquestionável prova indireta de que os Senhores Cláudio e Carlos Stein articularam um esquema para retardar ou ocultar da autoridade fazendária o conhecimento do fato gerador ou das condições pessoais do sujeito passivo, criando empresas (empresas Nutrição Alimentação Comércio Importação Exportação Ltda., Universal Comércio e Distribuição Ltda., GMC Comércio e Beneficiamento Ltda. e Emporium Empreendimentos Ltda.), cujas representações societárias estão constituídas por sócios de fachada, e que, na realidade, têm como proprietários de fato os Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena.

Restou, assim, indubitavelmente caracterizada a sonegação, definida no art. 71 da Lei 4.402/64, fato suficiente para aplicação da multa qualificada.

Agravamento da multa

A questão de impossibilidade de agravamento é levantada por outros recorrentes, que alegam não terem sido intimados e, portanto, não podem ser acusados de não atendimento às intimações.

Ocorre que, como restou demonstrado nos autos, os Senhores Cláudio e Carlos Stein articularam um esquema, envolvendo aquelas pessoas físicas e jurídicas, objetivando retardar ou ocultar da autoridade fazendária o conhecimento do fato gerador ou das condições pessoais do sujeito passivo. Como já dito acima, apesar dos esforços empreendidos, os auditores não conseguiram localizar a empresa, tendo: (a) enviado o Termo de Início e MPF, por via postal para o sócio responsável; (b) tentado cientificar pessoalmente o outro sócio, (c) afixado na Delegacia edital de intimação para fornecimento de documentos; (d) reiterado intimações aos sócios, enviadas às suas residências, para apresentação de documentos. Frustradas todas as tentativas de localizar a empresa, os autores do procedimento deram continuidade à fiscalização a partir elementos obtidos junto a terceiros. A partir desses elementos é que a fiscalização apurou a articulação, pelos senhores Srs. Cláudio Fernando Stein Pena e Carlos Otávio Stein Pena, de um esquema compreendendo a criação de empresas cujas representações societárias estão constituídas por sócios de fachada, e com o favorecimento das outras empresas das quais os senhores Cláudio e Carlos são sócios controladores.

Tratando-se de vasto esquema fraudulento, e considerando o brocardo jurídico de que a ninguém é dado beneficiar-se de sua própria torpeza, não merece ser considerada a alegação da falta de intimação, por parte dos responsáveis.

Não obstante, a falta de atendimento a intimação para apresentação dos livros e documentos motivou o arbitramento dos lucros.

A jurisprudência desta Câmara é no sentido de que não cabe o agravamento em casos de falta de atendimento a intimação para apresentação de livros e documentos, com o conseqüente arbitramento dos lucros. A falta de apresentação de livros e documentos enseja o arbitramento dos lucros, e o que enseja o agravamento da multa é o não atendimento de intimação para prestação de

esclarecimentos. Eventualmente, se além de não apresentar livros e documentos o contribuinte também deixar de atender intimação para prestar esclarecimentos, pode ser cabível o agravamento da multa.

Essa não é hipótese dos autos. A empresa, não tendo sido encontrada no seu endereço cadastrado, foi intimada por edital a apresentar os livros e documentos. O não atendimento da intimação para apresentação dos livros e documentos justifica o arbitramento dos lucros. Os verdadeiros sócios (Carlos e Cláudio Stein) ocultavam-se atrás dos sócios de direito, mas exercendo o comando da empresa. Poderiam ter apresentado os livros e documentos requisitados, mas não o fizeram porque não lhes convinha, porque seria a confissão de que eram os verdadeiros donos da empresa.

Os sócios formais da empresa (que a fiscalização apurou não serem os verdadeiros sócios, mas interpostas pessoas), intimados a comparecerem à repartição fiscal para esclarecimentos a respeito da empresa, compareceram e prestaram esclarecimentos (fls. 704 a 707 e 732 a 735 do Anexo I).

Nos termos do § 2º do art. 44, o que justifica o agravamento é o não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, o que não se materializou neste caso.

Assim, não deve prosperar o agravamento da multa.

Pelas razões expostas:

(a) deixo de conhecer o recurso da Espaço Industrial e Comercial Distribuição Limitada;

(b) acolho parcialmente a preliminar de decadência, para reconhecer extintos os créditos do IRPJ e da CSLL relativos aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 1997;

(c) rejeito as demais preliminares suscitadas;



(d) limito a responsabilidade solidária aos Srs. Cláudio Fernando Stein Pena, Carlos Otávio Stein Pena e Rodrigo Carvalho Sanglard.

(e) quanto ao mérito, dou provimento parcial ao recurso para afastar o agravamento da multa, reduzindo-a a 150%.

É como voto.

Sala das Sessões, DF, em 23 de maio de 2007


SANDRA MARIA FARONI

