



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

Processo n° 13864.000027/2005-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.732 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria IRPJ e tributação reflexa - Omissão de Receitas; Responsabilização Espólio
Recorrente PERCY AGRO PECUÁRIA LTDA e ESPÓLIO JOSÉ PERCI RIBEIRO DA COSTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

NULIDADE. MPF COMPLEMENTAR. AUSÊNCIA ENTREGA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - Complementar ao se tratar das exigências dos tributos reflexivos cobrados em razão da exigência de IRPJ, constatada omissão de receitas, não é exigida, nos termos do artigo 9º da Portaria SRF nº 6.087/2005.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MPF. ESPÓLIO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.

Não há previsão em norma tributária de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal para a responsabilização de terceiro, na qualidade de sujeito passivo solidário.

NULIDADE. MPF OBRIGATORIEDADE DE EMISSÃO.

O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento.

ESPONTANEIDADE. REAQUISIÇÃO.

Nos termos do artigo 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº 70.235/72, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CONCEITUAÇÃO LEGAL. VINCULAÇÃO DA ATIVIDADE DO LANÇAMENTO.

A aplicação da multa qualificada no lançamento tributário depende da constatação da fraude, *lato sensu*, conforme conceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502/65, por força legal (art. 44, § 1º, Lei nº 9.430/96). Constatado pelo auditor fiscal que a ação, ou omissão, do contribuinte identifica-se com uma das figuras descritas naqueles artigos é imperiosa a qualificação da multa, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicar a norma tributária, pelo caráter obrigatório e vinculado de sua atividade. A intenção do agente em evadir-se da tributação, demonstra-se desvelada, no presente caso, não se podendo atribuir mero erro, ou impossibilidade de verificação, ou desconhecimento, da reiterada omissão de receitas verificada em quatro trimestres.

DECADÊNCIA. DOLO. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplicam-se as disposições legais inseridas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, para a contagem do lapso temporal e caracteriza-se a decadência, aos contribuintes que agiram com intenção em fraudar a Administração Tributária, ainda que se trate de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos termos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ESPÓLIO. HERDEIROS DE SÓCIO.

No caso de exigir-se o crédito tributário do espólio, na qualidade de substituto do sujeito passivo solidário, sócio-administrador falecido, descabe a qualificação da multa, por ser da natureza personalíssima, ou seja, inerente à vontade do agente em fraudar a Administração Tributária, nos termos do artigo 137 do Código Tributário Nacional.

NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Não é passível de nulidade o lançamento tributário realizado em conformidade com as exigências legais impostas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), quanto ao aspecto formal, e em observância aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), quanto ao aspecto material.

NULIDADE DOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS. INOBSERVÂNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA. PERIODICIDADE DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. PIS E COFINS. FATO GERADOR MENSAL. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

A exigência fiscal das contribuições, PIS e Cofins, em bases trimestrais não encontra amparo legal, razão pela qual fere o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ensejando a nulidade material do lançamento tributário. Matéria que deva ser reconhecida de ofício, por ser de ordem pública.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1. Relativamente ao recurso voluntário interposto por Percy Agropecuária Ltda: 1.1) Por maioria de votos, foi REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento das exigências reflexas por ausência de MPF, votando pelas conclusões o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior e divergindo a Conselheira Daniele

Souto Rodrigues Amadio; 1.2) por maioria de votos, foi declarada a NULIDADE das exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS suscitada pela Relatora Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, divergindo os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Edeli Pereira Bessa, que mantinham parcialmente as exigências; 1.3) por unanimidade de votos, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade e à decadência, votando pelas conclusões a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio; e 2) relativamente ao recurso voluntário interposto por José Perci Ribeiro da Costa (Espólio): 2.1) por unanimidade de votos, foi REJEITADA a arguição de nulidade da imputação de responsabilidade solidária por ausência de MPF emitido contra o responsável; 2.2) por maioria de votos, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à imputação de responsabilidade, divergindo a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio; 2.3) por maioria de votos, foi DADO PROVIMENTO PARCIAL relativamente à multa imputada ao responsável, divergindo a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich– Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Rogério Aparecido Gil, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix e Edeli Pereira Bessa.

Relatório

Tratam-se de Recursos Voluntários (e-fls. 577 a 615 e 662 a 685) oferecidos contra o Acórdão nº 14-47.050/13, proferido pela 13ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto/SP, e-fls. 512 a 555, por Percy Agro Pecuária Ltda. e pela pessoa física José Perci Ribeiro da Costa, guindado a responsável solidário, atualmente falecido, pelo que será referenciado por seu espólio (na qualidade de sucessor).

Os lançamentos tributários realizados para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativos aos anos-calendários de 2000, bem como a responsabilização solidária foram mantidos pela turma julgadora de primeira instância. O aresto restou assim ementado:

Data do fato gerador: 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000

COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal é competente para formalizar a exigência de tributo por meio do lançamento de ofício e para nele indicar o sujeito passivo, contribuinte e responsável.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Verificada omissão de receita, a autoridade lançadora determinará a base tributável e o imposto devido de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período base a que corresponder a omissão.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Constatada pela Fiscalização a omissão reiterada de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação, resta justificada a imputação de intenção dolosa do agente e o enquadramento da infração tributária como sonegação fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

DECADÊNCIA.

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.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, não surtindo qualquer efeito sobre o lançamento a DIPJ retificadora entregue durante ação fiscal.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

JUROS. TAXA SELIC.

Nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR.

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

Os referidos Autos de Infração e Termo de Verificações Fiscais foram acostados às e-fls. 180 a 202 e 176 a 179, respectivamente. Os recorrentes foram cientificados em 13/12/2005.

Do termo fiscal verifica-se a motivação dos lançamentos tributários:

Em 24.02.2005, foi enviado ao contribuinte o MPF — Mandado de Ppócedimento Fiscal nº 08.1.20.00.2005.00025 9 (fls. 1) e o Termo de Início de Fiscalização (fls. 4) solicitando os extratos bancários de todas as contas mentidas pela empresa junto as instituições bancárias, durante o ano de 2000, bem como, o livro Caixa ou Razão, se existente, com os registros contábeis do mesmo período;

2. A correspondência retornou, em 03.03.2005, com aviso do correio "AUSENTE" e "NAO PROCURADO", após três tentativas de entrega, no endereço cadastrado na Receita Federal (fls. 5/6).

3. Assim, em 11.03.2005, o MPF e o Termo de Início de Fiscalização foram enviados no endereço Rua Rubião Junior, 84, sala 93, Centro, SJ Campos, onde funciona a sede de outras empresas do Sr. José Percy Ribeiro da Costa, cuja ciência foi em 14.03.20 (fls. 7);

[...]

7. Em 21.06.2005, o contribuinte, por intermédio de sua procuradora, apresentou extratos bancários do Banco Safra e do Bradesco com as movimentações ocorridas em 2000 e os livros Diário e Razão com as escriturações contábeis do ano-calendário de 2000 (fls. 18/70);

8. As verificações fiscais nos livros contábeis revelaram um acentuado acréscimo na receita de R\$ 937.242,98, de acordo com a DIPJ-2001 (fls. 87/91 , entregue em 24/08/2004, para R\$ 3.098.749,28, de acordo com a DIPJ —2001 Retificadora (fls. 84/84, entregue em 14.06.2005, o que revela que a escrituração fora refeita no curso da ação fiscal, para adequar as atuais receitas auferidas às respectivas movimentações financeiras independente de pertencerem as atividades fins da empresa;

9. Na DIPJ-2001 Retificadora, na qual foram incluídos como rendimentos tributáveis os depósitos constantes nos extratos do Banco Safra e do Bradesco, referentes ao ano-calendário de 2000, entretanto, como a empresa já se encontrava sob ação fiscal na ocasião, não gozava de espontaneidade;

[...]

16. Que apesar das reiteradas alegações de dificuldades no atendimento das intimações, em decorrência dos documentos apreendidos pela Polícia Federal em operações de busca e apreensão, a empresa realizou a reescrituração dos livros contábeis e fiscais, portanto, como demonstração de que possui muitos outros documentos apartados e/ou de que são passíveis de obtenção de outra forma;

17. Conforme o item 9 deste Termo, a empresa não gozava de espontaneidade em relação ao tributo fiscalizado, assim, a DIPJ-2001 Retificadora, entregue em 14.06.2005, não sendo reconhecida os seus valores declarados para fins tributários em observância aos preceitos legais, e processuais, nem como confissão de dívidas.

Desta forma, a receita no valor de R\$ 2.161.506,30 (fls. 162) foi lançada para constituição do crédito tributário devido à Fazenda Nacional;

18. Nota-se que as receitas auferidas no período, era de R\$ 937.242,98 (fls. 88) para R\$ 3.098.749,28 (fls. 85), teve um acréscimo de 230% em relação ao original. Resta claro então que se a empresa não houvesse sido fiscalizada, os valores por ela declarados seriam considerados verdadeiros e com isso obrigada ao recolhimento dos tributos em valores muito inferiores aos efetivamente devidos. Tal fato só não veio ocorrer porque a falsidade das informações prestadas veio a ser apurada no decorrer desta ação fiscal;

19. Desta forma ficou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram evidente intuito de fraude, conforme definido no art. 71 da Lei nº 4.502/64 e de crime contra ordem tributária tipificado no art. 1º, inciso I da Lei nº

8.137/90. Portanto, houve agravamento de multa (150%) no lançamento de ofício, independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis .

20. Em atendimento ao art. 135, inciso III do CTN, no qual determina que são responsáveis - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado — pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, lavrei o Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome do sócio-gerente José Percy Ribeiro da Costa (fls. 193/194).

A empresa autuada e o responsável solidário ingressaram tempestivamente¹ com os Recursos Voluntários, reiterando os termos das defesas iniciais, a saber:

I) Empresa Recorrente:

a) ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) para a autuação dos tributos reflexos ao lançamento do IRPJ, no caso, CSLL, PIS e Cofins, o que acarreta a incompetência da autoridade lançadora; entende ser absolutamente imprescindível a emissão de MPF Complementar (MPF-C) para haver os lançamentos tributários de PIS, CSLL e Cofins; argumenta ofensa, insanável, ao artigo 10 da Portaria SRF nº 6.087/2005;

b) decadência dos lançamentos tributários, consoante regra estipulada no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez não ter havido qualquer fraude ou simulação praticada pela recorrente, que autorizaria o deslocamento para a regra do artigo 173 daquele diploma legal; a fiscalização considerou a retificação da DIPJ fato para caracterizar a fraude, o que não pode subsistir; argumenta que procedeu aos pagamentos dos tributos exigidos, ainda que de forma parcial, à época da ocorrência dos fatos geradores e cita o Recurso Especial STJ nº 973.733, cujo efeito vincula as decisões do Carf, invocando jurisprudência administrativa neste sentido; junta ao recurso os comprovantes dos pagamentos dos referidos tributos (DARF); desta forma, os fatos geradores que ocorreram em 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000 estão fulminados pela decadência, haja vista a ciência das exações fiscais ter-se dado em 13/12/2005;

c) inexistência da fraude - a simples retificação da DIPJ não pode servir de comprovação da intenção dolosa do contribuinte de fraudar o fisco; são dois os argumentos da fiscalização: i) a diferença entre o valor da receita declarada na DIPJ original e na DIPJ retificadora é de 230% e, ii) caso não houvesse fiscalização, os valores anteriormente declarados seriam tido como verdadeiros e a recorrente não pagaria os tributos; estes fatos imputados pela fiscalização não se subsumem ao conceito de sonegação prescrito no art. 71 da Lei nº 4.502/64; a empresa não dispunha à época dos documentos para apresentar corretamente a DIPJ, em face da apreensão efetuada pela Polícia Federal; a recorrente apresentou a DIPJ retificadora com os valores corretos da receita bruta auferida, aliás valor este que serviu de base de cálculo para as autuações; invoca a Súmula Carf nº 14; requer o afastamento da acusação de fraude, por ter sido presunção simples da autoridade fiscal, e o cancelamento da cominação da multa na forma qualificada;

d) argumenta espontaneidade na declaração dos valores de CSLL, PIS e Cofins, tributos não abordados no MPF emitido para a fiscalização da empresa, sendo que, no presente caso, não houve a emissão do necessário MPF-C; destarte, readquiriu a espontaneidade ao declarar os valores destes tributos na DIPJ retificadora, pelo que nulos os lançamentos tributários correspondentes;

¹ empresa: ciência eletrônica em 26/12/13 (e-fls. 574) - Recurso em 10/01/14

responsável sol: AR em 17/12/13 (e-fls. 575) - Recurso em 10/01/14
Autuação em 15/12/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH, Assinado digitalmente em 18/12/2015 por EDELI PEREIRA BESSA

e) incabível a aplicação da multa de ofício incidente sobre os valores exigidos a título de CSLL, PIS e Cofins, pela razão anteriormente esposada;

f) requer insubsistência das multas.

II) Responsável Solidário

Saliente-se que em face do falecimento de José Perci Ribeiro da Costa, em 20 de março de 2014 (Atestado de Óbito às e-fls. 810), o recurso voluntário oferecido será aproveitado pelo espólio do *de cujus*.

a) reitera a argumentação da empresa recorrente no que concerne à necessidade de emissão de MPF para que as autuações recaíssem sobre a pessoa física do recorrente;

b) nulidade dos lançamentos tributários contra o recorrente, por não terem sido lavrados os Autos de Infração em seu nome e sim no nome da empresa, não podendo estes serem substituídos por *Termo de Sujeição Passiva Solidária*, por ferir a forma necessária ao ato administrativo do lançamento tributário; ofensa ao artigo 9º do Decreto Nº 70.235/72; desconsideração do lançamento tributário com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96;

c) a inclusão do recorrente no pólo passivo da obrigação tributária carece de pressupostos exigidos pelo artigo 135 do CTN; não houve infração à lei, estatuto ou contrato social, nem dissolução irregular da sociedade, pelo que incabível a responsabilização solidária; cita o REsp STJ nº 1.101.728/SP, processado sob o rito do artigo 543-C do CPC, que declara "(...) a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (...); cita outros julgados judiciais;

d) não houve qualquer conduta dolosa por parte do recorrente com a intenção de fraudar o fisco, sendo mera presunção de dolo o arguído pela fiscalização; reitera os termos do recurso oferecido pela empresa neste concernente;

e) solicita, por todas as razões expostas, o cancelamento de todos os efeitos do referido Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado contra si e a sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária.

Em sessão, fez sustentação oral pelos recorrentes, Dr. Murilo Marco, OAB/SP nº 238.689.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conheço dos Recursos Voluntários, por tempestivos.

I) Das arguições da empresa recorrente

I.a) Ausência dos MPF-C para a tributação de CSLL, PIS e Cofins e Espontaneidade na declaração de débitos relativos a estes tributos e os reflexos na cominação da multa de ofício

A recorrente equivocou-se no entendimento versado sobre a Portaria SRF nº 6.087/2005 ao invocar o artigo 10 como não observado e, por esta razão, requerer a nulidade do procedimento fiscal e autuações realizadas para as exigências de CSLL, PIS e Cofins, relacionada com a tributação reflexa do IRPJ, imposto matriz, ou principal.

As tributações realizadas de ofício para as exigências de CSLL, PIS e Cofins são decorrentes do lançamento tributário de IRPJ. A omissão de receitas detectada na pessoa jurídica auditada, aliás matéria não contestada pela recorrente, altera a receita bruta da empresa e, por conseguinte, as bases de cálculo das contribuições CSLL, PIS e da Cofins, pelo que denomina-se tributação reflexiva à tributação de IRPJ.

Assim dispõe o artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Nestas hipóteses, diferentemente do entendimento esposado pela recorrente, o MPF-C (Complementar) não é exigido. Verifique-se a redação do artigo 9º da Portaria SRF nº 6.087/2005:

Art. 9º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

(grifos não pertencem ao original)

Ainda que não existisse a referida disposição procedimental, comungo da tese que o espírito da portaria que instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal é coibir abusos em procedimentos de fiscalização e conceder segurança aos contribuintes de que o procedimento realizado em sua pessoa (física/jurídica) é de natureza institucional.

No presente caso, observa-se que a fiscalização pautou-se pela observância das normas tributárias, materiais e procedimentais, ao se deparar com a situação fática revelada na fiscalização.

Acolho a jurisprudência dominante deste CARF ao entender que o Mandado de Procedimento Fiscal é norma de natureza *interna corporis* e não possui o condão de levar à nulidade o lançamento fiscal pautado na norma tributária vigente, sendo suprido pelos outros termos lavrados pela autoridade fiscal revestida da competência natural de sua função.

Reproduzo ementa que espelha como tem se manifestado reiteradamente a jurisprudência administrativa, que acompanho:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento. (CSRF 2ª Turma, Recurso nº 203-126775, Sessão de 22/01/07, Relatora Maria Tereza Martinez Lopes, Acórdão nº CSRF/02-02. 543)

Incabível, portanto, no presente caso a arguição da recorrente no sentido de ser exigível a emissão do MPF-C para as autuações reflexivas de CSLL, PIS e Cofins.

Rejeitada a tese da recorrente, neste tópico, também rejeitam-se, por decorrência, as arguições de inaplicabilidade das multas de ofício incidentes sobre as referidas contribuições e de reanulação de espontaneidade.

Somente para esclarecer à recorrente, quanto à espontaneidade no pagamento de tributos:

- i) a espontaneidade é excluída após o início do procedimento fiscal;
- ii) as informações prestadas em DIPJ (original ou retificadora) não tem o condão de reanulação de espontaneidade, pois é documento cuja natureza é meramente informativa;
- iii) para ser eficaz o efeito da reanulação de espontaneidade, os contribuintes devem ou declarar os débitos em DCTF, ou realizar os recolhimentos por Darf, antes de iniciado o procedimento de ofício.

I.b) Da Multa aplicada na forma qualificada e Da Decadência

As duas matérias estão intrinsecamente conectadas, pois a decadência foi afastada, de pronto, tanto pela fiscalização quanto pela turma de julgamento da primeira instância, por terem sido aplicadas as disposições do artigo 173 do CTN para a contagem do período hábil para a fiscalização proceder aos lançamentos tributários, em razão de entender-se que a contribuinte agiu dolosamente, com intenção de fraudar o fisco, e que as suas condutas se enquadram na hipótese descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Da mesma forma, qualificou-se a multa, pela fraude detectada pela fiscalização.

Deve-se salientar que a autuação recaiu sobre o ano-calendário de 2000, sendo que a fiscalização considerou os fatos geradores ocorridos trimestralmente - 03/00, 06/00, 09/00 e 12/00 - tanto para a exação de IRPJ e CSLL, quanto para a exação das contribuições de PIS e Cofins, e os recorrentes foram cientificados dos lançamentos tributários em 13/12/2005. (Avisos de Recebimento - AR às e-fls. 209 e 210).

A recorrente requer a aplicação do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN para a contagem do prazo decadencial, bem como o cancelamento da multa aplicada na forma qualificada, por não ter agido dolosamente, acrescentando às suas razões o fato de haver recolhido os tributos à época dos fatos geradores (Darf às e-fls.), ainda que parcialmente, invocando a seu favor o REsp STJ nº 973.733 e a Súmula Carf nº 14.

Antes de adentrar-se às questões suscitadas neste tópico pela recorrente, abre-se um parêntese aqui e deve-se apreciar matéria não questionada pela recorrente, porém que deva ser conhecida de ofício², por tratar-se de matéria de ordem pública, haja vista cuidar dos pressupostos legais exigidos para a constituição dos lançamentos de tributos, no caso, das contribuições PIS e Cofins.

Os referidos lançamentos tributários não podem subsistir, pois os fatos geradores foram equivocadamente tidos, pela fiscalização, como ocorridos trimestralmente, sendo que para estas contribuições a norma tributária prevê a ocorrência mensal dos fatos geradores, nos termos das Leis nºs 9.718/98 (arts. 2º e 3º) c/c 10.637/02 (PIS) e 10.833/02 (Cofins). As exigências de ofício para as contribuições de PIS e Cofins realizadas ao arpejo da norma tributária quanto à periodicidade da ocorrência dos fatos geradores das contribuições não pode prevalecer e afronta o artigo 142 do CTN:

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

(grifos não pertencem ao original)

O vício constatado nos Autos de Infração acostados às e-fls. 186 a 190 (Cofins) e às e-fls. 197 a 201 (PIS) é de natureza material e não pode ser saneado, pelo que insubsistentes os lançamentos tributários para a exigência de PIS e Cofins.

Voltando à questão da existência ou não do dolo da contribuinte em fraudar o fisco, constatada a omissão de receitas, importante frisar que a fiscalização tomou como imperativo na caracterização do dolo o fato de a contribuinte haver retificado a DIPJ original

² Código de Processo Civil (CPC)

Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)

(...)

IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

(...)

§ 3º O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos arts. IV, V e VI, (...)

após o início da fiscalização majorando o valor da receita em 230%, condizente com os valores creditados em suas contas bancárias, as quais exibiu à fiscalização.

Para dirimir o conflito, mister é averiguar-se o alcance da Súmula CARF nº 14, decidindo-se, no caso em concreto, se a apuração da omissão de receitas detectada pela fiscalização pode ser caracterizada como *simples* ou não:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Os acórdãos paradigmas que ensejaram a edição da referida súmula são os de nºs 101-94.258/03, 101-94.351/03, 104-19.384/03, 104-19806/04, 104-19384/04 e 104-19855/04. Transcrevo parte da ementa do Acórdão nº 101-94.258 que bem retrata os demais casos análogos:

MULTA QUALIFICADA – OMISSÃO DE RECEITAS – SUBFATURAMENTO DAS VENDAS – Se as provas carreadas aos autos pelo fisco, evidenciam o desvio de receitas de vendas à tributação, com a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, cabe a aplicação da multa qualificada. MULTA QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – O lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a diferença do imposto de renda exigido, calculado sobre a receita declarada, originariamente tributada pelo contribuinte com base no lucro presumido, e posteriormente arbitrada em vista da desclassificação da escrituração contábil, por imprestável. A falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta-corrente bancária caracteriza falta simples de presunção de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Trecho retirado do voto-condutor :

MULTA QUALIFICADA INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS OMITIDAS

No caso em análise não se vislumbra a ocorrência de simples erro no preenchimento das declarações, mas sim de típica ocorrência de desvio da tributação de parte das vendas realizadas, conforme comprova o trabalho realizado pelas autoridades autuantes. Demonstrou-se nos autos, a intenção deliberada de sonegar os tributos devidos pela recorrente com a prática reiterada de expediente doloso, ou seja, o desvio à tributação de valores decorrentes de vendas com a utilização de controles paralelos mantidos em arquivos eletrônicos.

(grifos não pertencem ao original)

No caso em concreto, a fiscalização carrou aos autos a retificadora de DIPJ/01 entregue durante o procedimento fiscal, na qual evidenciou-se a omissão em relevante

valor, ao que a recorrente insiste que os documentos seus estavam em poder da Polícia Federal. Vejamos o que a autoridade fiscal explica no Termo de Verificações Fiscal (e-fls. 176 a 178):

10. Em 19.08.2005, o contribuinte foi intimado a comprovar as receitas relativa a rubrica Vendas de Imóveis-151, do ano-calendário de 2000, no montante de R\$2.820.031,28, através de documentos hábeis e idôneos, cuja ciência foi em 23.08.2005 (fls. 94/97);

11. Em 29.08.2005, o contribuinte através de sua procuradora apresentou a resposta, na qual presta os seguintes esclarecimentos:

a) em relação a rubrica RECEITAS, dentro da conta Vendas de Imóveis-151, no montante de R\$ 2.161.506,30, o contador (responsável pela restauração dos livros contábeis) reconheceu estas receitas tomando por base documental os próprios extratos bancários da empresa, haja visto que todos documentos pertinentes, hábeis e idôneos, foram apreendidos pela Policia Federal em ocasião anterior (fls. 100/101)

b) em relação a rubrica VENDAS, dentro da conta Vendas de Imóveis-151, no montante de R\$ 658.524,98, segundo o contador referem-se vendas de imóveis de propriedade da empresa, conforme as escrituras de vendas (fls. 102/149);

(grifos não pertencem ao original)

Re-intimada a fiscalizada a apresentar todos os documentos relativos às referidas vendas, alega que não os possuía por estarem apreendidos pela Polícia Federal (sofreu dois mandados de busca e apreensão), ao que a fiscalização contradiz veemente e conclui:

16. Que apesar das reiteradas alegações de dificuldades no atendimento das intimações, em decorrência dos documentos apreendidos pela Polícia Federal em operações de busca e apreensão, a empresa realizou a reescrituração dos livros contábeis e fiscais, portanto, como demonstração de que possui muitos outros documentos apartados e/ou de que são passíveis de obtenção de outra forma;

Entendo que a intenção dolosa do agente não se subsume somente ao valor da omissão em si (ofereceu à tributação menos de 1/3 das receitas auferidas), mas sim à prática reiterada e habitual dos contribuintes em subtrair valores ao oferecimento da tributação, o que no presente caso se caracterizou nos quatro trimestres. A informação falsa veiculada em DIPJ (original), com efeito, foi realizada pela contribuinte que, se não dispunha à época de todos os documentos de vendas, deveria ter se valido dos extratos bancários ou obtido as segundas vias, como bem destacado pela fiscalização.

Ao contrário do que argumenta a recorrente, a conduta dolosa não está caracterizada pela entrega de uma DIPJ retificadora, mas sim pela relevante subtração reiterada (nos quatro trimestres) dos valores de receitas auferidas à época da ocorrência dos fatos geradores.

A retificação de DIPJ inserindo os valores subtraídos ao fisco na DIPJ original após o início do procedimento fiscal e inócua de todos os efeitos, inclusive para afastar o dolo praticado à época da ocorrência dos fatos geradores.

O presente caso se assemelha mais ao caso retratado no Acórdão nº 101-94.258 (paradigma à Súmula CARF nº 14) no que respeita à manutenção da aplicação da multa qualificada, por subfaturamento de vendas (fato confessado pelo contador e pela recorrente no caso presente), e se distancia dos casos paradigmas que ensejaram a Súmula, pois os paradigmas tratam de qualificações de multa quando o lançamento tributário foi realizado com fulcro em presunção de omissão de receitas evidenciada em depósitos bancários unicamente.

Pelo exposto, não há que se aplicar a Súmula CARF nº 14 ao caso ora analisado e voto por manter a multa qualificada, pela conduta da contribuinte à época dos fatos geradores haver entregue uma falsa declaração de receitas ao fisco federal, ciente, por certo, dos valores que transitavam em suas contas bancárias, provenientes das receitas de vendas.

Uma vez decidido pela ocorrência do dolo, intenção desvelada da contribuinte em subtrair valores da tributação, afasta-se a arguição da recorrente de que para a contagem do prazo decadencial devem ser aplicadas as disposições legais do artigo 150, § 4º do CTN. Correta a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, regra geral para a contagem do prazo decadencial e, por conseguinte, os lançamentos tributários de IRPJ e CSLL cujos fatos geradores são trimestrais não foram fulminados pela decadência.

Destarte, devem ser rechaçadas as contestações da empresa recorrente veiculadas na peça recursal, mantidos os lançamentos tributários para a exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos da multa aplicada no percentual de 150% e juros de mora, mas as tributações realizadas de ofício para as exigências de PIS e Cofins não podem subsistir por realizadas em desconformidade com a norma tributária de regência no que respeita ao período de ocorrência dos fatos geradores.

II) Das arguições do recorrente, sujeito passivo solidário

II.a) Da necessidade de MPF emitido em seu próprio nome; e

Da nulidade dos Autos de Infração por não terem sido lavrados em seu nome

Nos casos de estabelecimento da sujeição passiva solidária, não há qualquer previsão procedimental para que seja emitido MPF em nome da pessoa responsabilizada pelo crédito tributário conjuntamente ao sujeito passivo, contribuinte, da obrigação tributária, nem tampouco há necessidade de lavrar-se o Auto de Infração inominando o sujeito passivo solidário, sendo o Termo de Sujeição Passiva o documento processual hábil para guindar o responsável solidário a esta condição.

Os tribunais judiciais, aliás, não fazem qualquer reparo ou crítica à inclusão de terceiros no pólo passivo da obrigação tributária por intermédio da lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária, exceto quando não comprovado que este terceiro possuía poderes de gestão/administração da pessoa jurídica fiscalizada e atuada, e agiu com dolo em fraudar o fisco, enquadrando-se sua conduta nas hipóteses do artigo 135 do CTN - excesso de poderes/infração à lei.

A fiscalização demonstrou que o mesmo sócio, no caso o recorrente, foi indicado nas DIPJ, original e retificadora, como administrador da empresa atuada, pelo que estava plenamente ciente da omissão de receitas constatada em procedimento fiscal.

As autuações ora debatidas de IRPJ e CSLL não ofenderam de forma alguma as disposições inseridas no Decreto nº 70.235/72 em seu artigo 10, nem tampouco no que concerne aos elementos materiais exigidos pelo artigo 142 do CTN:

Decreto nº 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Código Tributário Nacional

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

Estas exigências, formais e materiais, são necessárias à perfeita constituição do crédito tributário a fim de possibilitar a sua exigência e posterior execução e foram devidamente cumpridas, lavrando-se os Autos contra a empresa - contribuinte, e concomitantemente, lavrando-se o Termo de Sujeição Passiva Solidária contra o sócio-administrador da empresa, por caracterizar-se, no procedimento, condutas que denotam ter agido com excesso de poderes e/ou infração à lei, ao subtrair do conhecimento do fisco federal a realidade quanto às receitas auferidas nos trimestres de 2000 e evadir-se do pagamento devido dos tributos federais.

Por conseguinte, não há que se falar em nulidade dos lançamentos tributários para as exigências de IRPJ e CSLL, porque nos Autos de Infração não constaram expressamente o nome do responsável solidário conjuntamente com a empresa-contribuinte, dos tributos, uma vez ter sido lavrado o competente Termo de Sujeição Passiva Solidária, cuja ciência foi devidamente tomada pelo recorrente, que pode se defender amplamente das exigências fiscais. O recorrente obteve pleno acesso ao Termo de Verificações Fiscal e Autos de Infração lavrados para as exigências de tributos tanto que pode defender-se amplamente em nada sendo cerceado o seu direito de defesa.

No que respeita à alegação de que a mera falta de pagamento de tributo não autoriza a responsabilização solidária do sócio-gerente, prevista no artigo 135 do CTN, consoante REsp STJ nº 1.101.728/SP, importante salientar que no presente caso não se trata de simples falta de pagamento de tributo (devidamente declarado e confessado ao fisco), mas de flagrante omissão de receitas em valores significativos e com circunstâncias que caracterizaram a intenção de fraudar a Fazenda Pública Federal (dolo), pelo que afasta-se, de plano, esta argumentação do recorrente.

Da equivocada menção ao artigo 42 da Lei nº 9.430/92 no Termo de Sujeição Passivo Solidário como dispositivo legal infringido que caracterizou a infração tributária cometida pela empresa autuada, este Conselho tem afastado a alegação de nulidade devido a esta natureza de erro, pois o recorrente teve total acesso aos Autos de Infração e Termo de

Verificações Fiscal, no qual as infrações tributárias e remissivos legais foram extensamente explicitados, não tendo o referido erro causado qualquer prejuízo à defesa da empresa, ou do sócio-administrador que entendeu perfeitamente os fatos imputados e que ensejaram as autuações.

Repriso as ementas de acórdãos proferidos por este Conselho no sentido do ora decidido, já transcritos na decisão de primeira instância:

Ac. CSRF/01-03.264, de 19/03/2001

A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dele se defender amplamente, mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado.

Ac. nº 1202-000.931, 06/12/2012

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. Nos casos em que a sociedade declara valores muitas vezes menor do que o imposto efetivamente apurado através de suas declarações, deve ser imputada a responsabilidade pelo crédito tributário aos sócios, mandatários, diretores, gerentes, entre outros, conforme disposto no art. 135 do CTN. Tendo em vista que a declaração reiterada de valores a menor é considerada prática dolosa, constata-se que o sócio também agiu com excesso de poderes.

E acrescento,

Ac. 3102-002.356, de 04/02/2015

AUTO DE INFRAÇÃO. ADEQUADA CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. PLENO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE. 1. Não é passível de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, o auto de infração que atende todos os requisitos materiais e formais, incluindo correta capitulação legal da infração e adequada descrição dos fatos. 2. Além disso, se o contribuinte revela conhecer plenamente as infrações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as de mérito, certamente, não tem cabimento a proposição nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa e ofensa aos princípios do contraditório e do amplo direito de defesa.

Ainda, em vista da empresa não haver alterado o domicílio fiscal junto à unidade de jurisdição, razão pela qual a fiscalização teve que envidar esforços para localizar o seu paradeiro denota-se a desídia do recorrente na qualidade de administrador da empresa, o que também demonstra o agir com flagrante excesso de poderes.

Por fim, o responsável solidário veio a falecer em 20 de março de 2014 (e-fls. 810), requerendo o espólio que a multa cominada seja desconstituída.

Invoca a redação do artigo 131 do Código Tributário nacional que expressa a transmissão *causa mortis* apenas do pagamento do tributo e não do 'crédito tributário',

defendendo ser correto não se comunicar a sanção por ato praticado pelo *de cujus* ao espólio ou herdeiros:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

No presente caso, os tributos não são originalmente devidos pelo *de cujus*, mas sim pela empresa da qual foi sócio-gerente, pelo que não se aplicam as disposições inseridas no artigo 131. O artigo 135 que trata das "Responsabilidades de Terceiros" diz em seu *caput*:

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

(...)

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

(grifos não pertencem ao origina)

Bem como o artigo 137 ao tratar do capítulo "Responsabilidade por Infrações" dispõe:

*Art. 137. A responsabilidade **é pessoal ao agente**:*

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

(grifos não pertencem ao original)

No presente caso, o recorrente foi guindado à condição de sujeito passivo solidário responsável não pelo fato de a empresa ter sido liquidada, mas sim pelo fato de haver agido com dolo em fraudar o fisco, tendo conhecimento de que a receita bruta auferida pela empresa era significativamente (230%) maior do que aquela que declarara ao fisco, em DIPJ.

Destarte, a penalidade oriunda da conduta praticada com o dolo específico não pode se comunicar ao espólio, ou aos herdeiros, por ser de natureza personalíssima. Assim resta, no caso de direcionar-se a cobrança contra o espólio, ou herdeiros, do recorrente, José Percy Ribeiro da Costa, em execução fiscal, as exigências dos tributos acrescidos dos encargos legais: juros moratórios e multa de ofício regular (75%), por tratar-se de procedimento realizado de ofício contra a empresa.

Todavia, deve restar claro que os tributos acrescidos de juros moratórios, bem como da multa de ofício qualificada (150%), podem ser exigidos diretamente da empresa autuada, não alcançando as considerações aqui despendidas a decisão concernente à autuação contra a empresa.

III) Conclusão

No mais, adoto as razões de decidir da turma julgadora de primeira instância por não confrontadas pontualmente pela recorrente.

Por todo o exposto, voto, em preliminar, em afastar as nulidades suscitadas pelos recorrentes, e, no mérito, em manter a responsabilização solidária estabelecida, com efeitos jurídicos tributários sobre o espólio (ou herdeiros) e em dar provimento em parte aos recursos voluntários para: a) cancelar as exigências das contribuições PIS e Cofins; b) exonerar o sucessor de José Percy Ribeiro da Costa (espólio ou herdeiros) da cominação da multa aplicada na forma qualificada, mantendo-a no patamar regular exigido para os lançamentos de ofício (75%).

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich