



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.000027/2005-05
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.304 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrentes PERCY AGROPECUÁRIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à qualificação de penalidade em face de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e não em face de receitas reconhecidas pelo sujeito passivo e omitidas reiteradamente. MULTA DE OFÍCIO. IMPUTAÇÃO AO ESPÓLIO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à exigência de penalidade contra espólio por obrigação personalíssima do *de cuius*, e não por responsabilidade solidária com a pessoa jurídica da qual ele era sócio gerente.

IRPJ SOBRE LUCRO PRESUMIDO. LANÇAMENTO REFLEXO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PERIODICIDADE DE APURAÇÃO. AJUSTES NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. Se o sistema eletrônico de apuração de tributos replica nos autos de infração de Contribuição ao PIS e COFINS as mesmas datas dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, agrupando as bases mensais nessas datas, é possível afastar a nulidade dos lançamentos de Contribuição ao PIS e COFINS. Mas se a acusação fiscal é instruída, apenas, com a demonstração trimestral das bases de cálculo, não é possível ajustar a base de cálculo dos fatos geradores ocorridos em 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000 e 31/12/2000 aos valores das receitas auferidas em março, junho, setembro e dezembro de 2000, respectivamente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e

originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que o sócio-gerente da pessoa jurídica praticou atos de gestão amparado no que lhes conferia o contrato da sociedade para declaração de receitas em valores sabidamente inferiores aos confessados no curso da ação fiscal e depois de investigação criminal, deve ser mantida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votaram pelas conclusões em relação ao não conhecimento as conselheiras Lívia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob. Em relação ao coobrigado Sr. José Perci Ribeiro da Costa, por unanimidade de votos, acordam em conhecer parcialmente do recurso somente em relação à responsabilidade tributária por conduta dolosa e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões, em relação do recurso do coobrigado, a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por PERCY AGROPECUÁRIA LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1302-001.732, na sessão de 9 de dezembro de 2015, no qual foi dado parcial provimento aos recursos voluntários da Contribuinte e do responsável tributário José Perci Ribeiro da Costa (Espólio).

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2000 a partir da constatação de receitas não declaradas, informadas em escrituração e DIPJ retificadas no curso do procedimento fiscal. A penalidade aplicada foi qualificada e houve imputação de responsabilidade ao sócio gerente José Perci Ribeiro da Costa. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 357/380), mas não apreciou a impugnação apresentada pelo responsável tributário, razão pela qual foi declarada a nulidade da decisão (e-fls. 458/474). Em nova apreciação, foram julgadas improcedentes as impugnações (e-fls. 512/555). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário da Contribuinte para declarar a nulidade das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, e deu parcial provimento ao recurso voluntário do responsável tributário para afastar a penalidade imputada ao espólio (e-fls. 812/828).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 05/01/2016 (e-fl. 829) e em 15/02/2016 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 830/861 no qual a Fazenda Nacional aponta divergências reconhecidas parcialmente no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 864/874, do qual se extrai:

Em preliminares, reclama a aplicação do art. 62-A do RICARF, afirmando que acerca da responsabilidade pela multa de ofício na sucessão, o Superior Tribunal de Justiça ratificou a sua jurisprudência pela responsabilidade, desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Art. 543-C do CPC). Assim, tal entendimento deveria ser adotado no julgamento do presente recurso, consoante o que prescreve o art. 62, §2º, do RICARF

No mérito argúi que o Acórdão n.º 1302-001.732 diverge de outras decisões emanadas do CARF, no que concerne:

1ª Divergência: responsabilidade pela multa de ofício no caso de sucessão.

Neste ponto afirma que há divergência de interpretação em relação aos seguintes dispositivos: artigos 129, 131, 132, 135 e 137, todos do CTN.

Indica como paradigmas o Acórdão n.º 9101-001.195 e o Acórdão n.º 105-16.233.

2ª Divergência: em se tratando de contribuições com período de apuração mensal, a exigência formalizada trimestralmente deve ser reduzida ao valor tributável correspondente apenas ao mês de encerramento de cada um dos trimestres

Aqui indica que a interpretação divergente teria se dado em relação aos seguintes dispositivos: artigos 142, 145 e 149, todos do CTN, e art. 60 do Decreto n.º 70.235/72.

Oferece como paradigmas o Acórdão n.º 1402-001.572 e o Acórdão n.º 1201-000.921.

[...]

Como visto, os autos foram enviados à Fazenda Nacional em 05/01/2016 (e-fl. 829). A intimação presumida ocorreu em 04/02/2016 quando então passou a correr o prazo de 15 dias para apresentação do Recurso Especial, prazo esse que findaria em 19/02/2016.

Portanto, o Recurso Especial apresentado em 15/02/2016 (e-fl 862) é tempestivo.

A PFN apontou, objetivamente, no Recurso Especial manejado, a legislação que alega estar sendo interpretada de forma divergente transcreveu a integralidade das ementas dos acórdãos paradigmas no corpo das razões recursais.

Quanto à alegação preliminar, reclamando a aplicação, ao caso, do que dispõe o art. 62, § 2º, do RICARF, deve-se observar não haver previsão regimental permitindo que, no âmbito de Recurso Especial, sejam deduzidas razões de defesa voltadas para a manutenção do lançamento, sem que a respeito delas seja indicada divergência de interpretação de legislação.

Passo ao exame das divergências.

1ª Divergência: responsabilidade pela multa de ofício no caso de sucessão.

[...]

2ª Divergência: em se tratando de contribuições com período de apuração mensal, a exigência formalizada trimestralmente deve ser reduzida ao valor tributável correspondente apenas ao mês de encerramento de cada um dos trimestres do acórdão recorrido, a matéria aqui tratada encontra-se assim ementada:

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.

Do voto, colho os seguintes trechos:

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 n.ºs 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 arrepio da norma tributária quanto à periodicidade da ocorrência dos fatos geradores das contribuições não pode prevalecer e afronta o artigo 142 do CTN:

...

O vício constatado nos Autos de Infração acostados às efls. 186 a 190 (Cofins) e às efls. 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.

O primeiro acórdão paradigma neste tópico, traz a seguinte ementa:

Acórdão nº 1402-001.572

PIS. COFINS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Ressalvada a opinião do relator, a douta maioria do Colegiado entende que em se tratando de contribuições com período de apuração mensal, a exigência formalizada trimestralmente deve ser reduzida ao valor tributável correspondente apenas ao mês de encerramento de cada um dos trimestres. Para a minoria vencida, tal procedimento caracteriza cisão do critério temporal eleito pela autoridade autuante, o que resultaria em alteração do critério jurídico temporal.

Julgo pertinente trazer à colação o seguinte trecho do voto proferido no paradigma:

Contudo, em que pese os fundamentos acima mencionados, a douta maioria do colegiado entende nos casos em que o lançamento do PIS e da Cofins é feito com apuração trimestral ou anual é possível manter a exigência em relação ao último mês do trimestre ou do ano-calendário, conforme o caso. Tal decisão está alicerçada no entendimento de que não se trata de alteração de critério jurídico, em relação ao aspecto temporal, eleito pela autoridade fiscal, mas sim de adequação da base de cálculo.

Vê-se, então, que as situações analisadas pelo acórdão recorrido e pelo paradigma acima é a mesma: o lançamento do PIS e da COFINS se deu trimestralmente. No caso do recorrido o colegiado entendeu por anular os lançamentos, enquanto que no paradigma a turma entendeu que deveria ser mantida a exigência em relação ao último mês do trimestre.

Portanto, aqui resta caracterizada a divergência.

O segundo paradigma traz o seguinte entendimento, assim ementado:

Acórdão nº 1201-000.921

ERRO QUANTO AO ASPECTO TEMPORAL

As três espécies de omissão de receitas levantadas pela fiscalização foram consolidadas tanto mensalmente quanto trimestralmente. No entanto, ao lavrar os autos de infração a autoridade transportou apenas os valores consolidados trimestralmente, o que acabou por gerar exigências da contribuição para o PIS e da Cofins em bases trimestrais quando o correto seria em bases mensais. Assim sendo, correto o afastamento da exigência dessas contribuições relativamente aos dois primeiros meses de cada um dos quatro trimestres do ano de 2006.

Aqui, a mera comparação entre as ementas do acórdão recorrido e do paradigma acima já evidencia a divergência de entendimentos entre os colegiados, sobre o mesmo fato.

Por conseguinte, não restando configurada a divergência argüida pela PFN em relação ao primeiro ponto divergente e, com base no que dispõe o art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 09/06/2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso, apenas no que respeita ao segundo ponto das alegações recursais

A PGFN argumenta, na parte admitida, que o acórdão recorrido concluiu *não ser possível manter parcialmente as exigências* de Contribuição ao PIS e de COFINS, cujos fatos geradores foram equivocadamente tidos, pela fiscalização, como ocorridos trimestralmente, e assim divergiu dos paradigmas indicados que admitiram a redução ao valor tributável correspondente apenas ao mês de encerramento de cada um dos trimestres. Aduz que:

Em outras palavras, havendo excesso de lançamento, o correto seria a exclusão apenas deste excesso, e não de todo o crédito tributário lançado, pois uma parte desse lançamento mantém-se plenamente válida e exigível. Considerou-se, na linha aqui

esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência.

Já para o acórdão recorrido, o fato de a autoridade fiscal ter considerado que os fatos geradores das exações em referência ocorreram em períodos trimestrais, viciou, de forma insanável, os lançamentos tributários correspondentes.

Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca da incidência e do significado dos arts. 142, 145, 149 do CTN, bem como acerca do art. 60 do Decreto nº 70.235/72. (destaques do original)

Mais à frente complementa que:

Nos termos do art. 142 do CTN, a autoridade administrativa deve, na constituição do crédito tributário, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível, sendo que a atividade é plenamente vinculada e obrigatória.

[...]

Por outro lado, o art. 145, I, do CTN afirma que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de [a] impugnação do sujeito passivo; [b] recurso de ofício; ou [c] iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Observe-se bem: o lançamento deverá ser alterado em virtude impugnação do sujeito passivo. É claro que o CTN deu preferência à revisão do lançamento, quando esta puder ser validamente efetuada.

Por outro lado, afirma o art. 60 do Decreto nº 70.235/72, que “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior [auto de infração lavrado por autoridade incompetente ou decisão administrativa proferida por autoridade incompetente ou com preterição ao direito de defesa] não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Mais uma vez a legislação preferiu a revisão do lançamento à anulação. E essa escolha está de acordo com o princípio da indisponibilidade do interesse público. Desse modo, o órgão julgador somente deve preferir a anulação do lançamento à sua revisão caso esta seja impossível no mundo dos fatos ou em virtude de óbice jurídico intransponível, o que não parece ser o caso dos autos.

Portanto, desnecessária e ilegal o cancelamento de todo o lançamento tributário, bastando sua revisão pela autoridade julgadora, excluindo-se apenas os valores indevidamente exigidos.

Essa exclusão, inclusive, pode ser feita até mesmo em sede de execução do julgado, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável, não havendo necessidade lógica em se excluir todo o lançamento, quando apenas uma parte dele é inexigível.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, nesta segunda parte, *para reconhecer a validade do lançamento tributário em relação ao Pis e à Cofins, excluindo-se apenas o excesso indevidamente exigido.*

A admissibilidade parcial do recurso fazendário foi confirmada em reexame (e-fls. 873/874), sendo ambos despachos cientificados à PGFN (e-fls. 876).

Notificada em 02/09/2016 (e-fls. 882), apenas a Contribuinte apresentou contrarrazões em 14/09/2016 (e-fls. 886/902) nas quais destaca, inicialmente, a definitividade da exclusão da penalidade em relação ao espólio de José Perci Ribeiro da Costa, bem como das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS nos dois primeiros meses de cada trimestre, para depois discorrer sobre o *vício material do lançamento no que tange ao critério temporal da regra matriz de incidência* dessas contribuições, afirmando ser irretocável a fundamentação do acórdão recorrido, especialmente porque o lançamento deve ser preciso em relação a *todos os critérios do antecedente e do consequente da regra matriz de incidência tributária, incluindo-se, aí, o critério temporal*.

Reporta-se à norma de incidência das referidas contribuições, invoca o princípio da legalidade, e discorda da tese fazendária assim argumentando:

25. Isso porque, a se admitir como correto tal raciocínio, seria necessária a identificação não apenas de um marco final para apurar a ocorrência do fato gerador, mas também de um **marco inicial**, considerando a premissa inafastável, legalmente fixada, de que os fatos geradores do PIS/PASEP e da COFINS têm natureza **complexiva**, ou seja, decorrem de uma cadeia de diversos atos jurídicos em sequência que importam em incremento do faturamento da pessoa jurídica num determinado lapso temporal, *in casu*, dentro do período de um mês.

26. ORA, TAL MARCO INICIAL NÃO SE ENCONTRA DEMONSTRADO EM NENHUMA PARTE DO AUTO DE INFRAÇÃO COMBATIDO, SENDO ABSOLUTAMENTE IMPOSSÍVEL AFERIR, IN CASU, A PARTIR DE QUE MOMENTO TERIA SE INICIADO A PERCEPÇÃO DO FATURAMENTO RELATIVO AO ÚLTIMO MÊS DE CADA UM DOS QUATRO TRIMESTRES DO ANO-CALENDÁRIO DE 2000. (*destaques do original*)

Invoca manifestação neste sentido do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Acórdão n.º 1402-001.728, observa que a permissão de cobrança do último mês de cada trimestre representaria alteração nos critérios jurídicos do lançamento, e defende não ser *dado aos órgãos administrativos judicantes contornar tal deficiência por meio da inovação de critérios jurídicos do lançamento*. Transcreve doutrina, acrescenta que o erro na identificação do critério temporal representa vício material, e inclusive impede novo lançamento no prazo do art. 173, II do CTN. Reporta-se a decisão deste Colegiado, neste sentido, no Acórdão n.º 9101-002.146, e pede que seja negado provimento ao recurso especial da PGFN.

A Contribuinte também interpôs recurso especial em 14/09/2016 (e-fls. 905/941) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1295/1303.

O responsável tributário foi cientificado em 05/09/2016 (e-fl. 884) e opôs embargos de declaração que foram rejeitados conforme e-fls. 1069/1072. Cientificados a Contribuinte (e-fls. 1077) e o responsável tributário em 22/11/2016 (e-fls. 1079), este interpôs recurso especial em 07/12/2016, ao qual foi dado parcial seguimento, com exceção da mesma matéria que não teve seguimento no recurso especial da Contribuinte (e-fls. 1295/1303).

Do despacho de admissibilidade exarado em face de ambos os recursos especiais, extrai-se:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que os Recorrentes **lograram êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “necessidade de expedição de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (“MPF-C”) para a apuração de tributos distintos daqueles cuja fiscalização fora autorizada no Mandado de Procedimento Fiscal original”

[...]

(2) “impossibilidade de se imputar conduta dolosa à Recorrente (que teria justificado a multa qualificada) pelo simples fato de esta ter retificado sua DIPJ para incluir receitas que não constavam da DIPJ original” e, por decorrência indissociável, “decadência do direito de o fisco constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos até 13.12.2005, em razão da aplicabilidade do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional”

Decisão recorrida:

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.

[...].

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.

Acórdão paradigma nº 104-22.111, de 2006:

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - *Para aplicação da multa qualificada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação emitida, divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte no exterior não justificados e não declarados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.*

[...].

Ora, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores que transitaram em contas bancárias, de titularidade do recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente das mesmas pertencerem a estabelecimentos bancários sediados no Brasil ou exterior; da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Acórdão paradigma nº 1302-00.140, de 2009: ¹

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

A aplicação da multa no percentual de 150% deve ser motivada de forma explícita, clara e congruente, sendo incabível a qualificação da penalidade nos casos em que não demonstrada a prática dolosa que se subsume aos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

[...].

No entanto, no que se refere à penalidade, penso de forma diferente.

Conforme já tenho me manifestado em outros processos, entendo que é possível a aplicação de multa qualificada em caso de presunção, em especial, quando há reiteração de conduta e que os valores apurados deixem evidente o dolo, ou seja, a vontade consciente de atingir o resultado que é a sonegação.

No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a conduta dolosa [...] está caracterizada [...] pela relevante subtração reiterada (nos quatro trimestres) dos valores de receitas auferidas à época da ocorrência dos fatos geradores, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 104-22.111, de 2006) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada [...] não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%.

Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-00.140, de 2009), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização**.

Tanto na **decisão recorrida**, quanto no **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-00.140, de 2009), **chegou-se à mesma conclusão**, de que a conduta dolosa [...] está caracterizada [...] pela relevante subtração reiterada (nos quatro trimestres) dos valores de receitas auferidas à época da ocorrência dos fatos geradores (**acórdão recorrido**), ou seja, de que é possível a aplicação de multa qualificada em caso de presunção, em especial, quando há reiteração de conduta e que os valores apurados deixem evidente o dolo (**acórdão paradigma**).

(3) “impossibilidade de se imputar conduta dolosa ao Sr. Percy e, consequentemente, impossibilidade de se lhe atribuir responsabilidade tributária, pelo simples fato de ter havido a retificação de DIPJ da Percy Agro para incluir receitas que não constavam da DIPJ original”

Decisão recorrida:

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.

[...].

¹ Admitido como paradigma, com fundamento no art. 67, § 2º, do RI/CARF/2015.

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.

Acórdão paradigma nº 1402-001.652, de 2014:

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO CONTRIBUINTE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIRO. EXISTÊNCIA DE DUAS REGRAS AUTÔNOMAS. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE IDENTIFICAR QUANDO O SÓCIO PRÁTICA ATO EM NOME DA SOCIEDADE E QUANDO AGE DE FORMA CONTRÁRIA AO CONTRATO SOCIAL, RESULTANDO DESTA CONDUTA O INADIMPLEMENTO DOS TRIBUTOS.

O sócio torna-se corresponsável pelo pagamento do tributo não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas sim por praticar atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, dos quais decorram os créditos tributários exigidos (Inteligência do artigo 135, “caput” e inciso III, do CTN. Precedente STF. Recurso Extraordinário Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, julgado em 03/11/2010. Relatora Ministra Ellen Graice).

Deve se distinguir as situações que caracterizam a imputação de multa qualificada das situações que resultam imputação de responsabilidade a terceiro. Na multa qualificada, se está diante de conduta da empresa. Por sua vez, na imputação de responsabilidade tributária, a conduta é do terceiro, sócio ou não, mas sempre divorciada do agir e da vontade jurídica da empresa.

Assim, a entrega de DIPJ não indicando a efetiva receita ou mencionado que a contribuinte encontra-se inativa é ato que se atribui à empresa, e não a seus sócios para lhes imputar corresponsabilidade.

[...].

No caso dos autos, a autoridade fiscal descreve condutas da empresa, ainda que praticada por seus agentes. Todavia, não descreve uma única conduta dos sócios, indicando quando, onde, como e o qual ato praticado que ensejou suas respectivas responsabilidades.

No tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, com relação à *responsabilização solidária do sócio-gerente, prevista no artigo 135 do CTN, [...], no presente caso [...] se trata de [...] flagrante omissão de receitas em valores significativos e com circunstâncias que caracterizaram a intenção de fraudar a Fazenda Pública Federal (dolo)*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-001.652, de 2014) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *na imputação de responsabilidade tributária, a conduta é do terceiro, sócio ou não, mas sempre divorciada do agir e da vontade jurídica da empresa.*

(4) “impossibilidade de responsabilização do espólio e/ou herdeiros do de cujus por qualquer penalidade tributária, independentemente de ser esta qualificada ou não”

Decisão recorrida:

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 de natureza personalíssima, ou seja, inerente à vontade do agente em fraudar a Administração Tributária, nos termos do artigo 137 do Código Tributário Nacional.

[...].

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 Perci 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.

Acórdão paradigma nº 206-00.636, de 2008:

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ANULAÇÃO DA AUTUAÇÃO POR MORTE DO DIRIGENTE PÚBLICO AUTUADO PESSOALMENTE.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Por tratar-se de dirigente público, responde pessoalmente pela multa punitiva. Mesmo que a falta tenha sido sanada em sua totalidade com a consequente relevação integral da multa, não deixou de existir a infração, que caracteriza-se pelo descumprimento da obrigação na época própria.

O próprio dispositivo legal destaca a pessoalidade da obrigação. Dessa forma, não há que se falar em aplicação do art. 131 do CTN ao caso concreto, passando aos sucessores, se existirem, a responsabilidade pela multa resultante do descumprimento da obrigação acessória.

Tributos. Não abrange as multas, pois estas, embora obrigações tributárias, não constituem tributos. Tem-se, na referência a tributos, e não, genericamente, a créditos decorrentes de obrigações tributárias, uma consequência de resguardo da pessoalidade da punição, que não vai atingir quem não foi infrator.

*Por fim, relativamente a essa quarta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.*

*Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que resta, no caso de direcionar-se a cobrança contra o espólio, ou herdeiros, do recorrente, José Perci 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, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 206-00.636, de 2008) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que tem-se, na referência a tributos, e não, genericamente, a créditos decorrentes de obrigações tributárias, uma consequência de resguardo da pessoalidade da punição, que não vai atingir quem não foi infrator.*

*Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.***

*Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO sejam **ADMITIDOS, EM PARTE**, os Recursos Especiais interpostos.*

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO, EM PARTE**, os Recursos Especiais interpostos, no que se refere às matérias: (2) “impossibilidade de se imputar conduta dolosa à Recorrente (que teria justificado a multa qualificada) pelo simples fato de esta ter retificado sua DIPJ para incluir receitas que não constavam da DIPJ original” e, por decorrência indissociável, “decadência do direito de o fisco constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos até 13.12.2005, em razão da aplicabilidade do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional”; (3) “impossibilidade de se imputar conduta dolosa ao Sr. Percy e, conseqüentemente, impossibilidade de se lhe atribuir responsabilidade tributária, pelo simples fato de ter havido a retificação de DIPJ da Percy Agro para incluir receitas que não constavam da DIPJ original”; e (4) “impossibilidade de responsabilização do espólio e/ou herdeiros do *de cujus* por qualquer penalidade tributária, independentemente de ser esta qualificada ou não”.

Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB, para cientificar o sujeito passivo e o responsável solidário (representado pelo espólio) do presente Despacho, e para a adoção das providências de sua alçada, inclusive cobrança, se for o caso. **Após, encaminhe-se à PGFN**, para ciência dos Recursos Especiais interpostos pelo sujeito passivo e pelo responsável solidário (representado pelo espólio) e do presente Despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões, relativamente à matéria que obteve seguimento, conforme o disposto no art. 70 (Anexo II) do do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. **Finalmente, encaminhe-se ao CARF**, para distribuição e julgamento dos Recursos Especiais da Fazenda Nacional, do sujeito passivo e do responsável solidário (representado pelo espólio) pela CSRF.

Deste Despacho cabe **Agravo**, nos termos do art. 71 (Anexo II) do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação das Portarias MF nºs 152, de 2016, e 329, de 2017, relativamente à matéria que não obteve seguimento: (1) “necessidade de expedição de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (“MPF-C”) para a apuração de tributos distintos daqueles cuja fiscalização fora autorizada no Mandado de Procedimento Fiscal original”.

Cientificados, os interessados não apresentaram agravo (e-fls. 1313/1318).

A Contribuinte demonstra o prequestionamento das matérias, indica a legislação interpretada de forma divergente, apresenta quadros analíticos dos dissídios jurisprudenciais e, no que se refere à qualificação de penalidade, afirmando que *ela se deve ao fato de que a Recorrente retificou sua DIPJ já no curso da ação fiscal, a qual revelou que os valores de receitas supostamente omitidas seriam de 230% superiores em relação à DIPJ original*, defende que *a simples retificação, pela Recorrente, de sua DIPJ, não pode, de forma alguma, configurar intenção dolosa do contribuinte de fraudar o Fisco*, porque tal conduta não se subsume ao conceito de sonegação ou fraude, dado que:

40. Em primeiro lugar, porque o valor do tributo supostamente sonegado não tem qualquer relevância jurídica na medida em que o tipo legal descrito no dispositivo não traz qualquer referência deste jaez. Em segundo lugar porque não há que se confundir o instituto da perda da espontaneidade, com a caracterização de conduta dolosa!

41. MUITO PELO CONTRÁRIO. IMPERIOSO RECONHECER QUE A APRESENTAÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES À AUTORIDADE, **ANTES DO LANÇAMENTO**, É CONDUTA, POR EXCELÊNCIA E POR ESSÊNCIA, DIAMETRALMENTE OPOSTA E CONTRADITÓRIA COM A DE PRATICAR ATOS QUE JUSTAMENTE IMPEÇAM O CONHECIMENTO DE FATOS TRIBUTÁRIOS/TRIBUTÁVEIS POR PARTE DAS AUTORIDADES!! É ABSOLUTAMENTE IRRELEVANTE QUE QUANDO TAL OCORREU JÁ HAVIA O CONTRIBUINTE PERDIDO A ESPONTANEIDADE! (*destaques do original*)

Defende a observância ao art. 112 do CTN, porque haveria *mera presunção de conduta dolosa* e acrescenta:

47. Não é demais acentuar que a Recorrente estava obstada de elaborar, com precisão e tempestivamente, a DIPJ original na medida em que, como restou evidenciado nos autos do presente processo, os documentos atinentes às suas atividades foram apreendidos pela Polícia Federal, daí a necessidade de apresentar uma DIPJ retificadora baseada nos extratos bancários de que não dispunha antes da solicitação às instituições financeiras.

48. Assim, o fato de a Recorrente apresentar DIPJ retificadora, que, diga-se de passagem, serviu de base para a presente autuação, OU SEJA, FOI ACEITA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – já que os valores declarados correspondem exatamente à base de cálculo do lançamento ora guerreado –, DEMONSTRA NÃO SOMENTE SUA INTENÇÃO DE ATENDER AOS DITAMES LEGAIS COMO AFASTAR, POR CONSEQUENTE, QUALQUER ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE TENHA AGIDO COM INTUITO DE FRAUDE OU SONEGAÇÃO.

49. Afinal, a Recorrente, de boa-fé e mostrando conduta de cooperação, houve por bem retificar sua DIPJ para corrigir os defeitos de sua primeira declaração, não se escusando, em nenhum momento, de prestar os devidos esclarecimentos à Fiscalização, mesmo com a apreensão da quase totalidade de seus documentos pela Polícia Federal. *(destaques do original)*

Cita doutrina contrária à presunção para demonstração da ocorrência de dolo, invoca a Súmula CARF nº 14, observa que *a presunção relativa estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 não se estende ao artigo 44, inciso II, do mesmo diploma legal, inclusive no que se refere ao ônus probatório*, e pede o afastamento da multa qualificada.

Como decorrência, defende a extinção do crédito tributário lançado pela decadência, dada a necessária aplicação do art. 150, §4º do CTN, apontando a existência de pagamento antecipado como demonstrado em recurso voluntário, às e-fls. 616/661.

De forma semelhante, o responsável tributário demonstra o prequestionamento das matérias, indica a legislação interpretada de forma divergente, apresenta quadros analíticos dos dissídios jurisprudenciais e, no que se refere à atribuição de responsabilidade ao recorrente e, consequentemente, ao seu espólio/herdeiros, afirma que a argumentação do voto condutor do acórdão recorrido é obscura e contraditória, inclusive motivando os embargos opostos, dado que a apontada omissão de receitas teve como consequência, justamente, a falta de pagamento de tributo, *o que contraria a premissa inicial adotada pelo voto condutor do acórdão de que a responsabilização não teria decorrido dessa falta de pagamento*. Entende, assim, evidenciada a violação ao entendimento já fixado pelo Superior Tribunal de Justiça e consolidado na Súmula STJ nº 430.

Cita doutrina, invoca o voto condutor do paradigma nº 1402-001.652 e entende inexistente *critério objetivo para a responsabilização no presente caso*, bem como que não há demonstração de nexo de causalidade entre a conduta do responsável *apta a justificar tal responsabilização*, nem mesmo a demonstração de *interesse comum no fato gerador da obrigação*, senão a evidência de ele ter sido sócio da empresa. Assim, *sua responsabilização se deu somente por falta de pagamento de tributo supostamente devido pela pessoa jurídica e visa, tão somente, ampliar as possibilidades de satisfação dos créditos tributários, para atingir, de forma indevida, patrimônio distinto do da pessoa jurídica*. Aduz, ainda, que *a manutenção do v. acórdão recorrido, tal como prolatado, significará inclusive uma inovação em relação à motivação inicial da autuação, promovida no bojo da decisão*. Salienta que, *ainda que houvesse*

a imputação de conduta dolosa praticada pelo responsável (o que não houve), distinta da conduta atribuída à pessoa jurídica (omissão de receitas), esta conduta deveria estar descrita de forma precisa pela autoridade competente, como expresso por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.047.

Consigna que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subsidiária, somente sendo possível o lançamento contra o sócio responsável na impossibilidade de a pessoa jurídica arcar com o ônus tributário. Contrapõe-se, também, às indicações de dificuldade de localização da pessoa jurídica autuada, porque ela se mantinha em atividade e apresentou os documentos requeridos. Reitera questionamentos acerca da *causa determinante para tal responsabilização* e conclui que ela é *manifestamente indevida*.

Subsidiariamente acrescenta que a penalidade de 75% também não pode ser exigida dos sucessores por morte, citando conceitos doutrinários de obrigação tributária, para distinguir tributo e multa, e pretender a aplicação do art. 131, incisos II e III do CTN, no sentido de que *a penalidade decorre da prática de ato ilícito e, como tal, não deve passar da pessoa do infrator*. Cita doutrina, traça paralelo com outras hipóteses no âmbito penal, invoca jurisprudência administrativa e judicial, bem como expõe sua interpretação do art. 49 do Decreto-lei nº 5.844/43 e do art. 23, §§ 2º e 3º do RIR/99 para concluir que não há diferença entre multas lançadas antes ou depois do falecimento, na mesma linha do paradigma indicado.

Prossegue abordando as disposições do CTN e indica decisão do TRF da 3ª Região, em sede de agravo, acerca da intransmissibilidade de penalidade aplicada no processo administrativo nº 13884.003135/2005-93, formalizado contra o mesmo responsável. Acrescenta que a decisão foi ratificada na sentença proferida nos autos do correspondente mandado de segurança, e conclui que *em consonância com o princípio constitucional da pessoalidade da pena, e em atenção ao entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da questão, e expressa violação aos artigos 5º, XLV, da Constituição, e 131, III do Código Tributário Nacional* a superveniência do falecimento do responsável *impõe o afastamento da exigência da multa de ofício em face do espólio e dos herdeiros do de cujus*.

Pede, assim, o conhecimento e o provimento do recurso especial para desconstituição do *vínculo de responsabilidade tributária solidária* atribuído a José Perci Ribeiro da Costa ou, subsidiariamente, o reconhecimento da intransmissibilidade de qualquer penalidade ao espólio e aos herdeiros.

Os autos foram remetidos à PGFN em 03/02/2020 (e-fls. 1322), e retornaram em 18/02/2020 com contrarrazões (e-fls. 1323/1355) nas quais a PGFN defende a manutenção do acórdão recorrido que, diversamente do que alegado pela Contribuinte, afirmou caracterizada a conduta dolosa pela *relevante subtração reiterada (nos quatro trimestres) dos valores de receitas auferidas à época da ocorrência dos fatos geradores*. Entende correta esta imputação diante da legislação de regência e da doutrina que cita, dada a *conduta reiterada e sistemática de deixar de declarar parcela significativa de seus rendimentos*, caracterizando *ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude*.

Aduz que há *intuito de fraude quando o autuado adota a prática de declarar ao Fisco Federal um faturamento que sabia não ser verdadeiro*. Assim, *é muito claro que o contribuinte passou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco*, e não se trata de mero equívoco como quer parecer crer o contribuinte. Afirma a ocorrência de sonegação, reporta-se ao dever de colaboração previsto nos arts. 194 e 195 do CTN, invoca doutrina e conclui:

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada nos relatórios elaborados pela fiscalização, observada a partir da conduta reiterada e sistemática de **omitir parcela significativa** de rendimentos e divergência entre a declaração prestada ao Fisco Federal e os valores registrados na escrituração contábil, motivos pelos quais foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;
- b) como resultado de sua conduta dolosa, havia diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- d) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Reporta-se a julgado recente deste Colegiado no sentido de que *a omissão substancial de receita, sem que sejam justificados a quase totalidade dos depósitos bancários, legitima a aplicação de multa qualificada* (Acórdão nº 9101-004.104).

Pede, assim, a manutenção da qualificação da penalidade e, quanto à responsabilidade tributária, discorre sobre os dispositivos de regência e transcreve doutrina, e aduz:

Assim, fica claro que cabe a responsabilização solidária do sócio administrador com base no art. 135, III, do CTN, sendo prescindível o enquadramento da conduta também no art. 124 do CTN para que se verifique a solidariedade.

Na esteira do que dispõe o art. 135, inciso III, o que se deve perquirir na apreciação da presente questão são dois aspectos: a) a condição de administrador da empresa autuada, por parte do imputado como responsável; e b) a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Cabe ainda analisar a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ora, é indubitável que a falta de recolhimento do tributo constitui, por si só, uma ilicitude, porquanto configura o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, afinal, o Código Tributário Nacional não adjetiva a lei que deve ser infringida para que se responsabilize aquelas pessoas elencadas em seu artigo 135.

Nada obstante, no caso específico destes autos, a fraude está patente.

Os fatos narrados pela autuação, e comprovados pelos documentos acostados ao processo, demonstram que não ocorreu um mero atraso no recolhimento de tributos.

Com efeito, restou devidamente demonstrado que o contribuinte omitiu vultosos valores de receitas auferidas de **forma sistemática e reiterada**, a demonstrar o seu evidente intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Reporta-se, ainda, à obrigação de entrega de declaração de rendimentos da pessoa jurídica, e complementa:

Constata-se a violação da lei, consoante apontado na ação fiscal, verificando-se a entrega de DIPJ com valores de receita em clara divergência com os documentos contábeis da empresa. A prática sistemática e reiterada, bem como o vulto dos valores omitidos evidenciam, dessa forma, a clara intenção de omitir informações e

rendimentos, caracterizando-se a infração de lei, além de afastar qualquer alegação de erro ou equívoco.

Portanto, está perfeitamente demonstrada a infração à lei prevista no art. 135 do CTN, caracterizadora da sujeição passiva solidária dos sócios-gerentes da empresa autuada.

Assim, conclui-se que pode perfeitamente ser o sócio-gerente responsabilizado solidariamente pelo crédito tributário imputado à autuada, relativamente ao montante apurado no período compreendido em que exerceu a gerência da pessoa jurídica em trato, em respeito às regras gerais de direito tributário que tratam da responsabilidade pessoal pelo recolhimento dos tributos, resultante de atos praticados por representantes de pessoas jurídicas de direito privado com infração de lei, que, inclusive, não comporta benefício de ordem.

Tanto a legislação comercial como a fiscal e a jurisprudência são unânimes nesse sentido. Dispõe o art. 10 do Decreto-Lei nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, que regula as sociedades por quotas de responsabilidade limitada que *“Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei”*.

No ensinamento do jurisconsulto CARLOS FULGÊNCIO DA CUNHA PEIXOTO, *“Hipótese também de responsabilidade civil dos administradores é a inobservância das leis fiscais. Compete aos gerentes o cumprimento das leis do país, inclusive as fiscais, sendo obrigados a efetuar corretamente, e nas épocas próprias, o pagamento dos tributos devidos. A violação desses preceitos acarreta multa à sociedade e não é razoável que esta penalidade venha a recair sobre esta, quando o prejuízo adveio de falta do gerente”* (A Sociedade por Cota de Responsabilidade Limitada, ed. Rev. Forense, 1956, vol. I, p. 335).

Por fim, quanto à responsabilização do espólio e/ou herdeiros, defende a interpretação do art. 131 do CTN em conjunto com o art. 129 do CTN, e argumenta:

Cumprе ressaltar, ainda, que não se desconhece que parte da doutrina – ressalve-se, minoritária – entende que os arts. 131 e 132 do CTN teriam previsto a responsabilidade do sucessor apenas pelos créditos tributários, sentido estrito, devidos pela pessoa sucedida, e não pelas multas decorrentes de lançamento de ofício para exigir os tributos não pagos pelo sucedido.

Segundo essa corrente, a multa não seria transmissível em função do “princípio da personalização da pena”, que prevê que “a punição não deve passar da pessoa do infrator”. Assim, tal princípio impediria que os herdeiros fossem responsabilizados por multas fiscais, decorrentes de atos do *de cujus*.

Não é necessário esforço para se ver que os princípios oriundos de outras áreas do direito são inadequados para orientar a interpretação das normas que regem a sucessão no âmbito do direito tributário. Isto resta claro ao se utilizar um princípio de direito penal para tentar delimitar o sentido de uma norma sobre sucessão tributária.

Ora, o princípio da personalização da pena se refere às penas intransmissíveis, dispostas nas leis penais, que são aquelas que possuem como característica a “corporalidade”, ou seja, tratam de punições corporais. As **penas que incidem sobre o patrimônio, não são penas corporais**. Desse modo, *a contrario sensu*, **podem ser transmitidas a terceiros**. Tal entendimento é confirmado pela doutrina de GAETANO PACIELLO, que conclui ser impossível aplicar o princípio da intransmissibilidade da pena às multas fiscais. Confira-se:

[...]

Assim, diferentemente da lei penal, **a punição prevista pela lei tributária onera o patrimônio do contribuinte, que é composto de todos os seus direitos e obrigações. Este patrimônio é transmitido, mediante a sucessão causa mortis, cabendo ao sucessor o ônus de responder por tais obrigações. Por esse motivo, a pena**

pecuniária pode ser transmitida ao herdeiro. Também nesse sentido, a doutrina de JOSÉ CARLOS DE SOUSA COSTA NEVES e DEJALMA DE CAMPOS:

[...]

O doutrinador ZELMO DENARI também acompanha tal entendimento, afirmando que a transmissibilidade das multas fiscais deve ser uma regra. Confira-se:

[...]

Note-se que o próprio doutrinador aduz que sua interpretação responde a um critério de justiça fiscal.

O **Supremo Tribunal Federal** já decidiu favoravelmente ao Fisco, aduzindo que o princípio da personalização da pena não tem guarida no direito tributário, e que a tese da intransmissibilidade das multas fiscais deve ser evitada, sob pena de criar um instrumento de fraude ao Fisco. Confira-se a ementa do acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 83.613/SP, e os principais trechos do voto condutor, proferido pelo e. Ministro CORDEIRO GUERRA:

[...]

Assim, não resta dúvida de que o contribuinte responde pela multa aplicada, pois é responsável pelo pagamento de crédito tributário devido pelo *de cujus*, o que inclui tributo e multa.

Conforme já afirmado, é irrelevante se tratar de responsabilidade na sucessão causa mortis ou empresarial, para fins de perquirir a fixação da responsabilidade pela multa de ofício, já que ambas são espécies de responsabilidade por sucessão. *(destaques do original)*

Reporta-se ao Acórdão nº 9101-001.195 *que entendeu pela responsabilidade pela multa de ofício no caso de sucessão*, e arremata:

Conclui-se pela legitimidade da cobrança da referida multa na responsabilidade por sucessão, uma vez que, embora o art. 132 refira-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 estabelece que o disposto na Seção II do CTN aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias.

Além disso, entende-se que a multa aplicada pela autoridade fiscal por infração praticada pelo contribuinte à lei tributária não possui caráter de pessoalidade, típica das penas criminais, mas ostenta caráter econômico/patrimonial e integra o passivo patrimonial, sendo, assim, transferível para o sucessor, da mesma forma que os demais elementos do passivo. Nessa linha, a jurisprudência do CARF possui o firme entendimento no sentido de que a responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de ofício, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor

Como se vê, os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo.

Pede, assim, que *não seja conhecimento do recurso especial* mas, *caso assim não se entenda, requer seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma por seus próprios e jurídicos fundamentos.*

Fl. 19 do Acórdão n.º 9101-005.304 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13864.000027/2005-05

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte e do Responsável Tributário - Admissibilidade

A PGFN pede o não conhecimento dos recursos especiais da Contribuinte e do responsável tributário, mas não deduz qualquer argumento neste sentido.

Contudo, no que se refere à discussão posta pela Contribuinte quanto à **“impossibilidade de se imputar conduta dolosa à Recorrente (que teria justificado a multa qualificada) pelo simples fato de esta ter retificado sua DIPJ para incluir receitas que não constavam da DIPJ original”** tem-se que o seguimento no exame de admissibilidade foi dado nos seguintes termos:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a conduta dolosa [...] está caracterizada [...] pela relevante subtração reiterada (nos quatro trimestres) dos valores de receitas auferidas à época da ocorrência dos fatos geradores*, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 104-22.111, de 2006) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada [...] não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%*.

Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-00.140, de 2009), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização**.

Tanto na **decisão recorrida**, quanto no **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-00.140, de 2009), **chegou-se à mesma conclusão**, de que *a conduta dolosa [...] está caracterizada [...] pela relevante subtração reiterada (nos quatro trimestres) dos valores de receitas auferidas à época da ocorrência dos fatos geradores (acórdão recorrido)*, ou seja, de que *é possível a aplicação de multa qualificada em caso de presunção, em especial, quando há reiteração de conduta e que os valores apurados deixem evidente o dolo (acórdão paradigma)*.

E, como indicado no excerto acima transcrito, o paradigma nº 104-22.111 afastou a qualificação da penalidade porque a exigência se pautou em omissão de rendimentos determinada por presunção legal. Veja-se o que consta em transcrição mais extensa de seu voto condutor:

O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento da existência de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, notadamente no Discount Bank And Trust Company, que atualmente se chama l'Union Bancaire Privée - Suíça, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação/hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Sendo que o principal motivo para a qualificação da multa foram os valores depositados na conta da Suíça e ocultados do Fisco Federal por vários anos, sendo informados somente nas Declarações Retificadoras apresentadas em 27/05/03, data posterior às denúncias amplamente veiculadas na imprensa e, após iniciada a ação penal nº.2003.51.01.500281-00, na qual o contribuinte figura nos autos do processo como réu.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos apurados através de depósitos bancários não comprovados, sob o argumento que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando Rendimentos auferidos e não declarados, sendo que estes valores somente foram informados nas Declarações Retificadoras apresentadas em 27/05/03, data posterior às denúncias amplamente veiculadas na imprensa e, após iniciada a ação penal nº. 2003.51.01.500281-00, na qual o contribuinte figura nos autos do processo como réu.

Ora, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores que transitaram em contas bancárias, de titularidade do recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente das mesmas pertencerem a estabelecimentos bancários sediados no Brasil ou exterior; da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº.9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria deixado deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias no exterior representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Assim, não há dúvidas que a qualificação da multa tem origem na falta de comprovação da origem dos depósitos bancários através da apresentação de documentação hábil e idônea.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é que sobre os depósitos cuja origem não foi comprovado e não informados como rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, deveria ser constituído o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos (presunção legal), o que a meu ver caracterizam irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

[...]

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado pela falta de comprovação da origem dos depósitos bancários que autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos, porém por si só, é

insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável, motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais rendimentos deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados devem ser considerados omissão de rendimentos; a segunda que a falta de inclusão dos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da habitualidade e expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

[...]

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos/receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

[...]

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação, de que o suplicante deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e com habitualidade, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%. (*destacou-se*)

Já o voto condutor do acórdão recorrido mantém a qualificação da penalidade expressamente afastando a aplicação da Súmula CARF nº 14 por não se tratar, aqui, de omissão de receitas pautada em presunção legal:

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 efls.), 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.

[...]

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 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 (efls. 176 a 178):

10. Em 19.08.2005, o contribuinte foi intimado a comprovar as receitas relativa a rubrica Vendas de Imóveis151, 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 Imóveis151, 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 Polícia Federal em ocasião anterior (fls. 100/101)

b) em relação a rubrica VENDAS, dentro da conta Vendas de Imóveis151, 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)

Reintimada 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.

Em ambos os casos, a reiteração foi abordada, mas o fato de a autuação ter se pautado em presunção legal prestou-se a desmerecer, no paradigma, aquela circunstância, o que inviabiliza a caracterização do dissídio jurisprudencial entre eles. É certo, ainda, que ambos os casos noticia-se a apresentação de declaração retificadora para informação de valores omitidos. Mas no caso do paradigma a informação se referia aos depósitos bancários mantidos no exterior, e não aos rendimentos correspondentes, como verificado nestes autos. Para além disso, nestes autos está expressamente consignado que a retificação da DIPJ se deu no curso do procedimento fiscal, circunstância que não se infere do acórdão paradigma, apesar de em ambos os casos existir ação penal precedente.

Em consequência, também deve ser obstado o seguimento da matéria decorrente **“decadência do direito de o fisco constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos até 13.12.2005, em razão da aplicabilidade do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional”**.

Quanto à divergência suscitada pelo responsável, descrita como **“impossibilidade de se imputar conduta dolosa ao Sr. Perci e, consequentemente, impossibilidade de se lhe atribuir responsabilidade tributária, pelo simples fato de ter havido a retificação de DIPJ da Percy Agro para incluir receitas que não constavam da DIPJ original”** deve-se ter em conta que o acórdão recorrido manteve a imputação feita sob os seguintes fundamentos:

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.

[...]

Ainda, em vista da empresa não haver alterado o domicílio fiscal junto à unidade de jurisdição, razão pela qual a fiscalização teve que enviar 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.

Já o paradigma nº 1402-001.652 claramente diverge deste entendimento por demandar a demonstração de condutas específicas dos sócios-gerentes, mediante indicação de *quando, onde, como e qual o ato praticado que ensejou suas respectivas responsabilidades*, e

inclusive destacando que a entrega de DIPJ (ainda que lá de inatividade e aqui reconhecendo as receitas omitidas no curso do procedimento fiscal) *é ato que se atribui à empresa e não a seus sócios*:

Dos fundamentos acima fixados, tem-se que para existir responsabilidade tributária de terceiro são necessário dois pressupostos:

- a) existência de crédito tributário a pagar;
- b) conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito, praticada pelo terceiro responsável, da qual resulta o não pagamento de tributo pelo contribuinte direto.

Questiona-se se nas situações em que a empresa entrega DIPJ como inativa ou sem movimento tal situação é suficiente para se imputar responsabilidade tributária a seus sócios. A resposta é não. Aqui se está diante de ato praticado pela pessoa jurídica, relacionado ao cumprimento de obrigação acessória. Igualmente, há que se distinguir as situações que caracterizam a imputação de multa qualificada das situações que resultam imputação de responsabilidade a terceiro. Na multa qualificada se está diante de conduta da empresa. Por sua vez, na imputação de responsabilidade tributária a conduta é do terceiro, sócio ou não, mas sempre divorciada do agir e da vontade jurídica da empresa. A entrega de DIPJ não indicando a efetiva receita ou ainda mencionado que a empresa encontra-se inativa é ato que se atribui à empresa e não a seus sócios.

Ademais, dentre as obrigações acessórias está a de entregar, anualmente, a DIPJ. Do não cumprimento de tal obrigação, ou o cumprimento com atraso, resulta a exigência de multa. Contudo, se esta obrigação acessória for satisfeita de modo a ocultar a ocorrência de fato gerador, tem-se motivos para qualificar a multa e não para imputar-se responsabilidade tributária aos sócios da empresa.

No termo de sujeição passiva solidária, à fl. 469, destaca a autoridade fiscal:

- a) O quadro social era formado por Sérgio Rozenblit e Adriana Coelho Rozenblit, sendo que pelo contrato social cabia a ambos a administração da empresa;
- b) a empresa auferiu receita decorrente de depósitos bancários cuja origem não comprova, não escriturou, não apresentou escrituração contábil e não efetuou o pagamento do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Apresentou declaração de inatividade mencionando que permaneceu durante todo o ano de 2005 sem efetuar qualquer atividade operacional (fl. 470);
- c) Tendo os sócios agidos com infração à lei, incidiram as hipóteses de responsabilidade tributária solidária dos sócios contidas no artigo 210, VI, do RIR. arts. 124, I e II, 128 e 135, do CTN.
- d) Após citar tais artigos a autoridade fiscal transcreve o conteúdo dos mesmos e aponta decisões de DRJ e do CARF destacando que "respondem pelos créditos tributários os administradores que tenham praticados atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (fl. 471).

Pelo que se extrai das acusações contidas no termo de responsabilidade, a autoridade fiscal não distingue a conduta da empresa e a de seus sócios e, tampouco, descreve qualquer ato praticado por estes em infração à lei ou ao contrato social. Aqui, à toda evidência, está se imputando responsabilidade aos sócios pelo simples fato destes serem sócios e da empresa ficar devendo tributos. Ora, a norma de incidência da qual resulta a responsabilidade de terceiro em nada se confunde com a norma de incidência da qual resulta a obrigação de pagar tributo. Cada uma destas normas são regras jurídicas autônomas com suporte fático e sujeitos distintos. A obrigação de pagar tributo incide sobre atos jurídicos-tributários, ao passo que a responsabilidade tributária de terceiro, nas hipóteses previstas no artigo 135, III, decorrem de atos ilícitos dos agentes em relação aos quais se imputa tal responsabilidade.

No caso dos autos não se tem notícia de um único ato praticado pelos responsáveis tributários em proveito próprio. Igualmente, não se tem notícias de que fora usado recursos da empresa para pagamento de obrigações particulares dos sócios ou de

pessoas vinculadas aos sócios. Em momento algum a autoridade fiscal apontou a existência de eventual recurso pertencente à empresa creditado em conta dos sócios ou desviados em poder destes. **Também não descreveu conduta destes agindo com excesso de poderem em detrimento da empresa ou em proveito próprio.**

O argumento de que por serem administradores os sócios contribuíram nas irregularidades que levaram às declarações fraudulentas mostra-se genérico e não vinculado à conduta específica. Se a empresa, representada por seus sócios, tivesse depositado os recursos em conta particular dos sócios ter-se-ia situação passível de caracterização da responsabilidade solidária desates. *(destacou-se)*

Por fim, quanto à **“impossibilidade de responsabilização do espólio e/ou herdeiros do de cujus por qualquer penalidade tributária, independentemente de ser esta qualificada ou não”**, importa observar que o seguimento ao recurso especial se deu sob o seguinte fundamento:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *resta, no caso de direcionar-se a cobrança contra o espólio, ou herdeiros, do recorrente, José Perci 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, o acórdão paradigma apontado* (Acórdão nº 206-00.636, de 2008) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *tem-se, na referência a tributos, e não, genericamente, a créditos decorrentes de obrigações tributárias, uma consequência de resguardo da pessoalidade da punição, que não vai atingir quem não foi infrator.*

Contudo, um exame mais detalhado do paradigma evidencia que o excerto acima transcrito foi extraído de referência doutrinária invocada sob contexto fático distinto daquele em exame nestes autos. Como demonstrado na matéria precedente, a penalidade que se entendeu exigível do responsável tributário é a multa de ofício básica de 75% acrescida aos tributos não recolhidos e não declarados pela pessoa jurídica. Já no paradigma, a penalidade analisada correspondia ao descumprimento de obrigação acessória por pessoa jurídica de direito público que, na forma do art. 41 da Lei nº 8.212/91, é aplicada pessoalmente ao dirigente do órgão. Veja-se o que consta do voto condutor do paradigma:

Para a legislação previdenciária não há responsabilidade por descumprimento de obrigação acessória imposta à pessoa jurídica de direito público. Havendo o descumprimento da obrigação, a aplicação da penalidade pecuniária, auto de infração, será imposta pessoalmente ao dirigente do órgão ou entidade, conforme dispõe o art. 41 da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

"Art. 41. O dirigente de órgão ou entidade da administração federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal, responde pessoalmente pela multa aplicada por infração de dispositivos desta Lei e do seu regulamento, sendo obrigatório o respectivo desconto em folha de pagamento, mediante requisição dos órgãos competentes e a partir do primeiro pagamento que se seguir à requisição."

O próprio dispositivo legal destaca a pessoalidade da obrigação. Dessa forma, não há que se falar em aplicação do art. 131, do CTN ao caso concreto passando aos sucessores se existirem, a responsabilidade pela multa resultante do descumprimento da obrigação acessória.

Nesse sentido, traz Leandro Paulsen, em sua obra Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado, 9ª edição, pg. 911.

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

Tributos. Não abrange as multas, pois estas, embora obrigações tributárias, não constituem tributos. Tem-se, na referência a tributos, e não, genericamente, a créditos

decorrentes de obrigações tributárias, uma consequência de resguardo da personalidade da punição, que não vai atingir quem não foi infrator."

Ademais, podemos fazer uma comparação, que nos ajuda a entender a personalidade da multa imposta, demonstrando incabível seja a multa repassada a terceiro. Caso o procedimento fiscal tivesse ocorrido em data posterior a morte não seria cabível a aplicação do auto de infração, posto por ser obrigação personalíssima, não mais existiria infrator.

No mesmo sentido, ainda manifesta-se o autor às fls. 893 e 894:

"Noções importantes. Há várias noções fundamentais para a correta compreensão dos dispositivos integrantes deste capítulo acerca da responsabilidade tributária. Nos diversos dispositivos deste capítulo, a dimensão da responsabilidade é definida pela utilização ora do termo "tributo", ora das expressões "obrigação tributária" e "créditos tributários" ou da locução "créditos decorrentes de obrigações tributárias". Para a sua adequada compreensão, pois, é indispensável ter bem presente a distinção entre eles:

Tributos. O conceito do art. 3º do é inequívoco no sentido de que o tributo não constitui sanção de ato ilícito. Assim, o dispositivo que diz da responsabilidade pelas multas decorrentes do descumprimento da legislação tributária.

Responsabilidade pessoal (os pessoalmente responsáveis). Tal expressão, no presente capítulo, indica responsabilidade daquele a quem se refere, com exclusão de qualquer outro."

Dessa forma, entendendo não existir possibilidade seja mantida a presente autuação face ser o objeto da mesma personalíssima, e com a morte do autuado extinta estaria a obrigação.

CONCLUSÃO

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

Como se vê, é possível inferir pela doutrina citada no referido voto que no caso presente, no qual a multa de ofício é acessório da exigência do principal, que esta exigência não integraria o conceito de "tributo" referido no art. 131, inciso III do CTN. Todavia, não foi esta a premissa do paradigma. A exclusão da multa de ofício se deu, no caso, sob o entendimento de que a obrigação imputada ao sujeito passivo seria personalíssima, dada sua condição de dirigente de órgão público do qual era exigida obrigação acessória não cumprida. Sob esta ótica, não é possível cogitar como decidiria aquele Colegiado se estivesse frente a multa de ofício lançada contra pessoa jurídica da qual o *de cujus* era sócio-gerente, sujeitando-se solidariamente ao cumprimento da obrigação tributária, inclusive conforme consolidado pelo Pleno deste Conselho:

Súmula CARF nº 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.605, 1202-00.740, 1302-002.549, 1302-002.788, 1302-003.215, 1401-002.049, 1401-002.888, 2802-00.641 e 3201-002.186.

Aliás, a indicar que outra poderia ser a solução adotada em circunstâncias fáticas distintas, tem-se o posicionamento da redatora do voto vencedor do paradigma, ex-Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, acompanhando a maioria da 2ª Turma da CSRF na reforma de outro julgado (Acórdão nº 2301-002.573), como também referenciado pelo responsável tributário em seu recurso especial como representativo de manifestação no mesmo entendimento por ele defendido. No julgamento do referido recurso voluntário, a penalidade

aplicada fora afastada em razão do falecimento da pessoa física autuada, mas o voto condutor do Acórdão nº 9202-006.565 assim afirma seu cabimento:

Em que pese o excelente voto da relatora dou a questão resolução diversa.

Alega o Contribuinte que o auditor entendeu equivocadamente que o espólio é responsável por omissão de informação nas GFIP's, relativamente aos fatos geradores relacionados a contribuição previdenciária dos contribuintes individuais: autônomos; transportadores autônomos e comercialização de produto rural.

Ocorre que no direito tributário a obrigação principal de determinado tributo é nada mais do que a obrigação do contribuinte de pagá-lo e a obrigação acessória é a obrigação do contribuinte em fazer ou não fazer determinado ato no interesse da entidade.

Assim, constitui fato gerador da obrigação acessória qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não constitua a obrigação principal.

O descumprimento de obrigação acessória sujeita o infrator à multa de acordo com a legislação. No entanto, o espólio do Contribuinte alega que a multa aplicada de 100% não poderia atingir o espólio, bem como, os sucessores, porquanto, estes somente respondem pelos tributos principais, na medida em que a multa teria um caráter punitivo.

Na análise do caso concreto observo que se trata de Produtor Rural, o qual, inclusive, não responde pelos débitos na sua inscrição do CPF, mas sim através da matrícula CEI.

Dados do Relatório Fiscal:

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL:

CNPJ/CEI: 21.088.00036185

NOME EMPRESARIAL: MARCELLO CARNEIRO

ENDEREÇO: FAZENDA BADUADAO FUMACA ZONA RURAL

MUNICÍPIO: CACONDE, SP

O levantamento se refere as obrigações acessórias dos trabalhadores que prestaram serviço por meio de cessão de mão de obra como contribuintes individuais e transportadores autônomos

Para o Direito Tributário, no que se refere as Contribuições Sociais Previdenciárias, considera-se empresa a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional.

Não menos importante ressaltar que além da figura da Empresa a legislação previdenciária tem o cuidado de ressaltar que os equiparados a ela também seguirão estas regras.

Assim **equipara-se a empresa**, para efeito de contribuição previdenciária (art. 15, §único da Lei 8212/91):

a) o contribuinte individual, em relação a segurado que lhe presta serviço;

Os Produtores rurais não são exceção à regra da contribuição, embora recebam um tratamento diferenciado e uma diminuição da alíquota do imposto devido, sendo em muitos casos equiparados e empresa para fins de contribuição.

Por meio da figura da substituição previdenciária possuem tratamento diferenciado em relação às empresas em geral, que contribuem sobre a folha de pagamento (20% + Sat de 1, 2 ou 3%) ► substituição tributária ► incidente sobre a comercialização da produção rural. Permanecendo ainda o dever quanto a contribuição a **TERCEIROS** incidente sobre a folha de pagamento (legislação própria).

Importante ressaltar aqui que a responsabilidade da Empresa ou da entidade a ela equiparada é diversa da responsabilidade do indivíduo. A legislação previdenciária inova quando lista quem seriam os equiparados a empresa e iguala sua responsabilidade.

Por essa razão não há que se falar na aplicação do art. 131, III do CTN, ao presente caso:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

*I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
(Vide Decreto Lei nº 28, de 1966)*

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.

Isso por que não estamos falando aqui do sujeito passivo pessoa física que exerce suas atividades como autônomo. Mas sim de Produtor Rural (regime especial), cujo regramento dispensado a ele é o mesmo, seja pessoa jurídica ou física na modalidade de empresa ou de equiparado a ela, cuja responsabilidade pelas contribuições é integral.

O argumento de que este contribuinte responderia tão somente pela obrigação principal, pois o espólio não responde pela obrigação acessória, também não prospera. O Superior Tribunal de Justiça, vem, reiteradamente, entendendo que os arts. 132 e 133 do Código Tributário Nacional, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo.

Contudo, com ainda mais razão no caso em tela essa discussão já se encontra superada pelo fato de não se tratar de contribuinte individual comum, mas sim produtor rural. E a matrícula CEI assim como no caso de uma Empresa exige todos os recolhimentos independentemente da morte do seu titular, vez que a empresa ou a ela equiparada possuem natureza jurídica própria.

Desse modo, assiste razão a Fazenda Nacional, e neste ponto deve ser o acórdão recorrido reformado.

Resta evidente, assim, que o entendimento firmado no paradigma nº 206-00.636 foi determinado pela natureza personalíssima da obrigação da qual decorreu a penalidade examinada. Na medida em que o acórdão recorrido trata de multa aplicada a pessoa jurídica com imputação de responsabilidade solidária ao sócio-gerente, há dessemelhança significativa que, do mesmo modo como ponderado em relação à qualificação da penalidade subsistente em face da Contribuinte, impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos

confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte e CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial do responsável tributário (José Perci Ribeiro da Costa – Espólio), para exame, apenas, da matéria **“impossibilidade de se imputar conduta dolosa ao Sr. Perci e, conseqüentemente, impossibilidade de se lhe atribuir responsabilidade tributária, pelo simples fato de ter havido a retificação de DIPJ da Percy Agro para incluir receitas que não constavam da DIPJ original”**.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Como relatado, a questão posta diz respeito à exoneração integral das exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS, formuladas em bases trimestrais. A PGFN pretende que seja restabelecida a parcela correspondente ao último mês dos trimestres autuados.

O Colegiado *a quo* cancelou as exigências sob os seguintes fundamentos:

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 arrepio 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)

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 ns. IV, V e VI;(...)

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.

Esta Conselheira, integrante daquele Colegiado, divergiu juntamente com o ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior desta decisão, votando por manter parcialmente as exigências. Contudo, um exame mais detalhado dos autos evidencia que outra deve ser a conclusão neste momento.

A PGFN defende a validade do lançamento e a exclusão, apenas, do excesso indevidamente exigido.

O caso sob exame tem traços de semelhança com o analisado por esta Turma em 15 de março de 2017, conforme julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9101-002.608³, de cujo voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, extrai-se:

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

A apuração dos tributos está baseada em receitas de revenda de mercadorias que não haviam sido oferecidas à tributação, e que foram apuradas de acordo com os livros fiscais da contribuinte.

A apuração do IRPJ/CSLL se deu pelo lucro arbitrado, porque a escrituração mantida pela contribuinte era imprestável para determinação do lucro real, em virtude de erros e falhas que estão enumerados no Termo de Verificação Fiscal.

As mesmas receitas de revenda de mercadorias que serviram de base para a autuação de IRPJ/CSLL, também serviram de base para a exigência das contribuições PIS/COFINS.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial relativamente à nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS, por erro na periodicidade de apuração dessas contribuições.

O acórdão recorrido afastou a incidência de PIS e COFINS sob a justificativa de que os lançamentos se deram em bases trimestrais, quando o correto seriam bases mensais, havendo, portanto, erro jurídico, que inquinaria de nulidade por vício substancial o lançamento.

A PGFN pretende reverter essa decisão, indicando paradigma que, diante da mesma situação, ou seja, de erro na periodicidade de apuração de PIS e COFINS, não cancelou os lançamentos por vício de nulidade, mas apenas retificou as bases de cálculo.

O acórdão recorrido apresenta os seguintes fundamentos para o cancelamento dos lançamentos de PIS e COFINS:

[...]

Tanto o lançamento de PIS como o de Cofins se deram em bases trimestrais.

É o que se constata das fls. 19 a 21, 24 a 26.

O dislate aqui é juridicamente incontornável. Não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração.

Em suma, trata-se de eiva que inquina os lançamentos por vício substancial.

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e divergiram na matéria os Conselheiros André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra

Por tal ordem de razão, dou provimento ao recurso sobre a questão de PIS e de Cofins.

O acórdão paradigma, por sua vez, ao tratar de autuação com o mesmo tipo de erro na apuração de PIS e COFINS, não cancelou os lançamentos por vício de nulidade, mas apenas retificou as bases de cálculo, de acordo com os meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador:

Considerou-se, na linha aqui esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência. (grifos acrescidos)

O entendimento lá manifestado foi no sentido de que, como o auto de infração apontava a ocorrência de fatos geradores em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005, e como realmente havia ocorrido fatos geradores nessas datas, era correto manter a autuação para esses meses (março, junho, setembro e dezembro), apenas ajustando a base de cálculo para que ela representasse o faturamento do mês indicado no auto de infração, e não do trimestre.

É isso o que a PGFN busca nos presentes autos.

Alguns aspectos são importantes para examinar a questão da nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS sob exame.

O primeiro deles, é que há uma tabela que acompanha os autos de infração, intitulada "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA E LUCRO ARBITRADO ANO-CALENDÁRIO 2005", às fls. 40, e que discrimina a composição e o valor total da receita bruta mensal de vendas durante o referido ano.

Cabe observar também que a informação de períodos trimestrais ("trimestre 1", "trimestre 2", "trimestre 3" e "trimestre 4") só aparece nos autos de infração de IRPJ e CSLL.

A referência temporal que consta dos autos de infração de PIS e COFINS consiste apenas na indicação das datas de ocorrência dos fatos geradores, assim discriminadas: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005.

Não há dúvida de que ocorreram fatos geradores das contribuições PIS e COFINS em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005.

Também não há dúvida de que houve erro no lançamento de PIS e COFINS.

Mas esse erro consistiu em não indicar as datas de todos os fatos geradores ocorridos em 2005, especificamente as relativas aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2005. E englobar as receitas desses meses nos fatos geradores ocorridos em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constaram dos autos de infração de PIS e COFINS).

O que ocorreu é que o sistema eletrônico de apuração de tributos replicou nos autos de infração de PIS e COFINS as mesmas datas dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, agrupando as bases mensais nessas datas.

O primeiro erro do lançamento foi não exigir as contribuições PIS e COFINS que seriam devidas em relação aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2005.

E o segundo erro foi inflar equivocadamente a base de cálculo dos fatos geradores de PIS e COFINS ocorridos em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constam dos autos de infração de PIS e COFINS).

Com base nessas informações, penso que foi acertada a decisão contida no acórdão paradigma, de modo que ela deve ser reproduzida neste processo.

Como já mencionado, não há dúvida de que ocorreram fatos geradores das contribuições PIS e COFINS em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constam dos autos de infração dessas contribuições), cabendo apenas ajustar a base de cálculo desses fatos geradores aos valores das receitas auferidas em março, junho, setembro e dezembro de 2005, respectivamente.

Há ainda um outro ponto que precisa ser examinado em relação aos lançamentos de PIS e COFINS.

É que o voto que orientou o acórdão recorrido, antes de declarar a nulidade do lançamento de PIS e COFINS (que agora está sendo afastada), examinou alegação da contribuinte de que boa parte das mercadorias por ela comercializadas estavam sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de COFINS.

Em seu voto, o relator do acórdão fez considerações sobre a comprovação dessa alegação, apresentou planilhas constantes de laudo que teria sido elaborado a partir das notas fiscais de entrada e de livros fiscais, e ainda adotou um critério para apuração da base tributável, defendendo a proporcionalização das saídas em relação às entradas.

Contudo, a análise dessa questão pelo colegiado acabou ficando prejudicada, uma vez que se decidiu naquela oportunidade pela nulidade integral do lançamento de PIS e COFINS.

Afastando-se agora a nulidade, e visando evitar supressão de instância, especialmente porque há aspectos relacionados a exame de prova, entendo que os autos devem retornar à fase anterior, para que essa questão referente às mercadorias sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de COFINS seja devidamente apreciada pelo colegiado de turma ordinária.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para afastar a nulidade do lançamento de PIS e COFINS, e determinar o retorno dos autos à fase anterior, para que a questão relativa às mercadorias sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de COFINS seja devidamente apreciada pelo colegiado de turma ordinária. *(destaques do original)*

Nestes autos, porém, a autoridade fiscal não apurou mensalmente as receitas omitidas, conforme se vê no demonstrativo que instrui o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, às e-fls. 175/179. É certo que, no curso do procedimento fiscal, parte destas receitas foram detalhadas mensalmente, conforme demonstrativos de e-fls. 108 e 109, que detalham os montantes de R\$ 2.161.506,30 e de R\$ 658.524,98, consolidados trimestralmente à e-fl. 175, mas isto para questionamentos dirigidos à Contribuinte com vistas à confirmação destes valores, seguindo-se resposta com a juntada de documentos (e-fls. 111/174), além da consolidação trimestral para fins de determinação da base tributável. A afirmação, portanto, de que há detalhamento mensal daquelas receitas, demandaria a avaliação destes elementos e do critério de apuração, a impedir que, sem prejuízo à defesa do sujeito passivo, fossem determinados os valores que corresponderiam ao último mês de cada trimestre autuado.

Diversamente do exposto no precedente acima, na conclusão do procedimento fiscal, a autoridade lançadora não demonstrou a existência de receitas omitidas no último mês de cada trimestre, e seu erro não se limitou à informação acumulada das receitas do 1º e do 2º mês no último mês do trimestre na geração do auto de infração. O fiscal autuante adotou critério jurídico diverso do previsto na legislação para determinação da base tributável, razão pela qual não se pode, afirmar, aqui, que há mera improcedência desta majoração do último mês do trimestre, o que impede a correção do erro no contencioso administrativo na forma do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, para que o lançamento subsistente se amolde ao exigido no art. 142 do CTN.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Recurso especial do Responsável Tributário - Mérito

O responsável tributário afirma obscuro e contraditório o voto condutor do acórdão recorrido, porque a apontada omissão de receitas teve como consequência, justamente, a falta de pagamento de tributo, *o que contraria a premissa inicial adotada pelo voto condutor do acórdão de que a responsabilização não teria decorrido dessa falta de pagamento*. Entende, assim, evidenciada a violação ao entendimento já fixado pelo Superior Tribunal de Justiça e consolidado na Súmula STJ nº 430. Para além disso, demanda *critério objetivo para a responsabilização no presente caso*, e demonstração de nexo de causalidade entre a conduta do responsável *apta a justificar tal responsabilização*, ou ao menos demonstração de *interesse comum no fato gerador da obrigação*, para além do fato de ter sido ele sócio da empresa.

Equivoca-se o recorrente quando assevera que *sua responsabilização se deu somente por falta de pagamento de tributo supostamente devido pela pessoa jurídica*. A questionada ampliação das *possibilidades de satisfação dos créditos tributários*, mediante alcance de seu patrimônio pessoal, decorre da autorização legal expressa no art. 135, III do CTN, em face daqueles que, na administração da sociedade, praticam atos de infração à lei, consoante entendimento expresso por este Colegiado em 8 de agosto de 2019, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351⁴, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

A sujeição passiva indireta foi imposta com base no artigo 135 do CTN

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Sendo o caso em tela sobre a responsabilização tributária dos sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS, a apreciação recai sobre o inciso III do artigo, *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*.

Vale dizer que cabe aos sócios e dirigentes zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal. Fábio Ulhoa Coelho⁵ discorre:

“A razão de ser dessas formalidades, que o direito exige dos exercentes de atividade empresarial, diz respeito ao controle da própria atividade, que interessa não apenas aos sócios do empreendimento econômico, mas também aos seus credores e parceiros, ao fisco e, em certa medida, à própria comunidade. O empresário que não cumpre suas obrigações gerais – o empresário irregular – simplesmente não consegue entabular e desenvolver negócios com empresários

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, divergindo na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2008.

regulares, vender para a Administração Pública, contrair empréstimos bancários, requerer a recuperação judicial etc. Sua empresa será informal, clandestina e sonegadora de tributos.”

Quando o art. 135 do CTN dispõe, no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem **poderes de administração** sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre **todos** aqueles que ocupam o quadro societário, mas **apenas** sobre aqueles que incorreram *em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado*, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva:

[...]

Percebe-se que a acusação recai sobre (1) a utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; (2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas, e (3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, **para o caso concreto**. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à **fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea** (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

[...]

Em relação à utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias, resta caracterizada a fratura exposta na atuação daqueles que possuem poder de gerência/administração da pessoa jurídica.

A utilização das notas fiscais sem lastro deu ensejo à glosa de despesas (item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal), que teve repercussão para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006, e IRRF (pagamentos sem causa/beneficiário não identificado) relativos a fatos geradores de 2006 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

Ou seja, a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeito a **atos de gestão praticados** no decorrer do ano-calendário de 2006.

Transcrevo o que consta no contrato social da pessoa jurídica, sobre atos praticados pelo administrador:

[...]

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR detinha poderes de gestão/administração da empresa, **para o ano-calendário de 2006**.

Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica-tributária.

Tendo em vista que os recursos voluntários trouxeram matérias que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido (porque a decisão afastou a responsabilidade tributária e tornou a apreciação das matérias prejudicadas naquele julgamento), cabe o retorno dos autos para a *turma a quo*.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e dar **provimento parcial** ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a responsabilização tributária de VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR, e determinar o retorno dos autos para a *turma a quo*. (*destaques do original*)

Também aqui a acusação recai ***apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos***. A autoridade fiscal demonstra que o sócio gerente da pessoa jurídica praticou atos de gestão amparado no que lhe confere o contrato da sociedade, e assim praticou *ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária*, no caso, a declaração de rendimentos significativamente inferiores aos que sabiam auferidos, consoante assim descrito no Termo de Sujeição Passiva Solidária às e-fls. 206/207:

[...]

b) que o contribuinte prestou declaração falsa às autoridades fazendárias, com intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte a autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, quando da entrega da DIPJ-2001, em 28.04.2004, na qual informou as receitas auferidas de R\$ 937.242,98 e posteriormente retificadas para R\$ 3.098.749,28, em 14.06.2005, no decorrer da ação fiscal.

Tal fato, em tese, configura 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.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 135, inciso III da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

[...]

Cite-se, por oportuno, exemplo de jurisprudência a respeito:

“A prática do ilícito pelo dirigente de uma sociedade, por força do disposto no artigo 135 do CTN, autoriza que sobre este recaia diretamente a exigência fiscal constante do lançamento de ofício. (Ac. 1º CC 101-85.991/94 – DO 19.04.95).

Considerando que o Sr. JOSE PERCI RIBEIRO DA COSTA era o representante do sujeito passivo perante a Receita Federal, conforme a tela da Receita Federal, ocupava cargo de sócio gerente do sujeito passivo, sobre ele deve recair a sujeição passiva solidária em tel.

Recorde-se que a Contribuinte havia apresentado declaração com resultados ínfimos, majorando-os em 230% no curso do procedimento fiscal desenvolvido em paralelo com investigação da Polícia Federal, inclusive com apreensões que se prestaram como justificativas para não apresentação de elementos requeridos pela autoridade fiscal, como assim descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal às e-fls. 176/180:

13. Em 30.09.2005, o contribuinte, representado pela procuradora, apresentou as seguintes justificativas para não atendimento da intimação (fls. 156/161):

Houve duas apreensões de documentos:

- a) Em 02/08.2001, realizada pelo Dr. Marcos Vinícius Deneno e Reinaldo S. Boarim, cujo auto de apreensão não foi entregue ao Sr. Percy e nem esclarecido o destino daquela documentação. O contribuinte alegou que sempre tentou acessar a documentação apreendida em 2001, contudo, devido a outros acontecimentos não houve possibilidade de recuperação de documentos;
- b) Em 15.03.2004, realizada pelo Dr. Paulo Gustavo Maiorino, os documentos apreendidos aguardam a perícia judicial conforme Informação nº 477/05 – NUCRIM/SETEC/SR/DPF/SP. Assim, os documentos apreendidos ficam aguardando o laudo pericial elaborado pelo perito responsável.

14. Em vista de reiteradas exposições no sentido de que os documentos se encontravam retido Polícia Federal local, o que estaria dificultando o atendimento das intimações fiscais por parte da empresa esta Seção de Fiscalização da DRF/SJ Campos encaminhou o Ofício nº 346/2005/GAB/DRF/SJC (fls. 150/151) à referida repartição federal, obtendo, como resposta do Sr. Delegado-Chefe, que o inquérito já se encontrava relatado desde 12.03.2004, ocasião que está à disposição da Justiça Federal - Ofício nº 373/0312005-CART/DPF.B/SJK/SFI/DPF/SP (fls. 152). Através dessas informações, observa-se que a empresa apesar de insistentes dificuldades alegadas no atendimento às intimações, não procurou sequer acompanhar junto aos autos policiais e judiciais o real andamento e situação dos mesmos. Prova disso, é que no decorrer desta ação fiscal em nenhum momento houve a entrega de cópia de qualquer documentação comprobatória como requerimento ou petição, endereçado e protocolado junto à Polícia Federal ou à Justiça Federal, nesse mister, e tampouco de respectiva negativa de acesso ou óbices de qualquer natureza de forma expressa, manifestada por esses órgãos estatais.

15. Com referência à segunda apreensão de documento ocorrida, realizada pela Polícia Federal conforme apontado na missiva do contribuinte, datada de 30.09.2005 (fls. 159), observa-se que através de cópia da própria "Informação nº 477/05-NUCRIM/SETEC/SR/DPF/SP" juntada àquela; onde se destaca a informação prestada pelo Núcleo de Criminalística da Polícia Federal de que o objeto da atividade desenvolvida trata-se de perícia de informática (grifei). Portanto, as dilatações de prazos solicitados para atendimento das intimações fiscais, acerca de livros e outros documentos, de cunho fiscal, não se sustentam nessa fundamentação;

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;

Resta evidente, no cenário assim descrito, que o sócio-gerente, única pessoa a quem incumbia a definição das ações da Contribuinte, tinha conhecimento dos resultados auferidos e da sua anterior declaração ao Fisco por valores reiteradamente minorados, conduta

que extrapola a mera falta de recolhimento e caracteriza o intuito fraudulento de impedir que o Fisco tomasse conhecimento dos fatos geradores sabidamente ocorridos.

O presente caso, portanto, distingue-se substancialmente daqueles que, apreciados judicialmente em face de pedidos de redirecionamento de execuções fiscais, ensejam o entendimento consolidado de que *a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio*.

Esclareça-se, ainda, que a imputação de conduta dolosa está devidamente expressa no Termo de Sujeição Passiva Solidária antes transcrito, que vincula a fraude ocorrida à gerência do recorrente, diversamente do que assim expresso por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.047, invocado no recurso especial:

Os responsáveis tributários também questionam a acusação contra eles formulada, porque a Fiscalização não comprovou as infrações ao art. 135 do CTN, e a responsabilização não poderia se sustentar apenas na procuração conferida a Gregório Marcos Garcia Neto, ou na condição de sócios administradores de Solange de Souza e Oswaldo Alves de Oliveira.

A autoridade fiscal se empenhou em demonstrar a validade da procuração conferida a Gregório Marcos Garcia Neto, com o fim especial de gerir e administrar todos os negócios e interesses da outorgante, podendo para tanto: 1) abrir, movimentar e encerrar contas correntes e outras junto a quaisquer Bancos e estabelecimentos de crédito em geral, notadamente o Banco do Brasil S/A, Banco Central do Brasil, Banco Sudameris Brasil S/A, Banco do Estado de São Paulo S/A e Caixas Econômica Federal ou Estadual, Banco Bradesco S.A, Banco Itaú S/A, Banco Safra S/A, Bank Boston S/A e Banco Real S/A;...

No Termo de Sujeição Passiva referente a este responsável, consignou que:

Tendo em vista as procurações apresentadas pelas instituições financeiras, **CONSTATAMOS** que Vossa Senhoria possuía procuração válida no ano-calendário de 2006, para movimentar as contas bancárias da empresa **AGREGA CONFECÇÕES LTDA**, CNPJ Nº 01.798.041/0001-38. Além disso, a procuração conferia-lhe **poderes para gerir e administrar todos os negócios da empresa em tela.**

Com isto e tendo em vista para os fins do disposto no artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN, fica Vossa Senhoria **CIENTIFICADA** da exigência tributária de que trata o Auto de Infração lavrado relativamente aos tributos devidos contra o sujeito passivo supra referido, cujas cópias seguem em anexo ao presente Termo.

A imputação feita a Solange de Souza e Oswaldo Alves de Oliveira resulta da constatação de que eles eram sócios *da empresa em epígrafe, com poderes de administração* conforme contrato social da autuada. A responsabilização pelo crédito tributário é constituída nos mesmos termos do segundo parágrafo da citação anterior.

Possivelmente a autoridade fiscal, vislumbrando na conduta da contribuinte a hipótese de qualificação da penalidade e a prática de crime contra a ordem tributária, concluiu que os recorrentes, por gerirem a sociedade, deveriam ser responsabilizados pessoalmente pelo crédito tributário, na medida em que o art. 135 do CTN assim prevê:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os **mandatários**, prepostos e empregados;

III - os **diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.** (negrejou-se)

O dispositivo legal permite esta interpretação, mediante classificação da fraude tributária e do crime contra a ordem tributária na hipótese de *infração de lei* acima referida. De outro lado, porém, o Supremo Tribunal Federal já decidiu, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR e sob o rito da repercussão geral, que o *art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.*

Significa dizer que não basta demonstrar que o responsável foi diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica. É fundamental vincular o crédito tributário exigido a atos destas pessoas *praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que a infração*. Demonstrada a fraude ou o crime contra a ordem tributária, a vinculação do crédito tributário daí decorrente com a conduta do responsável pode ser mera consequência lógica, em razão de sua condição como o administrador da sociedade que não pode negar conhecimento das infrações praticadas.

Contudo, é necessário que esta acusação integre o ato de responsabilização do gerente/administrador, e como antes visto a autoridade fiscal não logrou constituir validamente a acusação de fraude tributária. Em consequência, resta também incompleta a constituição da relação jurídica que poderia obrigar os acusados a responder solidariamente pelo crédito tributário lançado. Em verdade, os responsáveis estão assim classificados apenas por serem gerentes ou representantes da pessoa jurídica, o que prejudica a validade da acusação com base no art. 135 do CTN.

Assim, no que tange à responsabilidade tributária imputada a Gregório Marcos Garcia Neto, Solange de Souza e Oswaldo Alves de Oliveira, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recursos voluntários.

A responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III do CTN, portanto, se estabelece quando demonstrada infração qualificada e a gerência exercida pelo sócio no período atuado. Diversamente do verificado no caso apreciado no Acórdão nº 1101-001.047, no qual a autoridade fiscal nada consignou para caracterizar o intuito de fraude, nestes autos a ocorrência de sonegação restou descrita e, em tais circunstâncias, a ação do sócio gerente para implementação desta infração qualificada de lei é decorrência lógica do fato de ser ele o único agente por meio do qual a pessoa jurídica exerce suas atividades, inclusive a determinação, declaração e recolhimento dos tributos devidos em razão dessas atividades.

Por fim, importa esclarecer que a responsabilização prevista no art. 135 CTN não é expressa com a mesma ressalva constante no *caput* do art. 134 do CTN, para os *casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal do contribuinte*, e assim é, necessariamente solidária, inclusive porque consolidado o entendimento de que a pessoalidade indicada no *caput* do art. 135 do CTN não se presta a excluir a Contribuinte do pólo passivo da obrigação tributária:

Súmula CARF nº 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.605, 1202-00.740, 1302-002.549, 1302-002.788, 1302-003.215, 1401-002.049, 1401-002.888, 2802-00.641 e 3201-002.186.

Diante do exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial do responsável tributário.

Em conclusão, o presente voto é no sentido de:

- CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO;
- NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte;
- CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial do coobrigado Sr. José Perci Ribeiro da Costa e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora