



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.002330/2010-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.718 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2021
Recorrente ZERA INTEGRADORA DE SOLUÇÕES DE INFORMÁTICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA OU AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO.

Rejeita-se as alegações de nulidade, quando se constata que a autoridade fiscal descreveu os fatos apurados de forma que a empresa e todos os intervenientes no processo puderam ter nítida compreensão das infrações autuadas. Inexistência de prejuízo à defesa ou ao exercício do contraditório.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, exceto quando constatado dolo, fraude ou simulação, ou ausente o pagamento antecipado ou a confissão de débitos, quando a referida contagem se dá na forma do art. 173, inciso I do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN. INSUFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

A mingua de apontamento de elementos suficientes a apontar a tipificação as hipóteses previstas pelo art. 124 (incisos I e II), impõe-se o afastamento da “responsabilidade tributária” imposta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a sujeição passiva da empresa Probank Software e Consultoria S/A, vencidos os Conselheiros Andréia Lucia Machado Mourão (relatora), Ricardo Marozzi Gregório e Marcelo Cuba Netto, que votaram por manter a referida responsabilidade. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca votou pelas conclusões da relatora quanto à decadência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Assinado Digitalmente

Andréia Lúcia Machado Mourão – Relatora

Assinado Digitalmente

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** interposto em face do Acórdão nº 05-32.216 – 4ª Turma da DRJ/CPS, de 20 de janeiro de 2011.

O crédito tributário lançado se refere à exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, em função da falta de recolhimento do IRRF sobre remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica, infração identificada no ano-calendário 2005.

Da autuação.

Descrição.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF), no período em análise, ao mesmo tempo que a contribuinte apresentava uma movimentação financeira expressiva, informou receitas zeradas na DIPJ, o que deu origem à ação fiscal que culminou na presente autuação.

Como a empresa não foi localizada no endereço constante no cadastro da RFB, a ciência do início da ação fiscal e de todos os termos de intimação fiscal foram feitas por meio de editais afixados na dependência da DRF Barueri/SP. Foi elaborada, em consequência, Representação Fiscal com proposta de inaptdão do CNPJ, protocolizada sob nº 13896.001808/2010-07.

Para determinar as receitas auferidas pela empresa no ano-calendário 2005, foram utilizadas informações contidas no sistema DIRF. Solicitou-se às fontes pagadoras identificadas nas DIRF, dentre outros documentos, cópias de notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo e às instituições financeiras, informações das movimentações financeiras via Requisição de Movimentação Financeira – RMF.

Nos casos em que não foram obtidas cópias das notas fiscais solicitadas, quer seja pelo não atendimento das empresas diligenciadas ou pelas mesmas não terem sido localizadas, as receitas omitidas foram calculados com base na comparação entre os valores declarados pelas fontes pagadoras na DIRF com os registros constantes nos extratos bancários obtidos via RMF.

Foram apuradas as seguintes infrações:

- Omissão de receitas de atividades operacionais apuradas a partir das informações obtidas junto aos clientes tomadores dos serviços;
- Omissões de receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada;
- Falta de recolhimento dos tributos retidos das empresas prestadoras de serviço.

O imposto devido foi determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, nos termos do inciso II do art. 530 e do art 532 do RIR/99.

Foram constituídos os seguintes créditos tributários:

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica, efetuando a compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF/1708), incidente sobre as notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo (ANEXO II);
- b) Contribuição Social s/ Lucro Líquido, apuradas sobre a mesma base de cálculo do IRPJ, compensando-se as CSLL destacadas e incidentes nas notas fiscais emitidas pela fiscalizada (ANEXO II) e Auto de Infração da CSLL, retida e não recolhida, conforme demonstrado no ANEXO V;
- c) COFINS, apuradas sobre a mesma base utilizada para a apuração do IRPJ, compensando os valores das retenções incidentes sobre as notas fiscais emitidas pela fiscalizada (ANEXO II), e ainda, os valores da COFINS retidas e não recolhidas, incidentes sobre as notas fiscais emitidas pelas empresas contratadas para prestação de serviços (ANEXO V);
- d) Contribuição social s/ PIS, apuradas sobre a mesma base de cálculo do IRPJ, compensando as contribuições do PIS incidentes sobre as notas fiscais emitidas pela fiscalizada (ANEXO II), e ainda, as contribuições ao PIS, retidas e não recolhidas, incidentes sobre as notas fiscais emitidas pelas empresas contratadas para prestação de serviços (ANEXO V), e,
- e) os valores do Imposto de Renda Retido na Fonte, retidos e não recolhidos, incidentes sobre as notas fiscais emitidas pelas empresas contratadas para prestação de serviços (ANEXO V) – **objeto dos presentes autos.**

Da multa agravada.

Conforme mencionado, como a empresa não foi localizada no endereço constante no cadastro da RFB, a ciência do início da ação fiscal e dos termos de intimação/reintimação fiscal solicitando esclarecimentos e apresentação de Livros Diário, Razão, extratos de contas bancárias e de aplicações financeiras foram feitos por meio de editais afixados na dependência da DRF Baueri/SP, que não atendeu às intimações.

Assim, a multa referente à omissão de receitas foi agravada em 50% pela falta de atendimento às intimações, conforme previsão do art. 959 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999) e art. 44 da Lei 9.430/1996, chegando-se ao percentual de 112,5%.

Da multa qualificada.

Aplicou-se, ainda, a duplicação do percentual da multa de ofício agravada, de modo que a multa de ofício incidente sobre os valores apurados foi de 225%. Transcrevo trecho do TVF com a justificativa:

Aos valores submetidos à tributação por esta fiscalização, referentes à omissão de receitas foi aplicada multa qualificada, por ter o contribuinte praticado atos que se enquadram nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, incorrendo na hipóteses previstas no §1º do artigo 44 da Lei 9.430/96 (com redação dada pela Lei 11.488/07).

A ação/omissão dolosa está caracterizada em diversas condutas, como:

- ✓ A empresa não foi localizada no endereço constante no cadastro da RFB, tendo sido elaborada Representação Fiscal com proposta de Inaptdão do CNPJ, protocolizada sob nº 13896.001808/2010-07.

- ✓ Da análise dos documentos apresentados pelas empresas diligenciadas e pesquisas efetuadas por esta fiscalização, apurou-se que o sujeito passivo utilizou-se de procedimento fraudulento para eximir-se do pagamento dos impostos e contribuições incidentes sobre as suas operações.
- ✓ O procedimento consistiu na transferência dos contratos mantidos com os seus clientes para a PROBANK S/A, CNPJ 42.778.183/0003-82 que posteriormente os transferiu para a empresa PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02 817.035/0001-28, esvaziando assim a carteira de clientes da ZERA INTEGRADORA DE SOLUÇÕES DE INFORMÁTICA LTDA, CNPJ 05 459.401/0001-28.
- ✓ Ocorre que, o Sr. MILTON SERGIO CONCA, CPF 058.050.878-12, RG 12.130.487, foi sócio administrador da Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda, CNPJ 05.459.401/0001-28, desde o início da atividade da empresa em 06/09/2002 até 02/01/2008 e no período de 20/04/2006 a 29/10/2008 também ocupou o cargo de Diretor Técnico, assinando pela empresa PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.817.035/0001-28.
- ✓ Embora tenha alterado o contrato social, o cadastro do CNPJ incluindo como sócios responsáveis ANDRÉ LUIS MOLINA e EDNA APARECIDA SERVIDONE a partir de janeiro de 2008, todas as irregularidades apuradas no sujeito passivo foram praticados no período em que constava como sócio administrador, o Sr. MILTON SÉRGIO CONCA.
- ✓ Observamos que os sócios admitidos são pessoas desprovidas de capacidade econômica e financeira, com indício de interpostas pessoas, conforme abaixo descrito:

EDNA APARECIDA SERVIDONE:

- > cadastrada no CPF em 2006
- > consulta no site do TSE , o nº do título de eleitor inexistente;
- > não localizada nos 3 (três) domicílio fiscal (cadastro CPF, JUCESP e DIRPF).

ANDRÉ LUIS MOLINA

- > cadastrado no CPF em 2006;
- > não existe declaração de ajuste do Imposto de Renda Pessoa Física;
- > não localizado nos 2 (dois) domicílios fiscais (cadastro CPF e JUCESP).

- ✓ Na mesma alteração contratual em que os sócios foram substituídos, comunicou-se também a alteração de endereço do sujeito passivo para a Rua Mazzini, 447 fundos - Cambuci/SP, que coincidentemente é o mesmo endereço do sócio André Luis Molina - Rua Mazzini 447 Cambuci/SP;
- ✓ Apresentação de DIPJ com informação de que não auferiu receitas de atividades (DIPJ ZERADAS) e DCTFs com valores incorretos das retenções na fonte;
- ✓ Impediu a cobrança dos impostos e contribuições sociais inclusive os valores retidos das empresas contratadas, prestadoras de serviços, uma vez que as DCTF transmitidas, ainda que contivessem valores incorretos, foram RETIFICADAS mediante a apresentação de DCTF retificadora, ZERANDO as informações anteriormente prestadas;
- ✓ Os valores retidos de Imposto de Renda Retido na Fonte (código 1708), bem como das Contribuições Sociais de PIS, COFINS e CSLL retidos sobre os pagamentos efetuados à prestadores de serviços, não foram recolhidos aos cofres da União.

Da sujeição passiva solidária.

Foram lavrados Termos de sujeição Passiva solidária em nome de:

- a) Sr. Milton Sérgio Conca, CPF 058.050.878-12, RG 12.130.487, sócio administrador à época dos fatos, nos termos dos arts. 124 c/c 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).
- b) PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.817.035/0001-43, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Quanto à responsabilidade imputada ao **Sr. Milton Sérgio Conca** é justificada no TVF da seguinte forma:

Conforme já informado no tópico referente à multa qualificada, o ex-sócio administrador, Sr. Milton Sérgio Conca utilizou de procedimento fraudulento para eximir o sujeito passivo do pagamento dos impostos e contribuições incidentes sobre as suas operações.

Conforme acima informado, o Sr. MILTON SERGIO CONCA, CPF 058.050.878-12, RG 12.130.487, foi sócio administrador da Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda, CNPJ 05.459.401/0001-28, desde o início da atividade da empresa em 06/09/2002 até 02/01/2008 e no período de 20/04/2006 a 29/10/2008- também ocupou o cargo de Diretor Técnico, assinando pela empresa PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.817.035/0001-28.

Embora tenha alterado o contrato social, o cadastro do CNPJ incluindo como sócios responsáveis ANDRE LUIS MOLINA e EDNA APARECIDA SERVIDONE a partir de janeiro de 2008, todas as irregularidades apuradas no sujeito passivo foram praticados no período em que constava como sócio administrador, o Sr. MILTON SERGIO CONCA.

Os fatos acima descritos caracterizam a conduta prevista nos incisos I, II e V do artigo 1º e art. 2º da Lei 8.137/90, que tipificam ilícitos contra a Ordem Tributária, comprovando-se que foram omitidas informações e prestadas declarações inexatas às autoridades fazendárias, bem como sendo caracterizadas as condutas descritas nos 71 e 72 da Lei 4.502/64, com infração evidente à lei em benefício próprio ou de terceiros, restou caracterizada a sujeição passiva solidária do Sr. MILTON SERGIO CONCA, CPF 058.050.878-12, nos termos dos art. 124 e 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Quanto à empresa **Probank Software e Consultoria**, a Fiscalização concluiu que se trata de sucessora de fato da empresa Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda. Segue transcrição de trecho do TVF relativo à solidariedade:

Considerando o procedimento da ZERA INTEGRADORA DE SOLUÇÕES DE INFORMÁTICA LTDA, CNPJ 05.459.401/0001-28, que transferiu os contratos mantidos com os seus clientes para a PROBANK S/A, CNPJ 42.778.183/0003-82 que posteriormente os transferiu para a empresa PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.817.035/0001-28, esvaziando assim a sua carteira de clientes;

Considerando que embora o Sr. Milton Sérgio Conca tenha se retirado da Zera em sessão de 02/01/2008, incluindo como sócios responsáveis pela Zera, os Srs. ANDRÉ LUIS MOLINA e EDNA APARECIDA SERVIDONE, pessoas

desprovidas de capacidade econômica e financeira, com indício de interpostas pessoas, a partir de janeiro de 2008, todas as irregularidades apuradas no sujeito passivo foram praticadas no período em que constava como sócio administrador, o Sr. MILTON SERGIO CONCA;

Considerando que o Sr. MILTON SERGIO CONCA, CPF 058.050.878-12, RG 12.130.487, foi sócio administrador da Zera integradora de Soluções de informática Ltda, CNPJ 05.459.401/0001-28, desde o início da atividade da empresa em 06/09/2002 até 02/01/2008 e no período de 20/04/2006 a 29/10/2008 também ocupou o cargo de Diretor Técnico, assinando pela empresa PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.817.035/0001-28;

Concluimos que a PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.817.035/0001-43 é sucessora de fato da empresa ZERA INTEGRADORA DE SOLUÇÕES DE INFORMÁTICA LTDA, CNPJ 05.459.401/0001-28, sendo, portanto responsabilizado como SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO nos termos dos art.124 da Lei nº 5.172/1966 (CTN),

Do crédito tributário.

A exigência de IRRF totalizou **R\$ 488 259,81**, incluídos principal, multa de ofício (225%) e juros moratórios, distribuídos da seguinte forma:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ	126.592,68
Juros de mora (calculados até 31/08/2010)	76.833,66
Multa proporcional (225%)	284.833,47
TOTAL	488.259,81

Da Impugnação.

Primeiramente deve ser ressaltado que o Sr. Milton Sérgio Conca e a empresa Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda não apresentaram impugnação.

Na impugnação apresentada pela empresa Probank Software e Consultoria S/A, a impugnante (a) defende que teria havido alteração do critério jurídico adotado no lançamento pela decisão recorrida, de modo que esta seria nula; (b) contesta a imputação da responsabilidade solidária; (c) aponta que estariam decaídos os lançamentos do crédito tributário apurado no período anterior a outubro de 2005, em função do prazo prescricional previsto no art. 150, § 4º do CTN; e (d) defende a impossibilidade de aplicação da multa.

Da Decisão da DRJ.

A DRJ analisou a Impugnação apresentada pela empresa Probank Software e Consultoria S/A e decidiu por manter a imputação da responsabilidade tributária solidária em relação à empresa Probank Software e Consultoria S/A e manter integralmente o crédito tributário lançado.

Segue a ementa do Acórdão:

ASSUNTO : NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

RESPONSABILIDADE SOLIDARIA TRIBUTOS. CONTRIBUIÇÕES. MULTA AGRAVADA E QUALIFICADA.

Em vista da presença de fatos que evidenciam plenamente o vínculo existente entre a impugnante e os fatos que culminaram com a formalização do lançamento, correta é sua responsabilização solidária pelo crédito tributário exigido.

A responsabilidade solidária não se restringe-se aos tributos e contribuições exigidos, abrangendo também as multas imputadas, inclusive a multa de ofício agravada e qualificada, em vista de sua natureza patrimonial e não pessoal.

IRRF. IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa.

DECADÊNCIA. FRAUDE. PRAZO.

Diante da caracterização de conduta fraudulenta, com a conseqüente qualificação da multa de ofício, a decadência rege-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, não se consumando para os fatos geradores em que houve formalização do crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Da Ciência.

Em 25/02/2011, a empresa **Zera Integradora de Soluções de Informática LTDA** foi cientificada da decisão recorrida, por meio do Edital nº 10/11 SECAT/BRE-JF (fl. 393), e não apresentou Recurso Voluntário. Conforme já relatado, também não havia apresentado impugnação.

A empresa **Probank Software e Consultoria S/A**, por sua vez, foi cientificada da decisão recorrida de duas formas:

- em 23/02/2011, via postal, por meio da intimação do Presidente da Probank Software e Consultoria S/A, Sr. Fabio Abreu Schettino (fl. 409);
- em 07/03/2011, pelo Edital nº 14/2011-JF

O Recurso Voluntário em nome da empresa **Probank Software e Consultoria S/A** foi apresentado em **18/03/2011**.

Do Recurso Voluntário.

Em um longo arrazoadado, a empresa **Probank Software e Consultoria S/A**, em suma, apresenta os argumentos sintetizados a seguir:

- a) protesta pela tempestividade da apresentação do recurso voluntário;
- b) apresenta contexto fático, por meio do qual busca sumarizar as questões que serão discutidas;
- c) reitera a impossibilidade de configuração da sujeição passiva solidária por inexistência de interesse comum na prática do fato gerador, enfatizando os seguintes pontos:
 - falta de comprovação das premissas fiscais: lançamento efetuado com base em meros indícios;
 - ausência de atos de gestão no exercício da função de diretor técnico;

- d) defende que teria havido alteração do critério jurídico adotado no lançamento pela decisão recorrida em relação à responsabilidade. Aponta que o auto de infração / termo de sujeição passiva solidária dispôs que a Recorrente seria responsável solidária com base no art. 124 do CTN, enquanto que a decisão recorrida alterou os fundamentos da autuação, estabelecendo que a responsabilidade pelos tributos decorreria de sucessão (responsabilidade por sucessão) e não pelo interesse comum (responsabilidade solidária). Conclui:

Ao se considerar que a responsabilidade da Recorrente seria decorrente de sucessão empresarial (como o fez o acórdão recorrido), restou configurada a alteração nos fundamentos da autuação e no critério jurídico adotado, sendo tal ato erro de direito no enquadramento do instituto da responsabilidade, motivo pelo qual deve ser cancelado o crédito tributário em relação à Recorrente, sem a possibilidade de lavratura de novo Auto de Infração (art. 146 c/c 149 do CTN).

- e) alega a decadência do lançamento do crédito tributário apurado nos períodos anteriores a outubro de 2005, em função do prazo previsto no art. 150, § 4º c/c art. 156 do CTN.
- aponta que a decisão recorrida afastou a alegação de decadência, por entender que, diante da ausência de recolhimento dos tributos, a contagem do prazo decadencial seria regida nos termos dos art. 173, I do CTN;
 - apesar de não ter acesso à contabilidade da Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda, enfatiza que a própria Fiscalização anexou Declarações do Imposto de Renda na Fonte - DIRF's que comprovam retenções de Imposto de Renda, além de CSLL, PIS e COFINS em todos os períodos autuados (janeiro a dezembro de 2005) efetuados por empresas que realizaram pagamentos por serviços prestados pela ZERA LTDA.
- f) sustenta a impossibilidade de aplicação da multa de ofício à recorrente.
- quanto a esta matéria, não discute o mérito, mas defende que, independentemente da validade da aplicação da multa, penalidades aplicadas ao sujeito passivo da obrigação tributária, Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda, não poderiam ser estendidas ao recorrente;
 - que a lavratura do Auto de Infração com a imposição das multas em patamares qualificados ocorreu em momento posterior à suposta sucessão (como afirmado pela própria Fiscalização).
 - cita julgado do Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), que decidiu que as multas moratórias e punitivas apenas são devidas nos casos de lavratura de Auto de Infração anteriormente à sucessão, tendo em vista que as referidas multas tornam-se parte do passivo da pessoa jurídica.

Ao final, requer:

À vista do exposto, requer a Recorrente seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para que:

- (i) Seja acolhida a alegação de ilegitimidade passiva, eis que os requisitos necessários à imputação de responsabilidade solidária, conforme

demonstrado, não se configuraram no plano fático, cancelando-se a exigência do crédito tributário em nome da Recorrente;

(ii) Seja acolhida a alegação de alteração do critério jurídico entre a Autuação/Termo de Sujeição Passiva e o lançamento, cancelando-se a exigência do crédito tributário em nome da Recorrente, face a violação ao art. 146 do CTN;

(iii) Caso sejam ultrapassadas as preliminares arguidas, seja acolhida a alegação de decadência do crédito tributário relativo às competências de janeiro a setembro de 2005, reconhecendo a extinção das somas apuradas a título de IRRF;

(iv) Subsidiariamente, caso não se entenda pela desconstituição do Termo de Sujeição Passiva Solidária, o cancelamento das multas aplicadas, posto que a cominação da pena somente é imputável ao agente que pratica o fato imponível, qual seja, ZERA INTEGRADORA;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, Relatora.

Conhecimento.

Conforme relatado, em 25/02/2011 a empresa **Zera Integradora de Soluções de Informática LTDA** foi cientificada da decisão recorrida, por meio do Edital nº 10/11 SECAT/BRE-JF (fl. 393), e não apresentou Recurso Voluntário.

A empresa **Probank Software e Consultoria S/A**, por sua vez, foi cientificada da decisão recorrida de duas formas:

- em 23/02/2011, via postal, por meio da intimação do Presidente da Probank Software e Consultoria S/A, Sr. Fabio Abreu Schettino (fl. 409);
- em 07/03/2011, pelo Edital nº 14/2011-JF.

Considerando que o Recurso Voluntário em nome da empresa **Probank Software e Consultoria S/A** foi interposto em **18/03/2011**, dentro do prazo legal relativo às duas intimações, a apresentação do recurso é tempestiva.

O Recurso é assinado pelo procurador da empresa, em conformidade com documentos contidos nos autos.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e por preencher os requisitos de admissibilidade.

Preliminar de nulidade. Alteração do crédito jurídico utilizado como base o lançamento pela decisão recorrida.

Em seu recurso, a contribuinte defende que teria havido alteração do critério jurídico adotado no lançamento pela decisão recorrida em relação à responsabilidade. Aponta que o auto de infração / termo de sujeição passiva solidária dispôs que a Recorrente seria responsável solidária com base no art. 124 do CTN, enquanto que a decisão recorrida alterou os fundamentos da autuação, estabelecendo que a responsabilidade pelos tributos decorreria de sucessão (responsabilidade por sucessão) e não pelo interesse comum (responsabilidade solidária). Conclui:

Ao se considerar que a responsabilidade da Recorrente seria decorrente de sucessão empresarial (como o fez o acórdão recorrido), restou configurada a alteração nos fundamentos da autuação e no critério jurídico adotado, sendo tal ato erro de direito no enquadramento do instituto da responsabilidade, motivo pelo qual deve ser cancelado o crédito tributário em relação à Recorrente, sem a possibilidade de lavratura de novo Auto de Infração (art. 146 c/c 149 do CTN).

Inicialmente deve ser destacado que no âmbito do Processo Administrativo Fiscal é declarada a nulidade de atos ou decisões quando estes tiverem sido lavrados ou proferidos por pessoas incompetentes ou quando tiver sido constatada preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do PAF (Decreto 70.235/1972).

No caso dos autos não houve questionamento quanto ao fato de que a decisão recorrida foi proferida por agente competente.

Apesar de alegar que houve alteração do critério jurídico utilizado, verifica-se, ainda, que a recorrente não demonstrou dúvidas sobre quais motivos levaram à imputação da responsabilidade solidária. Além disso, o direito de defesa foi garantido por meio do conhecimento do recurso voluntário e pela apreciação das razões apresentadas por este colegiado.

Destaca-se, também, que questões específicas sobre a responsabilidade da empresa serão analisadas no mérito.

Diante disso, rejeito a preliminar de nulidade.

Decadência. Lançamentos anteriores a outubro/2005. Inocorrência.

Em sua defesa, a recorrente alega a decadência do lançamento do crédito tributário apurado nos períodos anteriores a outubro de 2005, em função do prazo previsto no art. 150, § 4º c/c art. 156 do CTN.

Aponta que a decisão recorrida afastou a alegação de decadência, por entender que, diante da ausência de recolhimento dos tributos, a contagem do prazo decadencial seria regida nos termos dos art. 173, I do CTN. Em sua defesa, enfatiza que, apesar de não ter acesso à contabilidade da Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda, a própria Fiscalização anexou Declarações do Imposto de Renda na Fonte - DIRF's que comprovam retenções de Imposto de Renda, além de CSLL, PIS e COFINS em todos os períodos autuados (janeiro a dezembro de 2005) realizados por empresas que realizaram pagamentos por serviços prestados pela ZERA LTDA.

Ao contrário do alegado pela recorrente, o Acórdão da DRJ não fundamentou a decisão relativa ao prazo decadencial, determinando que deveria seguir a regra art. 173, I do CTN, com base na ausência de recolhimento dos tributos.

Na decisão recorrida foi externado o entendimento de que foi a conduta fraudulenta por parte da empresa ZERA que atraiu a contagem do prazo decadencial para a regra prevista no art. 173 do CTN. Tal conclusão pode ser extraída da própria ementa da decisão:

DECADÊNCIA. FRAUDE. PRAZO.

Diante da caracterização de conduta fraudulenta, com a conseqüente qualificação da multa de ofício, a decadência rege-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, não se consumando para os fatos geradores em que houve formalização do crédito tributário.

Tal premissa também consta do TVF. Reproduzo, novamente o trecho que trata da matéria:

Da multa qualificada

Aos valores submetidos à tributação por esta fiscalização, referentes à omissão de receitas foi aplicada multa qualificada, por ter o contribuinte praticado atos que se enquadram nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, incorrendo na hipótese prevista no § 1º ao artigo 44 da Lei 9.430/96 (com redação dada pela Lei 11.488/07).

A ação/omissão dolosa está caracterizada em diversas condutas, como:

- ✓ A empresa não foi localizada no endereço constante no cadastro da RFB, tendo sido elaborada Representação Fiscal com proposta de Inaptdão do CNPJ, protocolizada sob nº 13896.001808/2010-07.
- ✓ Da análise dos documentos apresentados pelas empresas diligenciadas e pesquisas efetuadas por esta fiscalização, apurou-se que o sujeito passivo utilizou-se de procedimento fraudulento para eximir-se do pagamento dos impostos e contribuições incidentes sobre as suas operações.
- ✓ O procedimento consistiu na transferência dos contratos mantidos com os seus clientes para a PROBANK S/A, CNPJ 42.778.183/0003-82 que posteriormente os transferiu para a empresa PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02 817.035/0001-28, esvaziando assim a carteira de clientes da ZERA INTEGRADORA DE SOLUÇÕES DE INFORMÁTICA LTDA, CNPJ 05 459.401/0001-28.
- ✓ Ocorre que, o Sr. MILTON SERGIO CONCA, CPF 058.050.878-12, RG 12.130.487, foi sócio administrador da Zerá Integradora de Soluções de Informática Ltda, CNPJ 05.459.401/0001-28, desde o início da atividade da empresa em 06/09/2002 até 02/01/2008 e no período de 20/04/2006 a 29/10/2008 também ocupou o cargo de Diretor Técnico, assinando pela empresa PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.817.035/0001-28.
- ✓ Embora tenha alterado o contrato social, o cadastro do CNPJ incluindo como sócios responsáveis ANDRÉ LUIS MOLINA e EDNA APARECIDA SERVIDONE a partir de janeiro de 2008, todas as irregularidades apuradas no sujeito passivo foram praticados no período em que constava como sócio administrador, o Sr. MILTON SÉRGIO CONCA.
- ✓ Observamos que os sócios admitidos são pessoas desprovidas de capacidade econômica e financeira, com indício de interpostas pessoas, conforme abaixo descrito:

EDNA APARECIDA SERVIDONE:

- > cadastrada no CPF em 2006
- > consulta no site do TSE, o nº do título de eleitor inexistente;
- > não localizada nos 3 (três) domicílios fiscais (cadastro CPF, JUCESP e DIRPF).

ANDRÉ LUIS MOLINA

- > cadastrado no CPF em 2006;
 - > não existe declaração de ajuste do Imposto de Renda Pessoa Física;
 - > não localizado nos 2 (dois) domicílios fiscais (cadastro CPF e JUCESP).
- ✓ Na mesma alteração contratual em que os sócios foram substituídos, comunicou-se também a alteração de endereço do sujeito passivo para a Rua Mazzini, 447 fundos - Cambuci/SP, que coincidentemente é o mesmo endereço do sócio André Luis Molina - Rua Mazzini 447 Cambuci/SP;
 - ✓ Apresentação de DIPJ com informação de que não auferiu receitas de atividades (DIPJ ZERADAS) e DCTFs com valores incorretos das retenções na fonte;
 - ✓ Impediu a cobrança dos impostos e contribuições sociais inclusive os valores retidos das empresas contratadas, prestadoras de serviços, uma vez que as DCTF transmitidas, ainda que contivessem valores incorretos, foram RETIFICADAS mediante a apresentação de DCTF retificadora, ZERANDO as informações anteriormente prestadas;
 - ✓ Os valores retidos de Imposto de Renda Retido na Fonte (código 1708), bem como das Contribuições Sociais de PIS, COFINS e CSLL retidos sobre os pagamentos efetuados à prestadores de serviços, não foram recolhidos aos cofres da União.

Assim, no caso dos autos fica clara a ocorrência das seguintes situações, dentre outras: (a) confusão patrimonial entre a ZERA, a PROBANK e o sócio Milton Sérgio Conca, (b) a apresentação de declarações com informações falsas pela ZERA, com a anuência do Marcelo Conca, visando retardar a ação fiscal; (c) a interposição de pessoas sem capacidade econômica e financeira no quadro societário da ZERA; (d) a falta de recolhimento das retenções declaradas em DIRF; (e) a empresa não foi localizada no domicílio tributário constante no cadastro da Receita Federal.

Assim, ficou configurada, com base nos elementos constantes dos autos, a conduta fraudulenta da recorrente.

Destaca-se que a discussão sobre qual regra decadencial aplicar nos lançamentos por homologação foi consolidada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça por meio do julgamento do Resp nº 973.733/SC (Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009), julgado sob a sistemática do artigo 543-C, do antigo CPC (recursos repetitivos). A ementa da decisão encontra-se parcialmente transcrita a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o DF CARF MF Fl. 1360 Fl. 5 do Acórdão n.º 1302-003.624 - 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 19515.001741/2003-97 lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou

quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008"

Trata-se de entendimento de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF, por força do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015).

Conforme se extrai do julgado acima, a aplicação do prazo previsto no § 4º do art. 150, mesmo para os tributos sujeito a lançamento por homologação, depende da existência de requisitos objetivos: 1) a ausência de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; 2) a existência de pagamento antecipado, ainda que parcial; e 3) a declaração prévia do débito.

Esta matéria foi, inclusive, objeto de duas súmulas do CARF, também de cumprimento obrigatório por parte dos membros deste colegiado:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, como na situação em análise ficou configurada conduta fraudulenta da recorrente, deve ser aplicada a regra do prazo decadencial prevista no art. 173, I do CTN.

Como os fatos geradores ocorreram no período entre 01/01/2005 a 31/12/2005, pela regra do art. 173, I, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é **01/01/2006** e o termo final **31/12/2010**. Como a ciência do auto de infração ocorreu em **20/10/2010**, não há que se falar em decadência.

Logo, no momento da lavratura dos autos de infração, ainda não havia decaído o direito ao lançamento do crédito tributário.

Mérito.

Conforme relatado, no mérito, a Recorrente concentra seus argumentos nos seguintes pontos:

a) responsabilidade:

- impossibilidade de configuração da sujeição passiva solidária por inexistência de interesse comum na prática do fato gerador; e
- alteração do critério jurídico adotado pela decisão recorrida;

b) impossibilidade de aplicação da multa de ofício à recorrente.

- quanto a esta matéria, não discute o mérito, mas defende que, independentemente da validade da aplicação da multa, penalidades aplicadas ao sujeito passivo da obrigação tributária, Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda, não poderiam ser a estendidas à recorrente;
- aponta que a lavratura do Auto de Infração com a imposição das multas em patamares qualificados ocorreu em momento posterior à suposta sucessão “de fato”, de que trata a Fiscalização;
- cita julgado do Superior Tribunal de Justiça - RESP 923.012, Relator: Ministro Luiz Fux, Julgamento: 09/06/2010), sob a sistemática de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), que decidiu que as multas moratórias e punitivas apenas são devidas nos casos de lavratura de Auto de Infração anteriormente à sucessão, tendo em vista que as referidas multas tornam-se parte do passivo da pessoa jurídica.

Responsabilidade

No caso dos autos, foram emitidos os Termos de Sujeição Passiva Solidária, responsabilizando tributariamente pelos créditos tributários o Sr. Milton Sérgio Conca (art.124 c/c art. 135 do CTN) e a empresa Probank Software e Consultoria S/A (art. 124 do CTN).

Como o Sr. Milton Sérgio Conca não apresentou Impugnação, a responsabilidade tributária imputada encontra-se definitivamente constituída.

Quanto à Probank Software e Consultoria S/A, a empresa alegou a impossibilidade de configuração da sujeição passiva solidária por inexistência de interesse comum na prática do fato gerador (falta de comprovação das premissas fiscais; que a imputação da responsabilidade teria efetuada com bases em meros indícios; e que a decisão recorrida teria alterado o critério jurídico adotado no lançamento. Em relação a este último item, esclarece que o auto de infração / termo de sujeição passiva solidária dispôs que a Recorrente seria responsável solidária com base no art. 124 do CTN, enquanto que a decisão recorrida alterou os fundamentos da autuação, estabelecendo que a responsabilidade pelos tributos decorreria de sucessão (responsabilidade por sucessão) e não pelo interesse comum (responsabilidade solidária).

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) consta que a base legal para a lavratura do Termo de Sujeição Passiva em nome da recorrente foi o **art. 124 do CTN**, que abrange tanto a hipótese de interesse comum (inciso I), como a caracterização de pessoas expressamente designadas por lei, como a caso de sucessão (inciso II), *verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Pelo exposto no TVF, os motivos que levaram à conclusão de que a recorrente seria responsável solidária pelo crédito tributário exigido nos presentes autos foi tanto o interesse comum (esvaziamento da carteira de clientes, existência de gestor em comum, acordo comercial de atuação conjunta das empresas – noticiada pela imprensa, dentre outros), ou seja, confusão patrimonial, e, também, pelo fato de que a empresa foi considerada sucessora de fato da contribuinte Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda (ZERA). Esta última motivação encontra-se transcrita a seguir:

Concluimos que a PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.817.035/0001-43 é sucessora de fato da empresa ZERA INTEGRADORA DE SOLUÇÕES DE INFORMÁTICA LTDA, CNPJ 05.459.401/0001-28, sendo, portanto responsabilizado como SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO nos termos dos art.124 da Lei nº 5.172/1966 (CTN),

Dessa forma, não houve mudança no critério jurídico utilizado no lançamento decisão recorrida, mas o reconhecimento de que a responsabilidade tributária deveria ser mantida, com base nas premissas fiscais contidas no TVF, que se amoldam às hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 124 do CTN.

A questão da reponsabilidade da empresa Probank foi analisada em detalhes na decisão recorrida, de modo que, em atenção ao disposto no §3º do art. 57 do RICARF, e por concordar com seu teor, adoto as razões exaradas como razão de decidir.

15. Feitas estas considerações, pode-se voltar ao caso concreto que aqui se tem, a partir dos fatos presentes nos autos e das alegações de defesa ofertadas pela impugnante:

15.1. A ficha cadastral da PROBANK Software e Consultora S/A, CNPJ 02.817.035/0001-43 traz a informação de que as atividades da empresa iniciaram-se em 1º de outubro de 1998; de que é resultante da transformação de sociedade civil registrada anteriormente sob nº 12777, no Oficial de Registro de Títulos e Documentos e Civil da Pessoa Jurídica da Comarca de Barueri-SP, sob a denominação de C. J. S. Informática Ltda, indicando que o exercício de atividades ocorria antes de 20 de abril de 2006;

15.2. A empresa ZERA não foi localizada no endereço constante no cadastro da Receita Federal do Brasil, tendo sido feita a Representação Fiscal para Inaptdição do CNPJ-IRPJ, protocolizada sob nº 13896.001808/2010-07. Apesar de intimada e reintimada, via afixação de editais, a fiscalizada não atendeu às intimações, inclusive para apresentação de seus livros contábeis e fiscais, extratos de contas bancárias e aplicações financeiras;

15.3. O domicílio fiscal da empresa ZERA, constante dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Avenida Andrômeda, nº 2000, Bloco 10, Bairro Alphaville, Barueri-SP), mostra-se coincidente com o domicílio fiscal anterior da PROBANK Software e Consultoria S/A (Avenida Andrômeda, nº 2000, Nível 06/Bloco 10, Sítio Tambor, Barueri-SP), que somente foi alterado em 13 de setembro de 2007;

15.4. No documento de fls. 34/40, Ficha Cadastral fornecida pela Junta Comercial do Estado de São Paulo, verifica-se que após a retirada da empresa ZERA do sócio Milton Sérgio Conca, por meio do documento nº 13.810/08-0, Sessão de 02/01/2008, que em 31/01/2008 foram encerradas três filiais da empresa, situadas nos seguintes endereços: (i) Travessa Paiaguas, 116, 1º Andar, CJ 11, Porto, Cuiabá, MT (NIRE 51999017774); (ii) Rua Luis Alves Siqueira Castro, 500, Conjunto 01, Jardim Parnaíba, Santana de Parnaíba, SP (NIRE 35902984038); RN, 117, 2º Andar, Sala 3, Centro, Martins, RN (NIRE 24999005464).

15.5. A empresa ZERA utilizou-se de procedimento fraudulento para eximir-se do pagamento de tributos e contribuições incidentes sob suas operações, pois efetuou a transferência dos contratos mantidos com seus clientes para a PROBANK S/A, CNPJ 42.778.183/0003-82, que posteriormente os transferiu para a empresa PROBANK Software e Consultoria S/A, CNPJ 02.817.035/0001-28;

15.6. O Sr. Milton Sérgio Conca foi sócio administrador da ZERA desde o início das atividades da empresa em 06/09/2002, até 02/01/2008, e no período de 20/04/2006 a 29/10/2009 também ocupou o cargo de Diretor Técnico, assinando pela empresa PROBANK Software e Consultoria S/A, ora impugnante;

15.7. Os atuais sócios da ZERA, André Luis Molina e Edna Aparecida Servidone não foram localizados nos domicílios fiscais constantes do Sistema CPF (Da Secretaria da Receita Federal do Brasil), JUCESP e DIRF (RFB), são pessoas desprovidas de capacidade econômica e financeira, com indícios de interpostas pessoas;

15.8. No informe publicitário transcrito pela fiscalização, consta expressamente que:

1. "A PROBANK S.A e a ZERA integradora de Soluções de Informática Ltda. anunciam que concluíram um acordo de participação que unirá as áreas de consultoria e fábrica de software das duas empresas, **formando uma nova companhia, denominada PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A.**

2. **A união entre a PROBANK e a ZERA cria uma das maiores e mais diversificada empresa** de software e consultoria do Brasil. A PROBANK Software prevê faturar R\$ 75 milhões até 2007.

3. Fazem parte da administração da nova companhia executivos e membros de Conselho de ambas as organizações. Pela PROBANK S/A, foram indicados Paulo Martins, como Presidente; Gilberto Freitas, como diretor financeiro, e Ronald Valladão, como diretor comercial para governo. **Da ZERA Integradora foram nomeados Milton Conca, como diretor técnico, e João Ângelo Rodrigues, como diretor comercial corporativo.**

16. Esses fatos não foram contestados pela impugnante, que se limitou a afirmar que as empresas (ZERA e PROBANK) apenas uniram seus esforços para aumentar a visibilidade no mercado, face à concorrência e à competitividade, além de trazer questionamentos sobre a ocorrência dos fatos geradores e a data de sua formalização, fatos estes que não foram as únicas justificativas para a conclusão do trabalho fiscal.

17. Conforme transcrito, de forma clara e expressa, as empresas ZERA e PROBANK S.A. uniram-se para formar **uma nova companhia**, enfim, uma outra empresa, denominada PROBANK Software e Consultoria S/A, a qual mantinha, até 13 de setembro de 2007, o mesmo endereço da ZERA, na Avenida Andrômeda, n.º 2000, Bloco 10, Barueri/SP.

18. Por sua vez, conforme já comentado, mostram-se incipientes os argumentos apresentados no sentido de que, enquanto os fatos geradores objeto do lançamento ocorreram no ano-calendário de 2005, a empresa somente teria sido constituída em 20 de abril de 2006 e, portanto, não teria qualquer interesse comum na prática de tais fatos geradores.

19. Em primeiro lugar, conforme já salientado, a PROBANK (impugnante), apesar de formalmente constituída junto à JUCESP em 20 de abril de 2006, resultou da transformação da sociedade civil, denominada "C.J.S. INFORMÁTICA LTDA.", registrada anteriormente sob n.º 127777, no Oficial (sic) de Registro de Títulos e Documentos e Cível de Pessoa Jurídica da Comarca da Barueri-SP, sociedade esta que teve por início de suas atividades a data de 1º de outubro de 1998, conforme informação constante nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Sistema CNPJ).

20. Em segundo lugar, como bem enfatizou a autoridade fiscal, a PROBANK S/A trata-se de sucessora de fato da ZERA.

21. Em verdade, verifica-se da narrativa elaborada pela autoridade fiscal que a empresa ZERA não foi localizada em nenhum endereço, muito menos seus atuais sócios, que se tratam de pessoas desprovidas de qualquer capacidade financeira ou econômica. Que nada informou em sua DIPJ, a qual foi apresentada “zerada” e, que apesar de intimada e reintimada, em todos os endereços disponíveis e por todos os meios possíveis, inclusive por Edital, não apresentou quaisquer esclarecimentos nem apresentou quaisquer documentos à autoridade fiscal.

22. E a **comprovação do “interesse comum”** a que se refere a impugnante não está restrito a uma simples análise de datas, como ela pretende, mas sim a todo um comportamento e procedimentos fraudulentos que caracterizam plenamente o objetivo deliberado de descumprir com as obrigações tributárias formalmente em nome da empresa ZERA, na medida em que as atividades e clientela desta empresa foram transferidos paulatinamente para PROBANK, que passou a englobar todas as atividades da ZERA, sem que houvesse a formalização de tal negócio junto a JUCESP.

23. Nesse sentido, quanto às alegações de que apenas parte da clientela da ZERA teria sido transferida, é importante ressaltar que não houve intimação específica, por parte da autoridade fiscal, no sentido de que tal procedimento fosse comprovado ou detalhado pelas empresas intimadas. Para melhor elucidação, transcreve-se, parcialmente, o Termo de Intimação Fiscal de fls. 34, Anexo II, encaminhado à “C & A MODAS LTDA.”:

“(…) INTIMAMOS o contribuinte acima identificado a apresentar os elementos abaixo especificados, no prazo de 20 (vinte) dias, a partir da ciência e recebimento deste Termo:

- Discriminar os valores pagos à empresa ZERA (...), no ano-calendário de 2005, bem como os valores de imposto de renda retido na fonte, conforme informações prestadas na DIRF do ano de retenção 2005;

- Notas Fiscais emitidas pela empresa ZERA (...), detalhando os serviços prestados;

- Contrato de prestação de serviços firmados com a empresa ZERA, ou documentos equivalentes que esclareçam os serviços prestados;

- Escrituração contábil das Notas Fiscais (diário e razão) e os comprovantes de pagamentos através de extratos bancários, recibos, etc., bem como demais documentos que comprovam a efetiva prestação dos serviços.”

24. Portanto, a simples inexistência, nos autos, dos documentos que comprovem a transferência da cliente da ZERE (sic) para a impugnante não importa, automaticamente, que ela não tenha ocorrido.

25. Em consequência, na prática, a empresa PROBANK tornou-se sucessora de fato da ZERA, o que justifica sua inclusão como responsável solidária pelos tributos e contribuições que deixaram de ser recolhidos.

26. É importante enfatizar que o elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas sua existência formal, no registro competente; tão importante ou até mais - em matéria tributária - é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A existência de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de um

determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido.

27. Ora, se uma empresa não é localizada em nenhum dos endereços possíveis, fornecidos à Administração Tributária ou à Junta Comercial, não responde às intimações e não dá notícias nem mesmo quando citada por Edital, depreende-se que seus sócios, deliberadamente, adotaram providências de forma que ela não possa mais responder por suas obrigações tributárias e fiscais.

28. E se suas atividades são continuadas por outra empresa, constituída formalmente para esta finalidade, que, inclusive, operou inicialmente no mesmo endereço e passou a ter sócios comuns com a empresa anterior, não há nenhum reparo à sucessão de fato a que se refere a autoridade fiscal.

29. Cabe também ressaltar que os fatos acima descritos corroboram, de forma inequívoca, a existência de um liame entre as atividades desempenhadas pelas empresas ZERA e PROBANK, pois a atuação delas era no mínimo complementar, diante da caracterização de endereço comum em determinado período, da coincidência de sócios e administradores, bem como da transferência de clientes.

30. Portanto, está plenamente caracterizado o interesse comum a que se refere o artigo 124, inciso I, do Código tributário Nacional, bem como a responsabilidade solidária da impugnante.

Assim, com base nos documentos contidos nos autos, deve ser **mantida** a sujeição passiva imputada à recorrente PROBANK, nos termos do art. 124 do CTN, em função de ter ficado demonstrado tanto o interesse comum (inciso I), como pela configuração de que na prática a recorrente se tornou sucessora da empresa ZERA (inciso II).

Multa de Ofício qualificada.

Quanto à qualificação da multa de ofício, que duplicou o percentual da multa de ofício agravada para 225%, a recorrente sustenta a impossibilidade de sua aplicação:

- quanto a esta matéria, não discute o mérito, mas defende que, independentemente da validade da aplicação da multa, penalidades aplicadas ao sujeito passivo da obrigação tributária, Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda, não poderiam ser a estendidas à recorrente;
- aponta que a lavratura do Auto de Infração com a imposição das multas em patamares qualificados ocorreu em momento posterior à suposta sucessão “de fato”, de que trata a Fiscalização;
- cita julgado do Superior Tribunal de Justiça - RESP 923.012, Relator: Ministro Luiz Fux, Julgamento: 09/06/2010), sob a sistemática de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), que decidiu que as multas moratórias e punitivas apenas são devidas nos casos de lavratura de Auto de Infração anteriormente à sucessão, tendo em vista que as referidas multas tornam-se parte do passivo da pessoa jurídica.

Na verdade o entendimento externado pelo referido julgado é exatamente o oposto do defendido pela recorrente. A fim de melhor esclarecer esta questão, transcrevo a ementa acórdão proferido no julgamento do REsp nº 932.012:

RECURSO ESPECIAL Nº 923.012 MG (2007/00314980) EMENTA TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coelho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

3. A base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, à luz do texto constitucional, é o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, consoante o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria".

4. Desta sorte, afigura-se incontestado que o ICMS descaracteriza-se acaso integrarem sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, Documento: 9964513 RELATÓRIO, EMENTA E VOTO Site certificado Página 3 de 12 Superior Tribunal de Justiça ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos.

5. A Primeira Seção deste Tribunal Superior pacificou o entendimento acerca da matéria, por ocasião do julgamento do Resp 111156/SP, sob o regime do art. 543C, do CPC, cujo acórdão restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais".
4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.
5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009. Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça. (REsp 1111156/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009)
6. Não obstante, restou consignada, na instância ordinária, a ausência de comprovação acerca da incondicionalidade dos descontos, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor do acórdão Documento: 9964513 RELATÓRIO, EMENTA E VOTO Site certificado Página 4 de 12 Superior Tribunal de Justiça recorrido.
7. Destarte, infirmar a decisão recorrida implica o revolvimento fático-probatório dos autos, inviável em sede de recurso especial, em face do Enunciado Sumular 07 do STJ.
8. A ausência de provas acerca da incondicionalidade dos descontos concedidos pela empresa recorrente prejudica a análise da controvérsia sob o enfoque da alínea "b" do permissivo constitucional.
9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Este repetitivo foi objeto de embargos, cuja decisão que os rejeitou esclareceu:

(...)

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:

(...)

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. 8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato

originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

9. Todos esses aspectos foram bem examinados no acórdão embargado, in verbis:

[...]

11. Ante o exposto, rejeitam-se os Embargos Declaratórios.

O entendimento foi objeto da Súmula STJ nº 554 e da Súmula nº 113 do CARF:

Súmula STJ nº 554

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu **fato gerador** tenha ocorrido até a data da sucessão.

Informações contidas nos autos sobre a empresa Probank Software e Consultoria S/A (CNPJ 02.817.035/0001-43), extraída do TVF, traz dentre outras, a informação de que a empresa foi constituída em 20/04/2006, conforme reproduzido a seguir:

A Ficha Cadastral Completa da PROBANK SOFTWARE E CONSULTORIA S/A, CNPJ 02.817.035/0001-43, traz dentre outras, as seguintes informações:

- > data da constituição: 20/04/2006
- > Início de Atividade: 01/10/1998
- > Sessão de 20/04/2006

Transformada de sociedade civil, conforme ATA, datada de 20/02/2006. Registrada anteriormente sob nº 127777, no Oficial de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Barueri - SP. Denominação anterior registrada em cartório: C.J.S.Informática Ltda Inclusão de CNPJ 02.817.035/0001-43.

- > Sessão de 10/09/2008 - Num.Doc. 298.183/08-0 (...)

Remanescente Milton Sergio Conca, Nacionalidade Brasileira, CPF 058.050.878-12, RG/RNE 12130487... ocupando o cargo de Diretor Técnico (com início de mandato em 20/04/2006)

- > Sessão de 29/10/2008 - Num.Doc. 357.746/08-9

Destituição/renúncia de Milton Sergio Conca ... ocupando o cargo de Diretor, assinando pela empresa.

Também deve ser considerado, que apesar de não ter havido uma sucessão formal, tanto o TVF como a decisão recorrida chegam a conclusão de que a recorrente, empresa Probank Software e Consultoria S/A (CNPJ 02.817.035/0001-43) é sucessora de fato da empresa Zera Integradora de Soluções de Informática Ltda (CNPJ 05.459.401/0001-28).

Este foi, inclusive, o cerne da argumentação da recorrente, que defende que as penalidades não poderiam ser “transferidas”, tendo em vista que **os autos de infração** foram lavrados em momento posterior “à suposta sucessão”, conforme trecho a seguir:

Assim, restando comprovado que a lavratura do Auto de Infração com a imposição das multas em patamares qualificados ocorreu em momento posterior à suposta sucessão (como afirmado pela própria Fiscalização), a Recorrente não pode ser compelida à efetuar seu recolhimento, pelos motivos supra expostos.

Conforme ressaltado, na situação em análise deve ser levado em conta que os enunciados das súmulas do STJ e do CARF, não mencionam “data de lavratura do auto de infração”, mas “data de ocorrência do fato gerador”.

Assim, considerando que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário 2005 (01/01/2005 a 31/12/2005), em conformidade com os enunciados das súmulas do STJ e do CARF, de cumprimento obrigatório por esta turma de julgamento, as penalidades associadas aos tributos devidos também devem ser exigidas do responsável solidário, no caso, a recorrente.

Também deve ser ressaltado, apesar de não ser objeto de discussão por parte da Recorrente, que na situação dos autos, ficou configurada a conduta fraudulenta da contribuinte, conforme abordado no item relativo à “Decadência”.

Portanto, deve ser mantida a aplicação duplicação da multa de ofício, nos termos do § 1º do art. 144 da Lei 9.430/1996.

Conclusão

Diante do exposto, VOTO por **dar provimento parcial** ao Recurso de Voluntário, para:

- a) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida;
- b) rejeitar a preliminar de decadência;
- c) manter a sujeição passiva da empresa Probank Software e Consultoria S/A;
- d) manter a aplicação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

ANDRÉIA LÚCIA MACHADO MOURÃO

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Redator designado

Com a devida vênia às ponderações propostas pela D. Relatora quanto, e exclusivamente, à questão da responsabilização do sujeito passivo recorrente (Probank), mas, de fato, há, na autuação, vício relevante de fundamentação que impõe o provimento do apelo interposto.

Isto porque, como se deduz do relato feito pela própria Conselheira Andreia, a imposição da “responsabilidade” na espécie se deu com espeque nos preceitos do art. 124 (I ou II, não se sabe, já que o TVF não especifica). Contraditoriamente, ao expor os motivos de fato a justifica-la (a responsabilização da PROBANK), a D. Auditoria Fiscal se limitou a afirmar que a insurgente seria “sucessora” da contribuinte, autuada, e, nesta esteira, responsável na forma do aludido art. 124 (?1?).

Sabe-se que o art. 124 (tanto o inciso I como o inciso II) trata das hipótese de solidariedade passiva tributária e que os casos de responsabilidade por sucessão são tratados pelos arts. 130 e ss, todos do Código Tributário Nacional. Se os motivos de fato que foram descritos levaram à considerar a ocorrência de uma ou algumas das situações preconizadas pelo CTN, que versam sobre a responsabilidade por sucessão, por óbvio que o art. 124 não poderia ser invocado (ao menos não isoladamente, mormente para aqueles que entendem, diferentemente deste Conselheiro, que este último preceptivo, efetivamente, contempla hipótese de responsabilidade tributária – e não apenas da figura da solidariedade tal qual prevista no âmbito do direito privado). Era mister, diga-se, que se apontasse detidamente os motivos que justificassem, o permitissem tipificar, a hipótese descrita pelo predito art. 124 do CTN (inciso I ou II, insista-se).

E o TVF neste ponto, vale reprisar, foi franciscano, limitando-se a apontar a hipótese de sucessão como marco fático à aplicação do art. 124. A maioria do Colegiado, neste ponto, entendeu por afastar a responsabilidade, precisamente por falta de apontamento de elementos de fato suficientes à caracterização desta hipótese de responsabilização.

Ainda que a guisa de esclarecimento, este Redator entende que o caso seria, propriamente, de nulidade parcial, dado existir, no caso, clara incongruência entre os motivos de fato e o motivo de direito invocados para lastrear o ato. E esta incongruência, a luz da teoria dos motivos determinantes do ato administrativo, eiva de vício formal inarredável, suficiente para torná-lo imprestável, inclusive na forma do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

Este posicionamento, impende reforçar, não foi o acolhido pelo Colegiado que, como dito, calcou-se na insuficiência probatória e de apontamento de motivos de fato para calcar a decisão pelo provimento do apelo.

Diante do exposto, renovando as vênias pedidas à D. Relatora, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário da empresa PROBANK a fim de afastar a responsabilidade tributária que lhe foi imputada.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca