



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.002548/2007-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.757 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrente VIAÇÃO JARAGUÁ LTDA (CORRESPONSÁVEIS HENRIQUE CONSTANTINO E RICARDO CONSTANTINO)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA PARA O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não acarretam nulidade do auto de infração lavrado por autoridade que, nos termos da Lei, possui competência para tanto.

RMF. INDISPENSABILIDADE. RECUSA INJUSTIFICADA DE APRESENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

O artigo 3º do Decreto nº 3.724/2001 prevê que a RMF é indispensável nas hipóteses veiculadas pelo artigo 33 da Lei nº 9.430/1996, que inclui a hipótese de embaraço à fiscalização caracterizado pela recusa injustificada de fornecimento de informações sobre movimentação financeira.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES DE FATO. ATOS COM INFRAÇÃO À LEI.

Devem responder pelos créditos tributários, de forma solidária com a fiscalizada, os administradores de fato que atuaram, na época dos fatos jurídicos tributários, em infração à lei, com o fito de ocultar receitas das bases de cálculo dos tributos.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Na espécie, não houve desconsideração de ato jurídico por parte da autoridade fiscal. O que houve foi atribuição de responsabilidade tributária solidária aos administradores de fato que atuaram, na época dos fatos jurídicos tributários, em infração à lei.

DECADÊNCIA. DOLO. ARTIGO 173, I, CTN.

No caso, a fiscalização comprovou a conduta dolosa da contribuinte e dos responsáveis solidários no sentido de omitir receitas das bases de cálculo dos tributos. Desta forma, afasta-se a aplicação do prazo decadencial conforme o artigo 150, § 4º do CTN.

Assim, a contagem do prazo decadencial deve ter como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido feito o lançamento, conforme previsão do artigo 173, I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. ARTIGO 7º, §§ 1º E 2º, DO DECRETO Nº 70.235/72. AFASTAMENTO E REAQUISIÇÃO DE ESPONTANEIDADE.

Os parágrafos 1º e 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72 tratam do afastamento e da reaquisição da espontaneidade da fiscalizada. Em apertada síntese, a norma determina que a espontaneidade é afastada com o início do procedimento fiscal, mas, caso a fiscalização permaneça inerte por mais de 60 (sessenta) dias, o fiscalizado recupera a espontaneidade para realizar atos como pagamentos e declarações relativos aos tributos objeto da fiscalização.

Não se trata de requisito de validade do lançamento de ofício e, portanto, eventual inércia da autoridade fiscal por mais de 60 dias não tem como consequente a nulidade do lançamento de ofício.

INSTRUÇÃO DO PROCESSO EM PAPEL. TERMOS DE ABERTURA E ENCERRAMENTO DE VOLUMES. JUNTADA DE ATOS DE OFÍCIO. ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO.

A utilização de termos de abertura e encerramento, quando o processo administrativo fiscal ainda era veiculado em meio físico, era apenas uma forma de organizar volumes e anexos para melhor manuseio dos autos. Desta forma, no final da fiscalização, ao instruir o processo com os diversos documentos que tivessem sido produzidos e coletados durante o procedimento de ofício, a fiscalização procedia à organização dos autos em volumes. Por consequência, os termos de abertura e encerramento de volumes eram datados conforme o momento de formalização do processo.

No caso, a fiscalizada teve ciência de todos os atos de ofício durante o procedimento fiscal e os documentos foram autuados anteriormente ao lançamento de ofício, de forma a proporcionar o exercício pleno do direito de defesa.

Assim, não há qualquer vício no procedimento que dê azo à nulidade dos autos de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer apenas do recurso voluntário interposto pelos corresponsáveis Henrique Constantino e Ricardo

Constantino, por afastar as arguições de nulidade dos autos de infração e, no mérito, por maioria de votos, afastar a responsabilidade solidária relativa aos créditos tributários relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos no período de janeiro a novembro de 2002 no caso do PIS e da COFINS e nos trimestres 01 a 03/2002 relativos ao IRPJ e à CSLL. Vencido o Conselheiro André Severo Chaves que dava provimento ao recurso dos apontados como responsáveis solidários *in totum*.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se dos recursos voluntários interpostos pelos corresponsáveis em epígrafe em face do Acórdão nº 05-26.596 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – DRJ/CPS, que julgou improcedentes as impugnações dos sujeitos passivos e cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A perícia é reservada à elucidação de pontos duvidosos que exijam esclarecimentos especializados para o deslinde da questão. Restringindo-se a questão controversa à apresentação de prova documental, torna-se prescindível, para solução do litígio, a realização de perícia.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Descritos os fatos que fundamentam a exigência fiscal e estando juridicamente qualificados pelas normas no enquadramento legal, não houve ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, não se caracterizando o cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

LANÇAMENTO. PRAZO DE VALIDADE DOS ATOS DE OFÍCIO.

O prazo de validade dos termos lavrados pelos agentes fiscais somente tem relevância na requalificação da espontaneidade pelo sujeito passivo, quando o contribuinte, após o prazo de validade dos atos indicativos da vigência do procedimento fiscal, procede a denúncia

espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos demais acréscimos cabíveis, nos termos do art. 138 do CTN.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é um instrumento de controle, planejamento e gerenciamento interno, que visa institucionalizar, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o procedimento fiscal. Não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. A eventual inobservância das normas que o regulamentam jamais pode invalidar o lançamento fiscal constituído nos moldes do art. 142 do CTN e demais regras relativas ao Processo Administrativo Fiscal.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO. Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO EX-SÓCIO.

Responde pelos tributos e contribuições devidos pela pessoa jurídica o ex-sócio que prossegue na administração da empresa, por meio da emissão de cheques e correspondências com instituições financeiras, movimentando recursos, firmando acordos, garantindo dívidas e aditando contratos de empréstimos.

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA.

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. Não ocorrendo a antecipação do pagamento, e caracterizada a presença de dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN.

DECADÊNCIA. CSLL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Na hipótese em que houve a caracterização de dolo, fraude ou simulação, com o consequente agravamento da multa de ofício, o prazo decadencial de cinco anos rege-se pela norma jurídica inserta no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

MULTA QUALIFICADA.

Diante da não escrituração e da não declaração das receitas relativas aos depósitos/créditos bancários, tem-se caracterizada a omissão ou prestação de declarações falsas à Administração Tributária, cujo resultado foi a supressão ou redução dos tributos e contribuições devidas, suficiente para o agravamento da multa no percentual de 150%.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A lei n.º 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, nem esclareça a motivação das operações envolvidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Versa o presente processo sobre os lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos no ano-calendário 2002.

O IRPJ e a CSLL foram apurados conforme as normas do Lucro Arbitrado em razão da imprestabilidade da escrituração contábil configurada pela ausência de registro da movimentação financeira. As bases de cálculo dos tributos foram apuradas sobre as receitas omitidas em cada período de apuração em razão de créditos bancários sem comprovação das respectivas origens. No auto de infração, a autoridade fiscal sintetizou a infração nos seguintes termos:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2002 06/2002 09/2002 12/2002.

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte contém vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, conforme abaixo descrito:

1. o contribuinte apresentou a DIPJ/2003 pela sistemática do lucro presumido, completamente sem movimento, ou seja, não informando ter auferido qualquer receita no ano - calendário 2002;
2. de acordo com as informações prestadas pelas instituições financeiras, o contribuinte teria movimentado cerca de R\$ 16.313.065,14 no ano-calendário 2002;
3. o contribuinte não apresentou o livro Caixa e os livros da escrituração comercial apresentados (Diário e Razão) não registram qualquer movimentação financeira, inclusive bancária, encontrando-se totalmente sem movimento;
4. foi apurada a omissão de receitas no total de R\$ 12.342.021,07, decorrente de depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada.

A autoridade fiscal impôs multa qualificada (150%) e atribuiu responsabilidade solidária às pessoas físicas Henrique Constantino, CPF nº 443.609.911-34, e Ricardo Constantino, CPF nº 546.988.806-10.

A contribuinte insurgiu-se contra os lançamentos de ofício e impugnou os autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso na qual esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

3. Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus representantes legais, apresentou a impugnação de fls. 610/648, em 21 de janeiro de 2008, com as seguintes razões de defesa.

3.1. Requer a nulidade do lançamento, em vista dos vícios insanáveis presentes na formação do processo administrativo.

3.2. Afirma que o Termo de Verificação Fiscal que lhe foi entregue é diferente do que consta no processo, em vistas das anotações que constam nas fls. 398/402 e 406/407. Explica que constam anotações de páginas em espaços que antes estavam vazios, resultando em evidente alteração na cronologia e encadeamento dos atos e termos que compõem o processo, sem que houvesse qualquer notificação ou reintimação das alterações efetuadas. Em suas palavras:

"Tais alterações podem ser verificadas a vista dos olhos, uma vez que existem campos que foram preenchidos posteriormente a assinatura e recebimento do termo pela impugnante, de forma mecanográfica, a caneta, diversamente do que determinam as normas do processo administrativo fiscal, o preenchimento uniforme do ato, através de texto em programa de computador editor de texto, por exemplo, tipo Microsoft Word, em estrita observância aos princípios da transparência e da moralidade administrativa."

3.3. Acrescenta que o documento apócrifo juntado pelo Fisco no processo causa prejuízo ao seu direito de ampla defesa, uma vez que omitidos determinados procedimentos que formam o ato administrativo, determinando a nulidade do lançamento.

3.4. Enfatiza que, observando a descrição cronológica dos fatos, verifica-se que a autoridade fiscal tenta, o tempo todo, registrar que haveria inadimplemento e desatendimento pela autuada.

3.5. Aduz que não consta no processo o Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal emitido em 14/09/2006, assinado pela autoridade fiscal. Anexa cópia de tal documento visando comprovar suas alegações, o qual caracteriza como contraditórias as premissas lançadas no Termo de Constatação e Verificação Fiscal recebido em 20/12/2007.

3.6. Traz questionamento à quebra de seu sigilo bancário, pois teria prestado os esclarecimentos e informações solicitadas. E continua:

"A complementação que tentou o agente administrativo embutir no Termo de Constatação e Verificação Fiscal recebido pela autuada na data de 20/12/07 é uma das suas justificativas produzidas com o fito de legitimar a quebra irregular do sigilo bancário da autuada e extração de documentos diretamente junto a instituições bancárias, deixando de receber os documentos da autuada, com claras intenções de quando da apresentação aqueles seriam desconsiderados."

3.7. No mérito, afirma que, conforme exaustivos esclarecimentos prestados ao termo de intimação fiscal lavrado em 04/05/2007, recepcionado em 19/06/07, teria justificado as origens de sua movimentação bancária ocorrida em suas contas correntes no ano-calendário de 2002, comprovando inexistir receitas próprias.

3.8. Aduz que os montantes objeto da autuação não se tratam de receitas obtidas com a atividade fim da empresa, mas apenas de depósitos bancários com as respectivas saídas para pagamentos de débitos originados em períodos anteriores, como pagamento de empréstimos.

3.9. Afirma que os valores depositados fogem ao conceito de receita, pois têm origem em empresas ligadas ou naquelas que foram suas avalistas em empréstimos bancários.

Acrescenta que os documentos relativos às transações financeiras, muitas vezes faziam parte do histórico contábil da empresa Viação Cachoeira Ltda e não poderiam ser escriturados em sua contabilidade.

3.10. Reitera que os valores envolvidos apenas transitaram por suas contas correntes, não havendo relação com seu objeto jurídico, conforme documentação que anexa. Em suas palavras:

"Assim, presentes os requisitos de exceção constantes nos arts. 281, 287, caput e §3 0, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), combinado com o que dispõe expressamente os arts. 40, 42, caput, 6SY, e incisos, da Lei n.º 9.430/96, onde ficará comprovado que na maioria dos casos ocorreu transferência de outras contas da própria pessoa jurídica, e empréstimos oriundos e efetuados a empresa por seus sócios e/ou pessoas jurídicas ligadas com a respectiva origem e efetiva entrega, comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, restará provado que a medida adotada pelo expert Contador de Viação Jaraguá Ltda no ano de 2002 foi a mais correta e diligente ante os elementos trazidos para a contabilização."

3.11. No que se refere às contas correntes n.º 0100011699, Banco 0641, Agencia 0839, e n.º 0000079550, Banco Bradesco, aduz que tais créditos são provenientes de abertura de crédito e leasing que ficaram em conta comum de despesas entre as empresas e os sócios (cindida e resultante), que após a transferência por cessão de cotas sociais, continuaram com a respectiva obrigação.

3.12. Em relação à conta -corrente 0000105799, Banco Bradesco, afirma que tais montantes, reafirmados pelas anotações do extrato de crédito, derivam de transferências efetuadas exclusivamente pela Viação Cachoeira Ltda, que utilizava essa conta para a emissão de cheques administrativos para pagamento de suas despesas.

3.13. Argumenta que a conta corrente 000079830, Banco Bradesco, encontra-se classificada no razão contábil da Viação Cachoeira Ltda (n.º 401-1.1.1.2.04), que passou a utilizá-la para todos seus pagamentos e depósitos, utilizando, inclusive, formulários para requerer transferências.

3.14. As contas correntes n.º 00001735, Banco 244, n.º 0000550202, Banco 291, n.º 140511404, Banco 320, e n.º 44.097.096-7, Banco 320, foram destinadas a levantamento de créditos de capital de giro, liquidados por meio de fundos providos pelo conjunto de ex -sócios e sócios adquirentes da Viação Cachoeira Ltda, como conta comum de despesas.

3.15. No que se refere à conta corrente 6101619330008, Banco Sudameris, destinava-se a transações com leasing e levantamento de capital de giro, utilizada como conta central para pagamentos de débitos da Viação Jaraguá com o Banco Barclays, conforme consta no razão analítico, onde havia um saldo negativo em aberto de R\$ 13.535.500,00. Tais créditos foram liquidados através de fundos providos pelo conjunto de ex-sócios e sócios adquirentes da Viação Cachoeira Ltda, como conta comum de despesas.

3.16. Argumenta que a conta corrente n.º 25560007, Banco Zogbi, foi aberta para levantamento de crédito de capital de giro, havendo um parcelamento em aberto a ser cumprido pelos sócios e ex-sócios da Viação Cachoeira Ltda.

3.17. A contribuinte discrimina e detalha diversas das operações ocorridas nas contas-correntes descritas acima, referindo-se a depósitos e créditos específicos, conforme consta nas folhas 618/640.

3.18. E continua:

"Por fim, urge salientar que apesar da parcialidade dos documentos juntados, a Viação Jaraguá Ltda. não operacionalizou sua atividade fim a partir do dia 04/02/2002, em

decorrência de seu estabelecimento empresarial estar sendo totalmente utilizado e substituído pela empresa adquirida pelos sócios da Viação Cachoeira Ltda.

Tais argumentos ficam comprovados pelo conjunto probatório anexo, inclusive toda articulação se entende da análise da sentença do Processo Trabalhista n.º 00708200505302008 proferida e publicada na data de 18/06/2007 (Documento em anexo).

Outro ponto latente é que, os depósitos advindos de empréstimos, mútuos, e transferências da Viação Cachoeira Ltda, não possuem a qualidade de receitas, dado o fato de que se destinavam única e exclusivamente para o fim de quitar obrigações de dívidas bancárias, leasing, e processos judiciais como o Banco Barclays S/A, e comprova-se a existência destas dívidas pelo razão analítico emitido em 19/06/2002 com as respectivas contas de empréstimos.

Resta informar ainda que a Viação Cachoeira Ltda permitiu e concedeu a entrega dos documentos solicitados, inclusive fornecendo cópia do seu razão analítico para a produção das provas. "In comento", a Viação Cachoeira Ltda e a instituição Bradesco S/A, entendiam que as contas bancárias seriam unicamente de uma empresa— CACHOEIRA no caso — vindo a instituição financeira sequer tributar o CPMF nas operações realizadas com Viação Jaraguá Ltda (para todos os bancos), e a Viação Cachoeira Ltda, lançar em seus anais contábeis as contas bancárias como se sua fossem.

A comprovação de que o combatido ato administrativo foi produzido com vícios que atingem sua essência, obriga a autoridade fiscal a revisá-lo, impondo nesse caso, a imediata extinção do ato viciado e a determinação de que novos procedimentos sejam adotados para produção de ato administrativo válido, se assim entender que a relação jurídica tributária existe e deve ser fiscalizada.

Diante dos relevantes fatos e provas colacionadas, requer-se que o presente termo de constatação e verificação fiscal e os consequentes autos de infração emitidos sob sua estrutura, sejam todos anulados por conter vícios formais insanáveis, cometidos à revelia e em desrespeito das normas disciplinadas no Processo Administrativo Fiscal, que, obviamente, impedem o exercício da ampla defesa e contraditório da impugnante."

3.19. Reitera seu pleito de nulidade do lançamento, em vista dos vícios presentes no ato administrativo.

3.20. Nesse sentido, afirma que apresentou documentos e explicações verbais à autoridade fiscal, em diligência efetuada em 14/09/2006, sem que houvesse qualquer manifestação da autoridade fiscal sobre as informações prestadas.

3.21. Além disso, a autoridade fiscal teria deixado de observar os prazos processuais previsto na legislação aplicável, ignorando a documentação apresentada, podendo, inclusive, responder por seu procedimento nos termos do artigo 319 do Código Penal, tendo em conta que o Termo de Verificação Fiscal de 14/09/2006 foi emitido muito tempo depois de iniciada a fiscalização, sem qualquer critério ou anotação específica, com o claro intuito de dificultar sua defesa, não respeitando os prazos para apresentação de documentos e esclarecimentos declinados no MPF.

3.22. Requer a decadência das exigências fiscais, relativas aos três primeiros trimestres do ano-calendário de 2002, no caso do IRPJ, em vista do transcurso do prazo quinquenal previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, estendendo seus argumentos para as contribuições exigidas. Transcreve jurisprudência, fl s. 643/646.

3.23. Por fim, requer a realização de prova pericial, visando identificar com clareza e isenção sua movimentação bancária, inclusive o montante representativo de receitas

próprias bem como as bases de cálculo dos tributos e contribuições exigidos, indicando os quesitos de fl. 648.

A impugnação foi julgada improcedente pela autoridade julgadora de primeira instância por meio do Acórdão nº 05-25.382 da DRJ/CPS. Em apertada síntese, quanto ao mérito, a DRJ/CPS considerou que os elementos probatórios não seriam hábeis a comprovar a origem dos créditos bancários que deram azo aos lançamentos de ofício.

Após a decisão de primeira instância, os corresponsáveis peticionaram alegando que haviam apresentado tempestivamente impugnação aos autos de infração e que estes não haviam sido devidamente processados e julgados.

A autoridade preparadora da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB acolheu a alegação dos corresponsáveis de tempestividade das impugnações e encaminhou os autos novamente para a DRJ/CPS para apreciação.

A autoridade julgadora *a quo* emitiu, então, o Acórdão nº 05-26.596, que revisou o Acórdão nº 25.382. Peço, novamente, licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso na qual esta resume as alegações manejadas pelos corresponsáveis:

7. A seguir, relatam-se as razões de defesa apresentadas na impugnação de fls. 795/855, protocolada em 21 de janeiro de 2008, pelo Senhor Ricardo Constantino:

7.1. Afirma que o Sr. Ricardo Constantino é conhecido empresário do ramo de transportes, com notório *"expertise"* nesse segmento de prestação de serviços. Em suas palavras:

"Dessa forma, há décadas vem auxiliando no desenvolvimento de tecnologia para melhorar a prestação de serviços de transporte, notadamente os serviços de transporte coletivo urbano, serviço público essencial, nos termos da Magna Carta de 1988.

È exatamente nesse contexto que administrou a empresa Viação Jaraguá, empresa que era operadora do sistema de transporte coletivo urbano do município de São Paulo, prestando relevantes serviços à coletividade dessa enorme urbe, havendo, porém, se retirado da sociedade em 22 de novembro de 2001 (cf anotação ficha JUCESP), antes, portanto, dos fatos investigados pela fiscalização objeto desse AIIM, que ocorreram em 2002."

7.2. Argumenta que após sua saída, outros empresários do ramo de transportes adquiriram as participações societárias da empresa, assumindo integralmente sua administração, que se deu principalmente através de suas famílias, os Srs. Juraci Avelino, Antonio Avelino, João Marcelo Ferreira Nunes e Tomaz Eustáquio de Aquino Nunes, além de Claudio Risis de Carvalho.

7.3. Acrescenta que os fatos que originaram o auto de infração ocorreram todos no ano de 2002, durante a administração da sociedade pelos senhores acima citados, uns como sócios efetivos e outros como administradores nomeados. Dessa forma, não possui qualquer responsabilidade sobre os supostos créditos tributários formalizados, pois se retirou da sociedade em 22 de novembro de 2001, não possuindo muitos elementos para impugnar detalhadamente a exação fiscal, em razão de desconhecer os fatos que a originaram.

7.4. Assevera que a autoridade fiscal não observou o disposto no § 2º, artigo 7º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, pois sequer consta nos autos a informação acerca do MPF e dos indispensáveis Termos de Prorrogação dos Mandados de Procedimento Fiscal. E continua:

"Nem se ouse argüir que o fato do MPF inicial sob n. 0812600-2006-00026 haver substituído pelo 2º MPF sob n. 0811300-2007-00272, isso por si só, convalidaria todos os atos praticados pelo Sr. Auditor Fiscal.

Nesse sentido, para demonstrar a total inexistência de prorrogações válidas do(s) MPF(s) em questão, vale transcrever a própria descrição do Sr. Auditor fiscal a fl. 02 do termo de verificação e constatação fiscal datado de 19/12/2007, item contexto, quando menciona, verbis:

(...)

Depreende-se, a evidência, que o(s) MPF(s) não foram prorrogados validamente, conforma manda, determina o art. 70, caput e parágrafos do Dec. 70.235/72. Aliás, verifica-se mais, que o 2º MPF, sob n. 0811300-2007-00272, em verdade prorrogou a validade de outro MPF do ano de 2005, sob n. 0812600-2005- 00145, que absolutamente nenhuma relação tem com o presente caso, e não aquele que originalmente iniciou a fiscalização do presente caso, sob n. 0812600-2006-00026. Essas constatações bastariam a ensejar a total nulidade dos autos de infração ora querreados.

Ocorre, porém que há mais! Verifica-se do volume II do processo administrativo em epígrafe, que ele foi iniciado as fls. 201 (Termo de Abertura de Volume), na data de 19/12/2007, conforme certificado pelo AFTN José Roberto Alves Machado — "Nesta data, procedi a abertura do presente Volume II do processo em epígrafe" (negrito do original) — havendo sido o referido volume II encerrado igualmente na data de 19/12/2007, conforme também certificado pelo AFTN José Roberto Alves Machado as fls. 396 (Termo de Encerramento de Volume) — "nesta data, encerrei o presente Volume II do processo em epígrafe, contendo 196 folhas por mim rubricadas e numeradas sequencialmente de 201 a 396, inclusive esta (negrito do original) — todavia, e aqui reside a flagrante nulidade dos autos, destaca-se que: (i) às fls. 269 há termo de intimação fiscal datado de 28.05.2007, (ii) as fls. 270 há termo de ciência e de continuação de procedimento fiscal datado de 11/06/2007, (iii) as fls. 272 há termo de comparecimento fiscal datado de 19/06/2007, (iv) as fls. 273/330 há esclarecimentos prestados pela autuada, recepcionados pelo AFTN em data de 19/06/2007, (v) as fls. 389 há termo de ciência e de continuação de procedimento fiscal datado de 13/08/2007, (vi) à fls. 392 há termo de esclarecimento fiscal datado de 31/08/2007, por fim, (viii) as fls. 395 há termo de ciência e de continuação de procedimento fiscal datado de 19/10/2007.

Ora, como poderiam ser validamente sustentados sob o aspecto da legalidade nada menos que 08 (oito) atos administrativos vinculados cronologicamente antes de 19/12/2007, data do início da abertura e do encerramento do volume II dos autos do processo administrativo? Verifique-se que a abertura e o encerramento do volume II foi posterior à realização de todos os atos nele compreendidos, ou seja, todos os atos foram efetuados a margem da legalidade/formalidade indispensável a formação do processo administrativo fiscal, justamente porque não havia sido legalmente prorrogado o MPF em questão.

Dessa forma, todos os atos praticados pelo Sr. Auditor fiscal são absolutamente nulos, pois o MPF em questão perdeu sua validade ao não ser prorrogado nos termos da legislação de regência, devendo, por medida de império da lei, ser anulado o auto de infração imputado ao ora impugnante."

7.5. Diz que autoridade fiscal aponta como suposto fundamento legal o artigo 135 do Código Tributário Nacional. Acrescenta que o CTN jamais dispôs sobre a responsabilidade de ex-sócios de sociedade e nem poderia ser diferente, pois são responsáveis os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; os mandatários e prepostos, e ainda, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

7.6. Reitera que, após a retirada das sociedades em que detinha participações da Viação Jaraguá, que se deu em 21/11/2001, foram constituídos como sócios os Srs. Juraci Avelino, Joao Marcelo Ferreira Nunes e Cláudio Risis de Carvalho, que nomearam como administradores os srs. Antonio Avelino e Tomaz Eustáquio de Aquino Nunes. Dessa forma, a teor dos artigos 134 e 135 do CTN os responsáveis tributários são os administradores nomeados pelos sócios à época dos fatos do período fiscalizado, que efetivamente administraram a empresa, respondendo pelos atos civis, fiscais e administrativos e que em momento algum foram intimados pela autoridade fiscal.

7.7. Aduz que, nos termos do art. 116 do CTN, a responsabilidade tributária deve se circunscrever aos que deram causa e que tenham agido com excesso de poderes ou em infração à lei ou ao contrato social, quando da ocorrência dos fatos geradores, sendo que o artigo 144 do CTN veda a possibilidade de retroagir os efeitos do lançamento tributário, no que se refere à responsabilidade tributária de terceiros.

7.8. Disserta amplamente sobre o que denomina de "absoluta impossibilidade da autoridade fiscal desconsiderar atos e negócios jurídicos perfeitos — os atos de ineficácia das alterações societárias não geram efeitos 'erga omnes'".

7.9. Afirma que somente seria possível, em tese, a responsabilização dos Srs. Henrique Constantino e Ricardo Constantino com a conseqüente desconsideração da alteração contratual regularmente registrada na JUCESP, em que as empresas Aurea Administração e Participações S/A e Constante Administração e Participação Ltda se retiraram da sociedade Viação Jaraguá Ltda. No entanto, a alteração contratual da Viação Jaraguá é um ato jurídico perfeito, que operou seus regulares efeitos de direito e não pode jamais vir a ser anulado pela autoridade fiscal.

7.10. Entende que a autoridade fiscal, por vislumbrar maior capacidade econômica do impugnante, entendeu que seria mais conveniente exigir os supostos créditos tributários dos antigos acionistas das empresas, que foram sócios da Viação Jaraguá Ltda, desconsiderando o princípio da legalidade e demais princípios constitucionais, caracterizando total arbítrio, jamais autorizado pelas normas jurídicas que regem o Estado Democrático de Direito. Menciona doutrina, fls. 809/812.

7.11. Acrescenta que diante da inexistência de lei ordinária que regulamente a desconsideração de atos jurídicos pela autoridade administrativa, o lançamento e nulo, pois desprovido de fundamento legal válido. Em suas palavras:

"O que deve se por em relevo é a constatação de que conferir aos auditores fiscais, ao arrepio da Magna Carta e de leis infraconstitucionais a prerrogativa de desconsiderar atos jurídicos, com o notório desiderato de implementar a arrecadação, sem que sequer estejam estabelecidos tais procedimentos em lei ordinária, é ato flagrantemente arbitrário e ilegal, na medida em que através de tal arbítrio o agente fiscal formula seu próprio juízo de valor subjetivo em detrimento do particular, do contribuinte, o que se afigura, à evidência, totalmente inconstitucional e ilegal."

Os procedimentos de desconsideração de contratos, atos e negócios jurídicos poderão quiçá vir a ser utilizados pelas autoridades administrativas, eventualmente superadas as inconstitucionalidades, somente se e quando o Congresso Nacional aprovar uma lei ordinária estabelecendo as normas específicas desses procedimentos, pois como visto, ainda que seja considerada válida, a norma geral anti-elisiva não é auto-aplicável, demandando regulamentação por lei ordinária, que até os dias atuais não foi instituída."

7.12. Referindo-se A. obra "Teoria dos Motivos Determinantes" do saudoso Hely Lopes Meirelles, afirma ser taxativa, ao estabelecer como requisito indispensável validade do lançamento, a competente motivação, incluído o ônus da prova, de incumbência da autoridade administrativa.

7.13. Acrescenta que, inexistindo no lançamento a completa exposição de motivos da autoridade para a desconsideração da alteração contratual da Viação Jaraguá para imputá-la nula, está ausente a indispensável comprovação do ônus da prova do ato vinculado, sendo nulo o lançamento.

7.14. No mérito, afirma que, conforme exaustivos esclarecimentos prestados ao termo de intimação fiscal lavrado em 04/05/2007, recepcionado em 19/06/07, teria justificado as origens de sua movimentação bancária ocorrida em suas contas correntes no ano-calendário de 2002, comprovando inexistir receitas próprias.

7.15. Aduz que os montantes objeto da autuação não se tratam de receitas obtidas com a atividade fim da empresa, mas apenas de depósitos bancários com as respectivas saídas para pagamentos de débitos originados em períodos anteriores, como pagamento de empréstimos.

7.16. Afirma que os valores depositados fogem ao conceito de receita, pois têm origem em empresas ligadas ou naquelas que foram suas avalistas em empréstimos bancários. Acrescenta que os documentos relativos às transações financeiras, muitas vezes faziam parte do histórico contábil da empresa Viação Cachoeira Ltda e não poderiam ser escriturados em sua contabilidade.

7.17. Reitera que os valores envolvidos apenas transitaram por suas contas correntes, não havendo relação com seu objeto jurídico, conforme documentação que anexa.

Em suas palavras:

"Assim, presentes os requisitos de exceção constantes nos arts. 281, 287, caput e §3º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), combinado com o que dispõe expressamente os arts. 40, 42, caput, 5º, e incisos, da Lei n.º 9.430/96, onde ficará comprovado que na maioria dos casos ocorreu transferência de outras contas da própria pessoa jurídica, e empréstimos oriundos e efetuados a empresa por seus sócios e/ou pessoas jurídicas ligadas com a respectiva origem e efetiva entrega, comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, restará provado que a medida adotada pelo expert Contador de Viação Jaraguá Ltda no ano de 2002 foi a mais correta e diligente ante os elementos trazidos para a contabilização."

7.18. No que se refere às contas correntes n.º 0100011699, Banco 0641, Agência 0839, e n.º 0000079550, Banco Bradesco, aduz que tais créditos são provenientes de abertura de crédito e leasing que ficaram em conta comum de despesas entre as empresas e os sócios (cindida e resultante), que após a transferência por cessão de cotas sociais, continuaram com a respectiva obrigação.

7.19. Em relação à conta-corrente 0000105799, Banco Bradesco, afirma que tais montantes, reafirmados pelas anotações do extrato de crédito, derivam de transferências efetuadas exclusivamente pela Viação Cachoeira Ltda, que utilizava essa conta para a emissão de cheques administrativos para pagamento de suas despesas.

7.20. Argumenta que a conta corrente 000079830, Banco Bradesco, encontra-se classificada no razão contábil da Viação Cachoeira Ltda (n.º 401-1.1.1.2.04), que passou a utilizá-la para todos seus pagamentos e depósitos, utilizando, inclusive, formulários para requerer transferências.

7.21. As contas correntes n.º 00001735, Banco 244, n.º 0000550202, Banco 291, n.º 140511404, Banco 320, e n.º 44.097.096-7, Banco 320, foram destinadas a levantamento de créditos de capital de giro, liquidados por meio de fundos providos pelo conjunto de ex-sócios e sócios adquirentes da Viação Cachoeira Ltda, como conta comum de despesas.

7.22. No que se refere à conta corrente 6101619330008, Banco Sudameris, destinava-se a transações com leasing e levantamento de capital de giro, utilizada como conta central para pagamentos de débitos da Viação Jaraguá com o Banco Barclays, conforme consta no razão analítico, onde havia um saldo negativo em aberto de R\$ 13.535.500,00. Tais créditos foram liquidados através de fundos providos pelo conjunto de ex-sócios e sócios adquirentes da Viação Cachoeira Ltda, como conta comum de despesas.

7.23. Argumenta que a conta corrente n.º 25560007, Banco Zogbi, foi aberta para levantamento de crédito de capital de giro, havendo um parcelamento em aberto a ser cumprido pelos sócios e ex-sócios da Viação Cachoeira Ltda.

7.24. A contribuinte discrimina e detalha diversas das operações ocorridas nas contas-correntes descritas acima, referindo-se a depósitos e créditos específicos.

7.25. E continua:

"Por fim, urge salientar que apesar da parcialidade dos documentos juntados, a Viação Jaraguá Ltda. não operacionalizou sua atividade fim a partir do dia 04/02/2002, em decorrência de seu estabelecimento empresarial estar sendo totalmente utilizado e substituído pela empresa adquirida pelos sócios da Viação Cachoeira Ltda.

Tais argumentos ficam comprovados pelo conjunto probatório anexo, inclusive toda articulação se entende da análise da sentença do Processo Trabalhista n.º 00708200505302008 proferida e publicada na data de 18/06/2007 (Documento em anexo).

Outro ponto latente é que, os depósitos advindos de empréstimos, mútuos, e transferências da Viação Cachoeira Ltda, não possuem a qualidade de receitas, dado o fato de que se destinavam única e exclusivamente para o fim de quitar obrigações de dívidas bancárias, leasing, e processos judiciais como o Banco Barclays S/A, e comprova-se a existência destas dívidas pelo razão analítico emitido em 19/06/2002 com as respectivas contas de empréstimos.

Resta informar ainda que a Viação Cachoeira Ltda permitiu e concedeu a entrega dos documentos solicitados, inclusive fornecendo cópia do seu razão analítico para a produção das provas. "In comento", a Viação Cachoeira Ltda e a instituição Bradesco S/A, entendiam que as contas bancárias seriam unicamente de uma empresa — CACHOEIRA no caso — vindo a instituição financeira sequer tributar o CPMF nas operações realizadas com Viação Jaraguá Ltda (para todos os bancos), e a Viação Cachoeira Ltda, lançar em seus anais contábeis as contas bancárias como se sua fossem.

Por todo o exposto e comprovado, resta notória a ausência de omissão de receitas, fazendo-se de rigor a anulação do lançamento de ofício efetuado, uma vez que indevidos os valores arbitrados de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS."

7.26. Requer a decadência das exigências fiscais, relativas aos quatro trimestres do ano-calendário de 2002, no caso do IRPJ, em vista do transcurso do prazo quinquenal previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, estendendo seus argumentos para as contribuições exigidas, pois foi cientificado do lançamento em 22/01/2008. Transcreve jurisprudência.

8. Consta também nos autos a impugnação de fls. 870/830, apresentada pelo Senhor Henrique Constantino, de igual teor com a resumida acima, apresentada pelo Senhor Ricardo Constantino.

Neste novo acórdão, em suma, a DRJ/CPS, quanto ao mérito dos lançamentos de ofício, reiterou as razões apontadas no acórdão retificado e, quanto à responsabilidade solidária,

considerou que havia elementos para a sua manutenção. Trago à colação trecho que trata da responsabilidade dos Srs. Henrique Constantino e Ricardo Constantino:

47. No presente caso, a Fiscalização reuniu evidências concretas de que as referidas pessoas físicas administravam, de fato, a empresa, assinando cheques e correspondências com instituições financeiras, movimentando recursos, firmando acordos, garantindo dívidas e aditando contratos de empréstimos, durante o ano-calendário de 2002.

48. Ofende o senso comum admitir que uma pessoa, não mais tendo vínculo societário com a empresa autuada, exponha seu patrimônio e sua liberdade "emprestando" seu nome e prestígio em documentos bancários, nos quais figurou como devedor solidário e/ou avalista de quantias vultosas, sem ter qualquer influência sobre a administração de referidos valores. Mais razoável é inferir que, não obstante o vínculo societário tenha sido dissolvido, permaneceu o vínculo de fato, conforme consta dos Termos questionados:

[...]

51. Em tais circunstâncias, resta evidente o vínculo de fato das referidas pessoas físicas com a empresa autuada, o que permite atribuir-lhes responsabilidade solidária e ilimitada pelas obrigações tributárias da empresa que geriam e administravam, com evidente interesse comum nas situações que se constituíram em fatos geradores daquelas obrigações, nos termos do art. 124 do Código Tributário Nacional. (grifei)

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário, por meio do qual reiterou, em essência, as alegações da impugnação, acrescentando-se as alegações de (i) cerceamento do direito de defesa em razão do indeferimento de realização de perícia no julgamento de primeira instância e (ii) inocorrência de simulação, fraude ou conluio.

Também apresentaram recurso voluntário os corresponsáveis Ricardo Constantino e Henrique Constantino. Na peça recursal, aduziram as seguintes razões para a reforma da decisão de primeira instância:

- **Da perda da validade do MPF que originou a fiscalização:** a fiscalização teria infringido o disposto no artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/72 e não haveria nos autos os Termos de Prorrogação dos Mandados de Procedimento Fiscal. Ademais, haveria atos de ofício que teriam sido praticados em datas anteriores às datas de abertura e encerramento do volume II dos autos.

- **Da ilegitimidade passiva dos recorrentes:** os recorrentes alegaram que o artigo 124 deve ser interpretado em conjunto com as disposições dos artigos 134 e 135 do CTN. Desta forma, a responsabilidade imputada pela fiscalização exigiria *não apenas o nexo causal entre o crédito tributário e a conduta do agente como também ação ou omissão culposa ou dolosa*. Neste contexto, os Srs. Ricardo Constantino e Henrique Constantino teriam se retirado da sociedade em 22/11/2001 e os administradores na época dos fatos jurídicos tributários seriam os Srs. Antônio Avelino e Tomaz Eustáquio de Aquino Nunes.

- **Da absoluta impossibilidade da autoridade fiscal desconsiderar atos e negócios jurídicos perfeitos – os atos de ineficácia das alterações societárias não geram efeitos “erga omnes”:** a fiscalização teria utilizado, ao arrepio do sistema jurídico, o instituto da desconsideração de ato jurídico, no caso, a alteração do contrato social, para imputar responsabilidade solidária aos recorrentes. Ademais, o parágrafo único do artigo 116 do CTN

seria inconstitucional e careceria de lei ordinária a regulamentar o procedimento de desconconsideração de atos e negócios jurídicos. Por fim, alegaram, fortes na Teoria dos Motivos Determinantes, que a ausência de motivação para a desconconsideração da alteração do contrato social redundaria em nulidade dos lançamentos.

- **Da decadência:** considerando que a ciência dos Termos de Responsabilidade Solidária ocorreu em 02/01/2008, os fatos jurídicos tributários ocorridos no ano-calendário 2002 teriam sido alcançados pela norma decadencial conforme disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Ao final, os recorrentes pugnaram pela anulação dos lançamentos de ofício e, subsidiariamente, pelo afastamento da responsabilidade solidária e o reconhecimento da decadência.

Antes do julgamento dos recursos voluntários nesta segunda instância administrativa, a contribuinte peticionou informando que havia aderido ao parcelamento especial de que trata a Lei nº 12.996/2014. A parcelamento implicou a desistência do recurso voluntário em relação à pessoa que promoveu a adesão. Por esse motivo, esta Turma, com outra composição, houve por bem converter o julgamento em diligência por meio da Resolução nº 1401-000.338, de 05/03/2015, de forma a determinar a identificação de quem havia aderido ao parcelamento e o sobrestamento deste feito até a conclusão do parcelamento.

Na sequência, a presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF registrou a solicitação de desistência do recurso voluntário interposto pela contribuinte Viação Jaraguá Ltda.

Contudo, a Procuradoria da Fazenda Nacional constatou a falta de consolidação do parcelamento especial, motivo pelo qual os autos retornaram a este Conselho para a apreciação do recurso voluntário dos responsáveis solidários consoante artigo 5º, § 2º, da Portaria RFB nº 2.284/2010.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário interposto pelos corresponsáveis Ricardo Constantino e Henrique Constantino é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Acerca da tempestividade do recurso voluntário dos corresponsáveis, impende registrar que não consta dos autos Aviso de Recebimento com a data de ciência da decisão de primeira instância por via postal. Assim, considero como data de ciência para fins de contagem do prazo legal para a interposição do recurso voluntário a data da vista do processo por meio de procurador (doc. fls. 1040 do processo em papel).

Considerando que o recurso voluntário foi protocolado em 24/11/2009, é tempestivo. A autoridade preparadora da RFB chegou à mesma conclusão conforme despacho de fls. 1129.

Recurso voluntário da contribuinte Viação Jaraguá Ltda.

Conforme relatado, a contribuinte aderiu ao parcelamento especial de que cuida a Lei nº 12.996/2014. Neste caso, o artigo 78 do Regimento Interno do CARF determina que a adesão ao parcelamento implica a desistência do recurso:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O **pedido de parcelamento**, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, **importa a desistência do recurso**.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis. (grifei)

Conforme relatado, a desistência do recurso já havia sido consignada nos autos.

Desta forma, em razão da desistência, não se conhece do recurso voluntário da contribuinte, limitando-se este julgamento de segunda instância às matérias alegadas pelos corresponsáveis consoante relato acima.

Passo à apreciação das alegações dos corresponsáveis.

Da perda da validade do MPF que originou a fiscalização.

Neste ponto, inicialmente, os recorrentes aduziram que a fiscalização não teria observado as disposições dos parágrafos 1º e 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º 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.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. (grifei)

Neste contexto, os recorrentes pugnaram pela nulidade dos lançamentos nos seguintes termos:

06. *Ab initio*, verifica-se facilmente da cópia integral obtida dos autos do processo administrativo fiscal, infração ao estatuído na norma supra, vez que se constata que sr. auditor fiscal inobservou a regra contida no §2º do artigo 7º, culminando, assim, em nulidade absoluta insanável, que por consequência, nulifica todo o lançamento fiscal efetuado.

Creio que a tese dos recorrentes não deve ser acolhida.

Parece-me existir uma confusão na interpretação do dispositivo normativo. Os parágrafos em comento tratam do afastamento e da reaquisição de espontaneidade por parte do fiscalizado. Em apertada síntese, a norma determina que a espontaneidade é afastada com o início do procedimento fiscal, mas, caso a fiscalização permaneça inerte por mais de 60 (sessenta) dias, o fiscalizado recupera a espontaneidade para realizar atos como pagamentos e declarações relativos aos tributos objeto da fiscalização.

Vê-se, portanto, que não se trata de requisito de validade do lançamento de ofício e, portanto, eventual inércia da autoridade fiscal por mais de 60 dias não tem como consequente a nulidade do lançamento de ofício.

Portanto, afasto essa preliminar de nulidade.

Na sequência, os recorrentes alegaram que a fiscalização não procedeu de forma correta quanto às prorrogações dos Mandados de Procedimento Fiscal – MPF. Cito suas palavras:

7. Com efeito, sequer consta do processo administrativo fiscal as informações acerca do início do MPF, **E DOS INDISPENSÁVEIS TERMOS DE PRORROGAÇÃO DOS MANDADOS DE PROCEDIMENTO FISCAL**. Nem se ouse argüir que o fato do MPF inicial sob n. 0812600-2006-00026 haver sido substituído pelo 2º MPF sob n. 0811300-2007- 00272, isso por si só, convalidaria todos os atos praticados pelo Sr. Auditor fiscal.

[...]

9. Depreende-se, à evidência, que o(s) MPF(s) não foram prorrogados validamente, conforma manda, determina o art. 7º, *caput* e parágrafos do Dec. 70.235/72. Aliás,

verifica-se mais, que o 2º MPF sob n. **0811300-2007-00272, em verdade prorrogou a validade de outro MPF do ano de 2005, sob n. 0812600-2005-00145, que absolutamente nenhuma relação tem com o presente caso, e não aquele que originalmente iniciou a fiscalização do presente caso, sob n. 0812600-2006-00026.** Essas constatações bastariam a ensejar a total nulidade dos autos de infração ora guerreados. (grifos do original)

Entretanto, esta Turma tem jurisprudência sólida no sentido de que o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil e eventuais falhas na emissão ou prorrogação não têm o condão de afetar a competência do auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil para efetuar o lançamento tributário conforme previsão do artigo 6º da Lei nº 10.593/2002. Trago precedentes, cujas ementas estão citadas na parte que interessa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. (Acórdão CARF nº 1401-004.489, de 15/07/2020)

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração lavrado por autoridade que, nos termos da Lei, possui competência para tanto. (Acórdão CARF nº 1401-002.303, de 15/03/2018)

Ademais, não se vislumbra qualquer irregularidade nos Mandados de Procedimento Fiscal.

Em 13/02/2006, foi regularmente emitido o MPF nº 08.1.26.00-2006-00026-4. A ciência do MPF foi dada pessoalmente em 21/02/2006. Posteriormente, em 06/11/2006, foi emitido MPF Complementar para alterar a autoridade fiscal responsável pelo procedimento de ofício. A ciência do MPF Complementar foi dada pessoalmente em 28/11/2006. A emissão de MPF Complementar estava respaldada pela disposição do artigo 10, *caput*, da Portaria SRF nº 6.087/2005 (vigente na época):

Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de inclusão, exclusão ou substituição de AFRE responsável pela sua execução ou supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão, pela autoridade outorgante do MPF originário, de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), conforme modelos aprovados por esta Portaria, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

[...] – grifei.

Em 06/06/2007, foi emitido o MPF nº 08.1.13.00-2007-00272-6, cuja ciência à contribuinte foi dada regularmente em 19/06/2007. Vale mencionar que, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal justificou a emissão do MPF nº 08.1.13.00-2007-00272-6 em substituição ao MPF nº 08.1.26.00-2006-00026-4. Cito suas palavras:

A ação fiscal foi originalmente iniciada em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0812600-2006-00026, expedido pelo Delegado da Receita Federal em Taboão da Serra (fls. 04).

Posteriormente, face a edição da Portaria MF nº 95 de 30/04/2007, publicada no DOU de 02/05/2007, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB e que, em seus anexos I e X, alterou a jurisdição das unidades descentralizadas, foi expedido, pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0811300-2007-00272, em substituição ao MPF nº 0812600-2005-00145.

O contribuinte foi cientificado, pelo Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal de 19/06/2007, da emissão do MPF nº 0811300-2007-272 e do encerramento do MPF original, bem como de que o procedimento fiscal, originalmente iniciado em cumprimento ao MPF nº 0812600-2006-00026, continuaria normalmente, sendo que todos os atos subsequentes passariam a ser emitidos sob a nova numeração.

Vale também destacar que as prorrogações do MPF eram feitas por intermédio de registro eletrônico pela autoridade administrativa competente e ficavam à disposição da fiscalizada na internet, conforme disposição do artigo 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007:

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

Compulsando os autos, verifico que, ao longo do procedimento fiscal, em diversos termos de intimação, a autoridade deu ciência à fiscalizada das prorrogações do MPF.

Assim, também neste ponto afasto a arguição de nulidade dos lançamentos de ofício.

Outro ponto levantado pelos recorrentes foi a juntada aos autos de atos de ofício que teriam sido lavrados em datas anteriores às datas de abertura e encerramento dos volumes. Cito suas palavras:

11. Ora, como poderiam ser validamente sustentados sob o aspecto da legalidade nada menos, do que 08 (oito) atos administrativos vinculados realizados cronologicamente antes de 19/12/2007, data do início da abertura e do encerramento do **volume II** dos autos do processo administrativo? Verifique-se que a abertura e o encerramento do volume II foi posterior a realização de todos os atos nele compreendidos, ou seja, todos os atos foram efetuados à margem da legalidade/formalidade indispensável a formação do processo administrativo fiscal, justamente porque não haviam sido legalmente prorrogados os MPF's em questão.

12. Dessa forma, todos os atos praticados pelo Sr. auditor fiscal SAO ABSOLUTAMENTE NULOS, pois os MPF's em questão perderam sua validade ao não serem prorrogados nos termos da legislação de regência, devendo, por medida de imperio da lei, ser anulado o auto de infração imputado ao ora impugnante.(grifos do original).

Ora, a alegação não encontra nenhum suporte na legislação de regência.

Primeiro, é preciso um esclarecimento de ordem prática. A utilização de termos de abertura e encerramento de volumes, quando o processo administrativo fiscal ainda era veiculado em meio físico, era apenas uma forma de organizar volumes e anexos para melhor manuseio dos autos. Desta forma, no final da fiscalização, ao instruir o processo com os diversos documentos que foram produzidos e coletados durante o procedimento de ofício, a fiscalização procedia à organização dos autos em volumes. Por consequência, os termos de abertura e encerramento de volumes eram datados conforme o momento de formalização do processo.

Segundo, para que se caracterize a nulidade reclamada, é preciso examinar se se configurou qualquer das hipóteses descritas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

De pronto, afasta-se a hipótese do inciso I do dispositivo normativo, uma vez que, conforme asseverado acima, o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para a lavratura dos atos de ofício e dos autos de infração.

Quanto à possibilidade de cerceamento do direito de defesa, verifico que todos os atos citados pelos recorrentes têm a ciência da fiscalizada e foram juntados aos autos em 19/12/2007, ou seja, antes mesmo da ciência à contribuinte dos autos de infração, que ocorreu em 20/12/2007. Desta forma, durante o prazo para impugnação dos autos de infração, a contribuinte e os corresponsáveis tiveram à sua disposição todos os elementos necessários para exercerem o amplo direito de defesa.

Assim, também neste ponto afasto a alegação de nulidade dos autos de infração.

Quanto à indispensabilidade da emissão das Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, mencionada *en passant* pelos recorrentes, tenho que esta foi suficientemente comprovada nos autos.

Destaco, inicialmente, que o artigo 3º do Decreto nº 3.724 prevê que a RMF é indispensável nas hipóteses veiculadas pelo artigo 33 da Lei nº 9.430/1996, que inclui a hipótese de embaraço à fiscalização caracterizado pela recusa injustificada de fornecimento de informações sobre movimentação financeira. Trago à colação os dispositivos normativos:

- Decreto nº 3.724/2001:

Art.3º—Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente **serão considerados indispensáveis** nas seguintes hipóteses:

[...]

VII—previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

[...] – grifei.

- Lei nº 9.430/1996:

Art.33.A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pela sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I-embaraço à fiscalização, caracterizado pela **negativa não justificada** de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela **não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira**, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

[...] – grifei.

Na espécie, a fiscalizada foi intimada, em 21/02/2006, por meio do Termo de Início de Fiscalização, a apresentar os extratos bancários de contas sob sua responsabilidade. As instituições financeiras nas quais havia contas da contribuinte foram identificadas no Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal anexo ao Termo de Início de Fiscalização. Contudo, a fiscalizada quedou-se inerte e, sem qualquer justificativa, deixou de apresentar os extratos bancários.

Somente em 19/04/2006, ou seja, dois meses após a intimação para apresentação dos mencionados extratos bancários, a fiscalização emitiu as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF. Neste momento, já se havia configurado a hipótese de recusa injustificada de apresentação das informações sobre movimentação financeira.

A situação fática enquadra-se, a meu juízo, na hipótese de indispensabilidade prevista na norma de regência. Portanto, não vislumbro qualquer ilegalidade no procedimento da autoridade fiscal.

É de se afastar, portanto, esta arguição de nulidade dos autos de infração.

Da ilegitimidade passiva dos recorrentes.

Neste ponto, os recorrentes alegaram, inicialmente, que o artigo 124 do Código Tributário Nacional – CTN, que foi utilizado como fundamento pela fiscalização e pela autoridade julgadora de piso para imputar e manter a responsabilidade solidária sobre os créditos tributários constituídos de ofício, deveria ser interpretado em conjunto com as disposições dos artigos 134 e 135 do mesmo diploma legal.

Nesta esteira, asseveraram os recorrentes:

24. Como se vê, ambos os dispositivos exigem, não apenas o nexo causal entre o crédito tributário e a conduta do agente, como também ação ou omissão culposa ou dolosa.

25. imperioso registrar que na responsabilidade solidária do sócio de que trata o art. 134, três são os requisitos: a) o estado de liquidação da sociedade; b) a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal; c) fato de o responsável solidário ter uma vinculação indireta, por meio de ato omissivo o comissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

26. Já na responsabilidade pessoal do art. 135, os sócios, diretores, gerentes representantes de pessoas jurídicas privadas só respondem pelos créditos tributários que resultem exclusivamente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Penso ser acertado o argumento de que, no caso, o artigo 124 do CTN deva ser interpretado em conjunto com o artigo 135 do mesmo diploma, visto que a responsabilidade atribuída aos administradores que atuem com excesso de poderes ou infração a leis e estatutos tem o cunho da solidariedade.

Aliás, cumpre destacar que os contribuinte exerceram plenamente seu direito de defesa ao enfrentar o disposto no artigo 135 do CTN.

Todavia, ao contrário do alegado pelos recorrentes, tenho que a fiscalização comprovou à sociedade os três aspectos necessários à configuração da hipótese de responsabilidade solidária dos Srs. Henrique Constantino e Ricardo Constantino. A fiscalização demonstrou (i) que estes eram os administradores de fato, (ii) que atuaram com infração à lei ao movimentar em diversas contas bancárias vultosas quantias financeiras à margem da contabilidade e ao apresentar a DIPJ zerada e (iii) que a movimentação financeira à margem da contabilidade foi omitida da base de cálculo dos tributos.

A autoridade fiscal apresentou com detalhes as situações de fato que fundamentaram a atribuição de responsabilidade solidária aos recorrentes. Trago à colação excerto do Termo de Verificação Fiscal:

IV - SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDARIA

Inicialmente, é preciso destacar que, quando da alteração do contrato social datada de 05/11/2001 e a mudança na composição do quadro societário da empresa, retirando-se as *sócias* pessoas jurídicas ÁUREA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A e CONSTANTE ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, e *sendo* admitidos JURACI AVELINO, JOÃO MARCELO FERREIRA NUNES e CLAUDIO R1SIS DE CARVALHO, foram nomeados como administradores da sociedade ANTONIO AVELINO CRUZ, TOMAZ EUSTAQUIO DE AQUINO NUNES e CLAUDIO RISIS DE CARVALHO. Verifica-se ainda, das procurações apresentadas pelas instituições financeiras, em especial o Bradesco e o Banco Industrial e Comercial (BICBANCO), que os três administradores acima já atuavam como procuradores da Viação Jaraguá.

Mais tarde, após a nova alteração no quadro societário, quando se retiraram as pessoas físicas acima relacionadas e assumiram como novas sócias, MARIA LUCIA ALEXANDRE e LETÍCIA SIQUEIRA DE BRITO, apurou-se que TOMAZ EUSTAQUIO DE AQUINO NUNES foi nomeado, em 01/10/2004, procurador de MARIA LUCIA ALEXANDRE, com amplos poderes para representá-la na gestão da Viação Jaraguá, conforme cópia de procuração pública de fls. 63.

De outra parte, da análise das Declarações de Ajuste Anual das pessoas físicas dos novos sócios, tanto JURACI AVELINO, JOÃO MARCELO FERREIRA NUNES e CLAUDIO RISIS DE CARVALHO, como MARIA LUCIA ALEXANDRE e LETÍCIA SIQUEIRA DE BRITO, verifica-se que, s.m.j., estes não possuíam capacidade econômica declarada para ter adquirido participação societária na Viação Jaraguá, *pelo menos nos* percentuais informados nas alterações de contrato social.

Em contrapartida, analisando-se os documentos apresentados pelo contribuinte em seus esclarecimentos de 19/06/2007 e juntados no Anexo II, foi constatada a ocorrência de diversos fatos, relacionados a seguir:

- 1) emissão em 06/08/02, do cheque 007452, conta nº 1619330008 da Viação Jaraguá, agência 0610 (SBC) do Banco Sudameris, nominal ao Banco Barclays S/A, no valor de R\$ 117.375,98, assinado por, s.m.j., Henrique Constantino;
- 2) emissão em 04/10/02, do cheque 007457, conta nº 1619330008 da Viação Jaraguá, agência 0610 (SBC) do Banco Sudameris, nominal ao Banco Barclays S/A, no valor de R\$ 81.000,00, assinado por, s.m.j., Henrique Constantino;
- 3) emissão em 07/10/02, do cheque 007458, conta nº 1619330008 da Viação Jaraguá, agência 0610 (SBC) do Banco Sudameris, nominal ao Banco Barclays S/A, no valor de R\$ 310.000,00, assinado por, s.m.j., Henrique Constantino;
- 4) emissão em 23/10/02, do cheque 007460, conta nº 1619330008 da Viação Jaraguá, agência 0610 (SBC) do Banco Sudameris, nominal ao Banco Barclays S/A, no valor de R\$ 70.000,00, assinado por, s.m.j., Henrique Constantino;
- 5) a existência, entre os documentos apresentados, de diversos papéis, tais como papeletas de comunicação interna, planilhas de conciliação bancária, demonstrativos de conciliação de contas contábeis, fichas para lançamento de amortização e fichas para lançamento de despesas bancárias, todos com o timbre da empresa Áurea Administração e Participações S/A;
- 6) correspondências em papel timbrado da Viação Jaraguá, datadas de 01/08/02 e de 02/08/02, dirigidas ao Banco Sudameris, solicitando a emissão de DOCs nos valores de, respectivamente, R\$ 455.000,00 e R\$ 156.000,00 da conta 1619330008 a crédito do Banco Barclays S/A, ambas assinadas, s.m.j., por Henrique Constantino;
- 7) aditamento do contrato de empréstimo nº 645 entre a Viação Jaraguá (mutuária) e o Banco Sudameris, datado de 04/01/02, onde Henrique Constantino assina pela pessoa jurídica e como 2º coobrigado, e Ricardo Constantino *assina como* 1º coobrigado (valor do contrato original: R\$ 1.000.000,00);
- 8) correspondência em papel timbrado da Viação Cachoeira, de 04/01/02, dirigida ao Banco Sudameris, solicitando a transferência de R\$ 30.000,00 entre "nossas" contas - correntes (isto é, da conta da Viação Cachoeira para a da Jaraguá), assinada, s.m.j., por Henrique Constantino;
- 9) correspondência da Viação Marazul Ltda ao Banco Sudameris, de 04/04/02, solicitando a transferência de R\$ 1.044.000,00 entre "nossas" contas - correntes (ou seja, da conta da Viação Marazul para a conta da Jaraguá), assinado, s.m.j., por Ricardo Constantino;
- 10) correspondência em papel timbrado da Viação Jaraguá ao Banco Sudameris, datada de 02/09/02, solicitando a emissão de DOC no valor de R\$ 56.440,00, assinada, s.m.j., por Ricardo Constantino;
- 11) emissão do cheque 000348, agência 0538, conta 130.090 da Viação Cachoeira no Banco Bradesco, de 03/01/02, no valor de R\$ 50.000,00, nominal & Viação Jaraguá, assinado por, s.m.j., Ricardo Constantino.

Por outro lado, das informações prestadas pelas instituições financeiras (constantes do Anexo I), verifica-se que:

- 1) nos contratos de mútuo entre o BICBANCO e a Viação Jaraguá (mutuária), de nº s 703221 de 25/06/02, 712935 de 23/08/02, 724939 de 04/11/02, e 731837 de 11/12/02, no valor de R\$ 800.000,00 cada, Henrique Constantino intervém como garantidor, isto é, *responsável* solidário;
- 2) no acordo judicial e *confissão* de dívida firmado em 06/05/02 entre a Viação Jaraguá, Henrique Constantino e Constantino de Oliveira, como devedores solidários, e o Banco

Barclays S/A, como credor, além de Breda Transportes e Turismo Ltda e Viação Caminho do Mar, Henrique Constantino também assina pela Viação Jaraguá.

Pelo que se depreende do acima exposto, fica demonstrado, s.m.j., que os antigos sócios da pessoa jurídica, Henrique e Ricardo Constantino, continuaram, durante todo o ano - calendário 2002, a participar da gerência e administração dos negócios da empresa, assinando cheques e correspondências com instituições financeiras, movimentando recursos, firmando acordos, garantindo dívidas e aditando contratos de empréstimo.

Portanto, fica caracterizada, nos termos do art. 124 do CTN, a condição de responsáveis solidários das pessoas físicas Henrique Constantino, CPF n.º 443.609.911-34, e Ricardo Constantino, CPF n.º 546.988.806-10, pelo crédito tributário ora constituído, sendo lavrados os competentes Termos de Sujeição Passiva Solidária. (grifei)

Desta forma, considero que está caracterizada a hipótese material de responsabilidade solidária dos Srs. Henrique Constantino e Ricardo Constantino pelos créditos tributários ora sob exame.

Na sequência, os recorrentes alegaram que, na época dos fatos jurídicos tributários, já haviam se retirado da sociedade e que outras pessoas seriam os administradores. Cito suas palavras:

30 *In casu*, após a retirada das sociedades em que o ora recorrente detinha participações da Viação Jaraguá que se deu em 22/11/2001, foram constituídos como sócios os Srs. Juraci Avelino, João Marcelo Ferreira Nunes e Cláudio Risis de. Carvalho, que nomearam como administradores da empresa os srs. Antônio Avelino e Tomaz Eustáquio de Aquino Nunes. Ora, pelo comando contido nos artigos 134 e 135 do CTN os responsáveis tributários no presente caso são os administradores nomeados pelos sócios à época dos fatos do período fiscalizado, os srs. Antônio Avelino e Tomaz Eustáquio de Aquino Nunes, que efetivamente administraram a empresa no ano-calendário 2002, respondendo por todos os atos civis, fiscais e administrativos.

Contudo, é cediço que a responsabilidade solidária de que trata o artigo 135 do CTN alcança os administradores de fato e não apenas aqueles de direito, formalmente consignados no contrato social. Neste diapasão, trago à colação precedentes desta Turma:

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA.

Nos termos do art. 135 do CTN, responde pelos tributos devidos pela pessoa jurídica extinta o administrador de fato, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que resta caracterizado pela comprovação da dissolução irregular da empresa. (Acórdão CARF nº 1401-002.084, de 20/09/2017).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.

ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário. (Acórdão CARF nº 1401-001.813, de 21/03/2017)

Já ficou assente neste voto que a fiscalização demonstrou que, na época dos fatos jurídicos tributários, os recorrentes atuavam como administradores de fato da fiscalizada e que realizaram operações em infração à lei que redundaram na omissão de receitas das bases de cálculos dos tributos. Destarte, quanto à configuração da hipótese material da responsabilidade tributária, não há o que reparar no ato administrativo de imputação de responsabilidade.

Assim, a alegação, neste ponto, não deve ser acolhida.

Da absoluta impossibilidade da autoridade fiscal desconsiderar atos e negócios jurídicos perfeitos – os atos de ineficácia das alterações societárias não geram efeitos “erga omnes”.

Os recorrentes aduziram que a responsabilidade tributária que lhes foi imputada pela fiscalização implicou a desconsideração de ato jurídico perfeito, no caso, o contrato social da pessoa jurídica, com as alterações feitas anteriormente ao período fiscalizado. Transcrevo trecho da peça recursal:

36. Denota-se ainda do relatório fiscal que dá fundamentação à autuação fiscal, que o sr. auditor fiscal, ainda que tenha notoriamente evitado mencionar nas suas razões o instituto da desconsideração de atos e negócios jurídicos em prol da interpretação econômica em prejuízo à exegese jurídica, foi exatamente sob o pálio desse instituto não reconhecido pelo Ordenamento Jurídico Pátrio que imputou responsabilidade pelos créditos tributários ao ora impugnante, haja vista que somente seria possível, em tese, a responsabilização dos srs. Henrique Constantino e Ricardo Constantino com a conseqüente desconsideração da alteração contratual regularmente registrada na JUCESP em que as empresa Áurea Administração e Participações S/A e Constante Administração e Participações Ltda se retiraram da sociedade Viação Jaraguá Ltda. Esse é o primeiro ponto a merecer destaque, ALTERAÇÃO CONTRATUAL DA VIAÇÃO JARAGUÁ É UM ATO JURÍDICO PERFEITO, que operou seus regulares efeitos de direito, não podendo jamais vir a ser anulado pela autoridade fiscal.

Entretanto, o que a fiscalização fez não foi desconsiderar o ato jurídico, ou mesmo a personalidade jurídica da fiscalizada. O que a fiscalização fez foi comprovar que os Srs. Ricardo Constantino e Henrique Constantino eram administradores de fato da fiscalizada na época dos fatos jurídicos tributários e que atuaram em infração à lei, mormente na movimentação de recursos financeiros à margem da contabilidade e na omissão de receitas das bases de cálculo dos tributos.

Desta forma, despidiêda qualquer digressão acerca da interpretação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que trata da possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos, para fins tributários, pela autoridade fiscal. No mesmo sentido, desnecessário tecer comentários acerca da Teoria dos Motivos Determinantes, que foi invocada no mesmo contexto de desconsideração de ato jurídico.

Impende, portanto, negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Da decadência

Neste tópico, os recorrentes alegaram a ocorrência de decadência do direito da Fazenda de proceder ao lançamento em relação aos corresponsáveis, conforme previsão do artigo 150, § 4º do CTN:

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

[...]

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

Creio que a alegação deva ser parcialmente acolhida.

Antes de apreciar a alegação propriamente dita, penso ser oportuno ressaltar que, em meu entendimento, a atribuição de responsabilidade solidária nos termos dos artigos 124, I, e 135 do CTN, que dizem respeito diretamente ao interesse e à participação nos fatos jurídicos tributários, deve ser feita pela autoridade fiscal em consonância com os ditames do artigo 142 do CTN, que dispõe sobre o lançamento de ofício:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifei)

Destaco que o dispositivo legal determina que a autoridade fiscal identifique o sujeito passivo que, no presente caso, reveste-se da condição de responsável, conforme dicção do artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN:

Art. 121. **Sujeito passivo** da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Nesta esteira, penso que a atribuição de responsabilidade, nestes casos, submete-se às regras de decadência do direito de efetuar o lançamento, nos termos dos artigos 150, § 4º, ou 173 do CTN.

Todavia, impende salientar que não se afasta a possibilidade de atribuição de responsabilidade em momento posterior em outros casos, como aqueles em que o motivo seja superveniente ao fato jurídico tributário, como, por exemplo, a dissolução irregular da pessoa jurídica.

Feita essa digressão, retorno ao fio da meada para apreciar a alegação de decadência conforme o artigo 150, § 4º do CTN.

Na espécie, vale lembrar que a fiscalização comprovou que a contribuinte movimentou vultosos valores em diversas contas bancárias, completamente à margem da contabilidade e, por consequência, manteve as correspondentes receitas fora das bases de cálculo dos tributos durante todo o período fiscalizado. Ademais, a DIPJ foi entregue com a apuração zerada.

Esses fatos, comprovados à saciedade pela fiscalização, demonstram a ocorrência de conduta dolosa que justifica o afastamento da aplicação da regra decadencial do artigo 150, § 4º, CTN.

Aplica-se, portanto, a regra geral de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN:

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

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

[...] – grifei.

Para a aplicação dessa regra, é preciso segregar os períodos de apuração para que se verifique qual *o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

Início por PIS e COFINS. Estas contribuições têm períodos de apuração mensais e, por consequência, o lançamento poderia ter sido efetuado ainda no ano-calendário 2002 para os períodos de apuração 01 a 11/2002. Nestes períodos, portanto, o termo inicial do prazo decadencial seria 01/01/2003. Considerando que a ciência do Termo de Responsabilidade ocorreu somente em 02/01/2008, estes períodos já teriam sido alcançados pela regra decadencial.

No mesmo diapasão, considerando que IRPJ e CSLL têm períodos de apuração trimestrais (lucro arbitrado), o lançamento poderia ter sido efetuado em 2002 para os trimestres 01 a 03. Assim, tenho que, no momento da ciência do Termo de Responsabilidade, a decadência já tinha se operado em relação a esses períodos.

No entanto, o mesmo não sucedeu com o período de apuração 12/2002 de PIS e COFINS e o 4º trimestre de IRPJ e CSLL. Uma vez que estes fatos jurídicos tributários ocorreram em 31/12/2002, o lançamento somente poderia ter sido feito em 2003. Portanto, para esses períodos, o termo inicial do prazo decadencial seria 01/01/2004. Como a ciência foi dada em 02/01/2008, não havia incidido a norma decadencial.

Vale destacar que, em relação à contribuinte Viação Jaraguá LTDA, não há qualquer questão acerca da decadência, visto que a ciência dos autos de infração ocorreu em 20/12/2007.

Assim, neste ponto, voto por afastar a responsabilidade dos recorrentes sobre os créditos tributários relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos no período de 01 a 11/2002 (PIS e COFINS) e nos trimestres 01 a 03/2002 (IRPJ e CSLL).

Conclusão.

Voto por conhecer apenas do recurso voluntário interposto pelos corresponsáveis Henrique Constantino e Ricardo Constantino, por afastar as arguições de nulidade dos autos de infração e, no mérito, afastar a responsabilidade solidária relativa aos créditos tributários relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos no período de 01 a 11/2002 (PIS e COFINS) e nos trimestres 01 a 03/2002 (IRPJ e CSLL).

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira