



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

Processo nº 13896.002853/2008-56
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-001.216 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2013
Matéria MULTA QUALIFICADA
Recorrentes PEDRO JOSÉ VERGANI
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003, 2004

LANÇAMENTO ISOLADO DE FRAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Os autos de infração devem ser cancelados, se, em outro julgamento proferido por este Colegiado, foram cancelados os lançamentos dos créditos de Cofins e do PIS sobre os quais incidira a fração de multa de ofício qualificada ora em julgamento.

O lançamento isolado de fração de multa de ofício qualificada, para atender a mudança de critério jurídico introduzida pela DRJ, não encontra respaldo em lei, pois só havia previsão legal para formalização de multa isolada em auto de infração nas hipóteses dos incisos II a V do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2003, 2004

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR INFERIOR AO ESTABELECIDO EM ATO DO MINISTRO DA FAZENDA. DESCABIMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso de ofício, por descabido, quando a decisão de primeira instância exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total inferior àquele estabelecido em ato do Ministro da Fazenda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, em não conhecer do recurso de ofício e, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os

Conselheiros Waldir Rocha e Luiz Matosinho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

PEDRO JOSÉ VERGANI, já qualificado nestes autos, foi autuado e intimado a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 1.838.340,71, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, às fls. 001/002.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito.

Trata-se de auto de infração complementar para qualificar a multa de ofício sobre o PIS e a Cofins, lançados no âmbito do processo administrativo nº 10882.002362/2006-12¹, no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2003, no valor total de R\$1.838.340,71, em face do responsável tributário pelos débitos da empresa Base Logística e Locação de Transportes Ltda. (CNPJ nº 04.219.027/0001-20), extinta por liquidação voluntária em 08/06/2005, e na qual o autuado detinha 45% da participação.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 18/32 a seguinte descrição dos fatos:

"O presente termo destina-se a relatar o agravamento da exigência inicial sobre as contribuições ao PIS e a Cofins dos períodos de janeiro/2002 a dezembro/2003, mediante duplicação das multas de 75% aplicadas no auto de infração do processo administrativo 10882.002361/2006-60, resultando em multa total de 150% sobre os valores principais, em decorrência dos fatos relatados nos itens 8.30 a 8.41 do ACÓRDÃO 05-20.874 — 5ª TURMA DA DRJ/CPS, conforme detalhado adiante.

O agravamento das referidas multas será formalizado de forma complementar, em novo processo administrativo, de numeração 13896.002853/2008-56, de modo a não sobrestar o andamento do AUTO DE

¹ Aqui equivocou-se a ilustre relatora. Trata-se, na verdade, do processo nº 10882.002360/2006-15. Esta nota não consta do relatório original transcrito.

INFRAÇÃO DO PROCESSO 10882.002360/2006-15, para o qual já houve decisão do órgão julgador da primeira instância e sobre o qual cabe recurso do CONTRIBUINTE ao CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

(...)

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS

Tendo em vista o pleno esclarecimento dos fatos, junta-se ao processo 13896.002853/2008-56 o ANEXO I, contendo 10 volumes, formados pelas cópias das folhas 01 a 1947 do processo administrativo 10882.002360/2006-15, o qual passa a fazer parte integrante do AUTO DE INFRAÇÃO ora lavrado.

Cabe observar que o contribuinte já tem conhecimento dos documentos inseridos as fls. 01 a 1947 do processo administrativo 10882.002360/2006-15, motivo pelo qual não estão sendo encaminhados ao mesmo neste momento, no entanto, caso julgue necessário, poderá obter vistas ou solicitar a extração de cópias no endereço informado nos demonstrativos do AUTO DE INFRAÇÃO.

Os fatos que motivaram a exigência dos valores principais do AUTO DE INFRAÇÃO do processo administrativo 10882.002360/2006-15 encontram-se descritos no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, às fls. 107 a 109 do citado, enquanto que os demonstrativos de apuração do AUTO DE INFRAÇÃO encontram-se anexados as fls. 110 a 150.

O CONTRIBUINTE foi cientificado da exigência fiscal formalizada no processo 10882.002360/2006-15 em 12/12/2006, tendo apresentado a impugnação e anexos que foram anexados às fls. 154 a 1848 desse processo, cujas cópias fazem parte do ANEXO I do processo 13896.002853/2008-56.

O órgão julgador de primeira instância procedeu ao julgamento da matéria e elaborou o ACÓRDÃO 05-20.874 — 5ª TURMA DA DRJ CAMPINAS, anexado às fls. 1928 a 1947, verso, do processo administrativo 10882.002360/2006-15, cujas cópias fazem parte do ANEXO I do processo 13896.002853/2008-56.

Através dos itens 8.30 a 8.41 do ACÓRDÃO 05-20.874 — 5ª TURMA DA DRJ CAMPINAS, a autoridade julgadora relata as circunstâncias que evidenciam a prática de fraude na apuração do PIS e da COFINS, apuradas em documentos que não foram apresentados no curso do procedimento de fiscalização, mas somente na impugnação, as quais ensejariam o agravamento da exigência inicial, mediante formalização do diferencial da multa de ofício prevista 'para os casos de evidente intuito de fraude, conforme art. 44, inciso II da Lei 9.430/96 em sua redação original, ou já na redação dada pela Lei 11.488/2007, art. 44, §1º.

A autoridade julgadora, através do item 8.41 do citado ACÓRDÃO, elaborou representação dirigida à autoridade lançadora, em razão do que dispõe o art. 9º, §3º do Decreto nº 70.235/72, c/c seu art. 15, parágrafo único, para avaliação da possibilidade de agravamento da exigência, em razão dos novos fatos evidenciados nos documentos juntados à impugnação.

Transcreve-se na seqüência os itens 8.30 a 8.38 do ACÓRDÃO 05-20.874 — 5ª TURMA DA DRI CAMPINAS, posto que descrevem com clareza a fraude caracterizada pela prestação de informações falsas nas DCTF e DIPJ entregues à RFB, através da qual a empresa declarava débitos de PIS e Cofins em valores sistematicamente próximos a 10% do valor que seria efetivamente devido.

8.30. Demais disso, os demonstrativos de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, juntados à impugnação, confirmam, para os períodos de 2002 e 2003, as receitas informadas na DIPJ e, mais ainda, indicam a apuração de contribuições sobre o faturamento em valor próximo ao aqui exigido, e significativamente superior ao consignado na DCTF e na DIPJ.

8.31. Tais documentos, inclusive, denotam o conhecimento dos fatos geradores ocorridos e das contribuições, por consequência, devidas, as quais, todavia, não foram recolhidas pelo valor apurado, mas sim em parcelas sistematicamente menores, determinadas mediante a intencional aplicação do percentual de 10% sobre a contribuição apurada, conforme anotação contida na maioria dos demonstrativos referidos.

8.32. De fato, com referência ao cálculo da COFINS, vê-se a seguinte correspondência entre os valores apurados e os exigidos na ação fiscal em questão:

[planilha por período de apuração, comparando os demonstrativos de apuração de PIS e Cofins apresentados na impugnação e os valores de PIS e Cofins lançados ex-officio nos processos 10882.002360/2006, 10882.002361/2006 e 10882.002362/2006]

8.33. Por sua vez, também consta destes demonstrativos de apuração, além do valor inicialmente apurado da COFINS, indicações do cálculo de 10% deste montante, cujo resultado equivale aos recolhimentos efetuados:

[planilha às fls. 214/215 da sequência do sistema e-processo]

8.34. Já na **DIPJ**, as bases de cálculo de tais contribuições são reduzidas mediante o registro de "Outras Exclusões", as quais não constam dos demonstrativos de apuração e permitem a apuração de débitos equivalentes aos recolhidos, como também demonstrado abaixo:

[planilha às fls. 215/216 da sequência do sistema e-processo]

8.35. O mesmo se diga relativamente a Contribuição ao PIS, que apresenta a mesma correspondência entre os valores apurados e os exigidos na ação fiscal em questão. A exceção dos períodos a partir de dezembro/2002, nos quais o contribuinte adotou o regime de não-cumulatividade:

[planilha às fls. 216/217 da sequência do sistema e-processo]

8.36. Tais demonstrativos de apuração, inclusive os relativos aos períodos nos quais foi aplicado o regime de não-cumulatividade, também contém a indicação do cálculo de 10% do montante apurado da Contribuição ao PIS, o qual resulta em valor equivalente aos recolhimentos efetuados:

[planilha às fls. 218/219 da sequência do sistema e-processo]

8.37. E na DIPJ, o mesmo procedimento visto na informação dos débitos de COFINS é adotado, mediante o registro de "Outras Exclusões":

[planilha às fls. 219/220 da sequência do sistema e-processo]

8.38. Tais circunstâncias, evidenciadas nos novos elementos que não foram apresentados no curso do procedimento fiscal, mas somente na impugnação, ensejariam o agravamento da exigência inicial, mediante formalização do diferencial da multa de ofício prevista para os casos de evidente intuito de fraude, conforme art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 em sua redação original, ou, já na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, art. 44, § 1º.

A exposição de motivos da autoridade julgadora mostra que a empresa apresentou, em sua impugnação dirigida ao órgão julgador de primeira instância, demonstrativos de apuração do PIS e da COFINS que confirmam, para os períodos de 2002 e 2003, as receitas informadas nas DIPJ 2003/2002 e 2004/2003, no entanto, esses mesmos demonstrativos apresentam anotações, por vezes manuscritas, que evidenciam a intencional e sistemática aplicação do percentual de 10% sobre a contribuição apurada, em valores que coincidem com os valores recolhidos em DARF e informados nas DCTF, cujos extratos foram anexados às folhas 1904 a 1927 do processo administrativo 10882.002360/2006-15, cujas cópias fazem parte do ANEXO I do processo 13896.002853/2008-56.

Por sua vez, as DIPJ 2003/2002 e 2004/2003, conforme cópias anexadas às folhas 50 a 102 do processo administrativo 10882.002360/2006-15, cujas cópias fazem parte do ANEXO I do processo 13896.002853/2008-56, apresentam valores de exclusões de base de cálculo não justificadas pelo CONTRIBUINTE até a presente data, que conduzem à apuração de valores de PIS e COFINS coincidentes com os valores recolhidos em DARF e informados nas DCTF, evidenciando de vez a tentativa de impedir que a autoridade fiscal tenha conhecimento dos verdadeiros débitos de PIS e COFINS apurados pela empresa.

Tendo em vista conceder amplo direito de defesa ao CONTRIBUINTE, lavrou-se o TERMO DE INICIO DO PROCEDIMENTO FISCAL — MPF 2008.00124- 6/01, cujo original e seus anexos foram anexados às folhas 06 a 113 do processo 13896.002853/2008-56.

O CONTRIBUINTE foi intimado a prestar esclarecimentos sobre os fatos relatados, bem como a apresentar documentos comprobatórios de suas alegações, conforme texto transcrito na sequência:

[...]

O TERMO DE INICIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - MPF 2008.00124-6/01 e seus anexos foram encaminhados ao CONTRIBUINTE pela via postal, sendo recebidos em 13/06/2008, conforme aviso de recebimento anexado à folha 114.

O CONTRIBUINTE solicitou a prorrogação do prazo estabelecido no termo de início, de cinco dias úteis, em quinze dias, através de carta protocolada 17/06/2008, anexada à folha 115, no entanto, cabe registrar que o prazo adicional solicitado já transcorreu e o mesmo não apresentou quaisquer dos esclarecimentos e documentos solicitados até a data da lavratura do presente termo.

2. AUTO DE INFRAÇÃO - LANÇAMENTO DE MULTA COMPLEMENTAR

Diante do exposto, restou evidenciada a prática de sonegação, conforme definição do art. 71, inciso I, da Lei 4502/64, cujo teor transcreve-se na sequência.

[...]

Portanto, esta fiscalização considera cabível a aplicação do disposto no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que prevê a duplicação da multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9430/96, cujo teor transcrevo na sequência.

[...]

O AUTO DE INFRAÇÃO do processo administrativo 10882.002360/2006-15 já efetuou o lançamento dos valores principais do PIS e da COFINS com a aplicação de multas de 75%, de modo que procedemos à lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO DE MULTA COMPLEMENTAR, do processo administrativo 13896.002853/2008-56, para lançamento de multas complementares de 75%, incidentes sobre os valores do PIS e da COFINS mantidos pelo órgão julgador no ACÓRDÃO 05-20.874 — 5ª TURMA DA DRJ/CPS, conforme tabelas anexadas às folhas 1946, verso, a 1947, verso, do processo 10882.002360/2006-15, cujos valores transcrevem-se na sequência, com a inclusão da coluna 'MULTA COMPLEMENTAR', contendo os valores ora lançados.

[demonstrativo por períodos de apuração da exigência de PIS e Cofins e da multa de ofício exigida, excluída e mantida, e a incidência da multa complementar de 75% sobre os valores mantidos das autuações]

Cabe reiterar que as multas estão sendo lançadas no CONTRIBUINTE, na condição de responsável tributário pelas infrações constatadas nos períodos de janeiro/2002 a dezembro/2003 na empresa BASE LOGÍSTICA E LOCAÇÃO DE TRANSPORTES LTDA., CNPJ 04.219.027/0001-20, extinta por liquidação voluntária e na qual o mesmo detinha 45% de participação.

A responsabilidade tributária no caso em tela, lançada proporcionalmente a participação social do autuado, encontra-se prevista no art. 135, inciso III, do CTN, uma vez que o mesmo exercia a função de gerência e administração da empresa, juntamente com os sócios Marco Antônio Guilhermino e Paulo César Al Behy André, e as obrigações tributárias lançadas são decorrentes de atos praticados com infração a lei, caracterizados pela falta de apresentação da escrituração contábil e fiscal, impedindo ao fisco o conhecimento e a apuração dos tributos efetivamente devidos e conduzindo ao arbitramento na forma do art. 530, incisos I e III, do RIR/99, bem como pela prática de sonegação, conforme definição do art. 71, inciso I, da Lei 4502/64.

A constituição do crédito tributário em nome dos sócios Marco Antônio Guilhermino e Paulo César Ai Behy André foi formalizada inicialmente nos processos 10882.002362/2006-12 e 10882.002361/2006-60, respectivamente, sendo agora também complementada pelo lançamento das multas de 75%, através dos processos 13896.002850/2008-12 e 13896.002851/2008-67, respectivamente.

[...]

Cientificado do lançamento complementar, por via postal, em 02/08/2008 (AR de fls. 148), o contribuinte por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (Instrumento de Mandato de fls. 165), protocolizou a impugnação de

fls. 150/164, em 27/08/2008, aduzindo em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito.

Argúi que em sua defesa, protocolizada em 11/01/2007, no âmbito do processo administrativo 10882.002360/2006-15, teria demonstrado a nulidade dos lançamentos originalmente formalizados, por ausência de capitulação legal e, no mérito, a impossibilidade de atribuição de responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN, tendo em conta a ausência de qualquer ato de gestão praticado pelo Impugnante, com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatutos.

Questiona a qualificação da autoridade julgadora acerca dos "novos fatos evidenciados" nos documentos juntados à impugnação, afirmando que *"nenhum dos documentos juntados era desconhecido pela Fiscalização, visto que sempre estiveram a disposição para a análise dos fiscais"*.

Aduz que o auto de infração para a exigência complementar da multa qualificada seria eivado de nulidade, em face da ilegitimidade do Impugnante para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, e da impossibilidade de qualificação da multa de ofício sem a prova das condutas descritas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Contesta a imputação de responsabilidade solidária ao Impugnante, na medida em que a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, ficaria condicionada à prova de atuação com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatutos, sendo portanto, decorrente de uma relação jurídica sancionatória (obrigação de pagar tributo em decorrência da prática de ato ilícito).

Segundo a defesa, não teria sido regularmente comprovado que as infrações apuradas teriam sido provocadas por atuação dos ex-sócios com excessos de poderes, infração de Lei, contrato social ou estatutos. E continua:

"A simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária, menos ainda por solidariedade. Nos exatos termos determinados pela legislação de regência, são atributos da solidariedade a pluralidade subjetiva de credores ou devedores, bem como a unidade objetiva, ou seja, cada devedor responde pela totalidade da prestação, e cada credor tem direito à totalidade do crédito. Afeição societária da empresa que atua sob o regime de cotas de responsabilidade limitada, como diz a própria designação, restringe, nos termos da Lei, o alcance do eventual credor ao patrimônio do eventual devedor. Logo, tal alcance poderá ocorrer se, e somente se, restar exaurida a comprovação de prática de atos que denotem ilícitos, e não com base em presunção de culpa".

Assevera que, nem a doutrina, nem a jurisprudência, admitiriam a responsabilidade objetiva, para não se comprometer a autonomia da pessoa jurídica: não se admite que os sócios respondam pela mera inadimplência da pessoa jurídica. Colaciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes, para ressaltar a necessidade da prova da prática de atos com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatutos, para que se configure a responsabilidade tributária dos administradores, prevista no art. 135, III, do CTN.

Diz que no curso do processo, nada teria sido suscitado de modo a justificar a inclusão do Impugnante no pólo passivo, não tendo sido sequer apresentado mero indício da prática de ato doloso ou fraudulento. E ressalta:

"(..) O que é pior: a própria fiscalização afirma explicitamente no Termo de Verificação Fiscal que 'a extinção da empresa por encerramento de liquidação voluntária, segundo entendimento da SRF, implica automaticamente a fiscalização da empresa em nome dos sócios' Ou seja, a D. Fiscalização afirma expressamente que a simples extinção da pessoa jurídica, mesmo que de modo regular, ressalte-se, serviria de fundamento para a responsabilização pessoal dos sócios".

Afirma que a responsabilidade tributária e, conseqüentemente, a sujeição passiva tributária, elementos que integram a regra matriz de incidência, somente poderiam ser estabelecidos por Lei e não por interpretação da Administração Tributária.

Requer seja afastada a responsabilidade pessoal atribuída ao sócio Impugnante.

Quanto à aplicação da multa qualificada pelo evidente intuito de fraude, defende que a sanção deve ser limitada pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de caracterização de confisco. *In casu*, questiona uma sanção do porte de um milhão e meio de reais. Contesta a constitucionalidade da incidência.

Segundo a defesa, seria leviana a imputação de sonegação ao ex-sócio da pessoa jurídica, na medida em que a base do presente lançamento complementar seria os documentos apresentados pelo próprio contribuinte, nos autos do processo 10882.002362/2006-12.

Afastada assim a caracterização da conduta tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária. Em suas palavras:

"Logicamente, se o Impugnante apresentou, perante o Órgão competente da Receita Federal, toda a documentação de que dispunha para a análise da legalidade em que operava a empresa de que foi sócio, é porque jamais pretendeu 'impedir' ou 'retardar' o conhecimento da autoridade tributária a respeito da ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias — isto devido a razão primordial de que ele, Impugnante, não é sujeito passivo daquelas obrigações".

Diz que toda a documentação juntada nos autos do processo nº 10882.002360/2006-15 era do conhecimento da fiscalização, e as planilhas encerrariam simplesmente os cálculos, com exclusões legalmente permitidas, pelos quais a pessoa jurídica teria apurado as contribuições devidas. *"A apresentação de tais documentos, imprecisos que sejam, só demonstra, com maior clareza de sentido, a boa-fé do Impugnante. Nenhum indício sequer aponta para qualquer ato ilícito praticado pela empresa contribuinte e, menos ainda, pelo Impugnante, ex-sócio".*

Invoca a presunção de boa-fé e inocência dos contribuintes no julgamento dos processos em que a fiscalização impõe multas qualificadas.

Protesta contra a exigência porque: não haveria prova nos autos da conduta fraudulenta; não caracteriza fraude "exclusões de base de cálculo não justificadas" e nem o descumprimento de intimações para juntada de documentos ou a prestação de esclarecimentos.

Requer o cancelamento do lançamento complementar e protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos para reforçar todas as alegações da defesa.

A 2ª Turma da DRJ em CAMPINAS/SP analisou a impugnação apresentada pelo sujeito passivo e, por via do Acórdão nº 05-24.994, de 03/03/2009 (fls. 207/220v), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2003

Decadência. Pronunciamento de Ofício.

Por força do princípio da moralidade administrativa, a decadência do direito de efetuar o lançamento, configurando hipótese de extinção da obrigação tributária principal formalizada a destempo, deve ser reconhecida de ofício, independentemente de pedido do interessado.

Decadência. Multa de Ofício Qualificada. Sonegação.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Devem ser canceladas de ofício as exigências constituídas após o término do prazo decadencial.

Responsabilidade de Terceiros. Administradores.

Conforme confirmado nos atos constitutivos da pessoa jurídica, o autuado não era apenas sócio da empresa, mas teria exercido a função de gerência e administração juntamente com os outros sócios, em todo o período de funcionamento da sociedade, sendo perfeitamente imputável a responsabilidade pessoal do art. 135, III, do CTN.

Responsabilidade de Terceiros. Administradores. Excesso de Poderes, Infração de Lei ou Contrato Social.

Sonegação fiscal é atuação com excesso de poderes, é infração de Lei e é infração ao contrato social, porque a grave ilicitude da conduta não deve ser tolerada em qualquer dos universos normativos que prescrevem os limites de atuação dos administradores.

Responsabilidade de Terceiros. Administradores. Dolo.

Não se admite que os administradores do empreendimento desconheçam a sonegação de noventa por cento do PIS e da Cofins devidos, nas informações prestadas à Secretaria da

Receita Federal do Brasil - RFB acerca das bases de cálculo (DIPJ), nas declarações constitutivas de crédito tributário (DCTF), e nos pagamentos (DARF), no mínimo, durante os dois anos, objeto de autuação.

Sonegação. Caracterização.

As exclusões injustificadas de noventa por cento das bases de cálculo do PIS e da Cofins devidos mensalmente, em dois anos consecutivos, que redundaram num recolhimento de apenas dez por cento dos tributos devidos, e na ocultação dolosa das verdadeiras bases de cálculo, caracterizam sonegação.

Constitucionalidade de Lei. Competência do órgão Administrativo de Julgamento.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário

Ciente da decisão de primeira instância em 25/05/2009, conforme Aviso de Recebimento à fl. 230, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 10/06/2009 conforme carimbo de recepção à folha 231.

No recurso interposto (fls. 231/245), o interessado repisa, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos em sede de impugnação, os quais podem ser bem resumidos nas próprias palavras do recorrente, à fl. 245:

O acórdão ora combatido, enfim, viola preceitos legais e constitucionais dos mais relevantes, valendo destacar:

i. viola o art. 135 do Código Tributário Nacional, ao manter a responsabilização pessoal do ex-sócio da empresa fiscalizada, perpetrada no Auto de Infração de Multa Complementar, sem demonstrar, faticamente, a suposta ação dolosa, fraudulenta ou com excesso de poderes;

ii. afronta a letra do art. 150, IV, da Constituição Federal, já que estipula cobrança com verdadeiro caráter confiscatório, atentando, por conseguinte, contra os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Ao final, requer a reforma do acórdão recorrido, na parte que lhe foi desfavorável.

A Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado, nos seguintes termos (fl. 208):

Deste ato, tendo em conta a conexão fática e probatória do presente (art. 9º, §1º do Decreto nº 70.235/72) com os processos nº 13896.002850/2008-12 e 13896.002851/2008-67, relacionados aos lançamentos complementares efetuados em nome dos outros dois administradores da *mesma empresa*, **RECORRE-SE DE OFÍCIO** à Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em

conformidade com o art. 34, inciso I, e art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, c/c art. 1º da Portaria do Ministro da Fazenda - MF nº 3 de 03 de janeiro de 2008 (DOU 07/01/2008).

Diante dos fatos aqui expostos e, ainda, em atendimento ao pedido dos interessados, foi proferida por este colegiado a Resolução nº 1302-00.183, de 03/07/2012 (às fls. 2494/2503 da sequência do sistema e-processo nos autos do processo administrativo nº 10882.002361/2006-60). A Resolução determinou que os seis processos administrativos aqui mencionados fossem reunidos e distribuídos a este conselheiro, para julgamento conjunto. Por amor à clareza, são eles:

- Interessado Marco Antônio Guilhermino: 10882.002362/2006-12
13896.002850/2008-12
- Interessado Pedro José Vergani: 10882.002360/2006-15
13896.002853/2008-56
- Interessado Paulo Cesar Al Behy André: 10882.002361/2006-60
13896.002851/2008-67.

Cumprida a determinação, os processos agora retornam para julgamento conjunto.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a multa (não há, aqui, exigência de tributo) afastados em primeira instância (demonstrativo às fls. 220/220v), verifico que totalizam exatos R\$ 642.518,18, montante inferior ao limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Esclareço que, desde que o Fisco dividiu a matéria tributável proporcionalmente à participação de cada sócio na pessoa jurídica extinta e assim efetuou os lançamentos, cada uma das pessoas físicas deve ser considerada individualmente como sujeito passivo das obrigações tributárias que lhe foram imputadas, e o limite para o recurso de ofício deve, da mesma forma, ser considerado de forma individualizada. Ainda que se trate dos

mesmos fatos e da mesma empresa extinta, considero descabido que se pudesse pretender somar os valores afastados em primeira instância neste processo àqueles afastados nos processos nº 13896.002850/2008-12 (Marco Antônio Guilhermino) e nº 13896.002851/2008-67 (Paulo César Al Behy André), para fins de aferição do limite.

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, por ter sido o sujeito passivo exonerado, em primeira instância, de encargos de multa em valor inferior ao limite estabelecido pela legislação aplicável.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

De pronto, dois aspectos devem ser ressaltados. O primeiro é que o julgamento administrativo do presente recurso é indissociável dos fatos descritos no processo administrativo nº 10882.002360/2006-15, cujo interessado é o mesmo Sr. Pedro José Vergani, e da decisão proferida naqueles autos nesta mesma sessão de julgamento.

O segundo aspecto é a delimitação do escopo do recurso voluntário. O crédito tributário constituído mediante os lançamentos aqui discutidos diz respeito ao agravamento da exigência inicial sobre as contribuições ao PIS e à Cofins dos períodos de janeiro/2002 a dezembro/2003, mediante duplicação das multas de 75% aplicadas no auto de infração do processo administrativo 10882.002360/2006-15, resultando em multa total de 150% sobre os valores principais daquele processo. Em assim sendo, somente serão aqui discutidos os argumentos atinentes à sujeição passiva e à qualificação da multa de ofício.

Passo a me manifestar sobre a responsabilidade tributária pelo crédito tributário constituído mediante os presentes lançamentos, imputada ao sócio da pessoa jurídica extinta, com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

O motivo pelo qual foi imputada a responsabilidade tributária ao sócio, consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 133 da sequência do sistema e-processo, grifo não consta do original):

A responsabilidade tributária no caso em tela, lançada proporcionalmente à participação social do autuado, encontra-se prevista no art. 135, inciso III, do CTN, uma vez que o mesmo exercia a função de gerência e administração da empresa, juntamente com os sócios Marco Antônio Guilhermino e Paulo César Al Behy André, e as obrigações tributárias lançadas são decorrentes de atos praticados com infração à lei, caracterizados pela falta de apresentação da escrituração contábil e fiscal, impedindo ao fisco o conhecimento e a apuração dos tributos efetivamente devidos e conduzindo ao arbitramento na forma do art. 530, incisos I e III, do RIR/99, bem como pela prática de sonegação, conforme definição do art. 71, inciso I, da Lei 4502/64.

Foram, assim, dois os fundamentos adotados pelo Fisco para a imputação de responsabilidade ao sócio-gerente: a não apresentação da escrituração contábil e fiscal (infração à lei) e a prática de sonegação, conforme definição do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964. A base legal foi o art. 135, inciso III, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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

A questão deve ser analisada com cuidado no que respeita ao primeiro fundamento, a saber, a não apresentação da escrituração contábil e fiscal, especialmente na situação sob exame, em que, no momento em que se iniciou a fiscalização, a pessoa jurídica já havia sido extinta por liquidação voluntária.

O acórdão nº 05-20.874, proferido pela DRJ Campinas nos autos do processo nº 10882.002360/2006-15 (fls. 1928/1947v daquele processo), nos itens 9.1 a 9.28, efetua extensa análise da legislação aplicável. Destaco, por especialmente relevantes, os seguintes pontos:

- A guarda dos livros e documentos da escrituração contábil e fiscal é dever legal². Após a dissolução da pessoa jurídica, esse dever é atribuído à pessoa ou às pessoas nominalmente especificadas no distrato social (art. 53, inciso X, do Decreto nº 1.800, de 30/01/1996)³.

² Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

³ Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996

Regulamenta a Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, que dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências.

Art. 53. Não podem ser arquivados:

[...]

X - o distrato social sem a declaração da importância repartida entre os sócios, a referência à pessoa ou às pessoas que assumirem o ativo e passivo da sociedade mercantil, supervenientes ou não a liquidação, a guarda dos livros e os motivos da dissolução, se não for por mútuo consenso.

[...]

- Esse dever legal tem por fundamento permitir ao Fisco aferir a regularidade do cumprimento da legislação tributária por parte da pessoa jurídica, no período que antecedeu sua extinção, visto que o Fisco não é chamado a opinar quanto à regularidade desse processo de extinção. Ademais, permite dar efetividade ao prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública se pronuncie e promova o lançamento tributário de eventual diferença não recolhida.

- O descumprimento desse dever legal de guarda é ato contrário à lei. E não se trata tão somente de descumprimento da lei tributária, mas da lei civil, que regula os atos de constituição e extinção de sociedades, especificando as formalidades e garantias que lhes são inerentes e indispensáveis.

- Ademais, o descumprimento do dever de guarda é ato praticado com infração de contrato social. Observe-se que o Distrato Societário firmado entre os sócios e arquivado na repartição competente nada mais é do que um contrato societário, que recebe nome especial, por se tratar de ato que tem por objetivo específico a dissolução da sociedade. Mas é contrato firmado entre as partes e que produz efeitos perante terceiros, especialmente, no que interessa à presente análise, perante a Fazenda Pública, ao indicar o responsável pela guarda dos livros e documentos. Vejamos o que dispõe, no Distrato Social, a cláusula terceira:

Terceira - A guarda e responsabilidade dos livros e documentos fiscais ficará a cargo do sócio MARCO ANTONIO GUILHERMINO, já qualificado, residente e domiciliado na Alameda Franca, n.º 744, bairro Alphaville, no Município de Santana do Parnaíba, Estado de São Paulo.

- De seu descumprimento resultam diretamente as obrigações tributárias de que cuida o presente processo, visto que, na impossibilidade de exame dos livros e documentos, a lei impõe o arbitramento dos lucros. Ou, na frase lapidar empregada pela decisão mencionada, *“a omissão no dever de guarda de tais documentos, após a extinção da pessoa jurídica, é ato ilícito do qual decorrem alterações na determinação da base de cálculo dos tributos devidos, atribuindo-se novos contornos à relação jurídico-tributária”*. E, muito embora o arbitramento somente se refira ao IRPJ e à CSLL, o mesmo se pode concluir no que respeita às exigências de PIS e COFINS, nas quais o lançamento foi feito, originalmente, diante da impossibilidade de exame da regularidade das vultosas *“exclusões”* feitas nas bases dessas contribuições. De se observar, finalmente, que a lei não exige que a conduta seja dolosa, como quer fazer crer o recorrente, muito embora, no mais das vezes, essa seja a situação de fato.

Aqui, no entanto, com a devida vênia, devo divergir da conclusão a que chegou a ilustre julgadora em primeira instância na decisão referida. A decisão *a quo* concluiu que o descumprimento do dever de guarda dos livros e documentos serviria como fundamento para a imputação de responsabilidade aos três sócios-gerentes. Noutro sentido, entendo que, após a dissolução da pessoa jurídica, o cumprimento desse dever somente pode ser exigido daquela pessoa que formalmente assumiu esse encargo diante de seus sócios e diante do Poder Público. No caso sob exame, o Sr. Marco Antônio Guilhermino. A partir daquele momento, cessadas as atividades e extinta a pessoa jurídica, dos demais sócios (Sr. Paulo César Al Behy André e Sr. Pedro José Vergani, interessado no presente processo) não se pode exigir que apresentem livros e documentos que não mais estão sob sua guarda.

Diante disso, concluo que a não apresentação de livros e documentos que não mais estavam sob sua guarda, após a extinção da pessoa jurídica, não pode ser invocada como

ato com infração à lei e ao contrato social, capaz de fundamentar a atribuição de responsabilidade tributária ao sócio Sr. Pedro José Vergani.

Como segundo fundamento para a imputação da responsabilidade tributária, passo a apreciar os fatos descritos no relatório que antecede a este voto, relacionados aos demonstrativos de apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, elaborados pelo sujeito passivo, não apresentados por ocasião do procedimento de fiscalização, mas juntados em meio à vasta documentação apresentada com a impugnação aos lançamentos nos autos do processo nº 10882.002360/2006-15.

Não pode ser aceita a alegação de que os documentos já seriam de conhecimento da fiscalização desde o procedimento inicial. A uma, porque a não apresentação dos livros e documentos naquela fase ficou documentada nos autos do processo nº 10882.002360/2006-15, com intimação e reintimação e respectivas respostas. A duas, porque, ainda que assim fosse, o que se admite apenas por hipótese, isso não seria capaz de afastar a conduta comprovada nos demonstrativos.

O minucioso exame dos demonstrativos, empreendido pela Turma Julgadora em primeira instância no processo nº 10882.002360/2006-15, em todos os meses dos anos-calandário 2002 e 2003, revelou o procedimento sistemático e intencional de pagar meros e exatos 10% (dez por cento) do valor das contribuições apuradas. Demonstrou-se que os valores assim reduzidos correspondiam com exatidão aos DARFs pagos, e que, para que houvesse coincidência de valores com as fichas da DIPJ, o expediente era de informar as vultosas e já mencionadas “exclusões” das bases de cálculo. As exclusões se revelam, assim, artifício empregado para ocultar dolosamente da Autoridade Tributária os montantes efetivamente devidos das contribuições. Revela-se, ao mesmo tempo, a falsidade das declarações e informações prestadas à Administração Tributária mediante as DCTFs e DIPJs apresentadas.

Tal conduta, praticada por ocasião (ou logo após) a ocorrência dos fatos geradores tributários de PIS e de COFINS, e antes da extinção da pessoa jurídica, por certo deve ser imputada àqueles que detinham e exerciam poderes de administração na sociedade, ou seja, os três sócios-gerentes, Sr. Marco Antônio Guilhermino, Sr. Paulo César Al Behy André e Sr. Pedro José Vergani (interessado no presente processo). Fica aqui evidenciada a prática de atos com infração de lei, nitidamente dolosos, dos quais decorrem as exigências de PIS e COFINS. Por este fundamento, portanto, considero correta a atribuição da responsabilidade tributária ao Sr. Pedro José Vergani, para as exigências de PIS e COFINS aqui discutidas.

Superada a questão da responsabilidade, cabe examinar os argumentos contrários à qualificação da multa de ofício. Tais argumentos devem ser divididos, para melhor análise.

Quanto à correção do procedimento fiscal ao aplicar a multa no percentual de 150%, resta pouco a acrescentar ao exposto. Tenho que a sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964) restou perfeitamente caracterizada, a ocultação dolosa do montante efetiva e sabidamente devido, de tal forma a pagar meros e exatos 10% (dez por cento) dos valores apurados pelo próprio sujeito passivo. Por um lado, os demonstrativos que surgiram somente com a impugnação nos autos do processo nº 10882.002360/2006-15, com as anotações e cálculos de 10% do valor devido, o que coincide com os DARFs pagos. Por outro, as informações falsas prestadas na DCTF e na DIPJ, de tal forma a fazer parecer a regularidade fiscal, tudo ao longo de, no mínimo, dois anos. O intuito de fraudar o Fisco é evidente, descabendo cogitar de mero equívoco ou de erro escusável. Correta, assim, a qualificação da

multa, sendo lançada nos presentes autos a complementação do percentual já anteriormente lançado no processo nº 10882.002360/2006-15.

O recorrente alega, também, que a multa qualificada de 150% teria efeito confiscatório, afrontando assim o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Assim reza o dispositivo constitucional invocado pelo recorrente (grifo não consta do original):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

[...]

Por pertinente, reproduzo abaixo o artigo 3º da Lei nº 5.172/1966 (CTN) (grifo não consta do original):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ora, desde que tributo não é sanção de ato ilícito, conforme dispõe o CTN, fica patente a distinção entre tributo e multa, esta, sim, de natureza punitiva. E a vedação constitucional invocada se refere tão somente a tributo. Quanto à multa ora em discussão, inaplicável a limitação constitucional do poder de tributar trazida pela recorrente.

E para sepultar de vez qualquer discussão sobre esse ponto, deve ser trazida à colação a súmula nº 2 deste CARF, pelo que desnecessário se faz qualquer outro comentário:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Em conclusão, voto por não conhecer do recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou divergir do seu voto no julgamento do recurso voluntário em tela, pelas razões a seguir aduzidas.

De plano, entendo que os autos de infração em tela devem ser cancelados, tendo em vista que, em julgamento proferido por este Colegiado nesta mesma assentada, foram cancelados os lançamentos dos créditos de Cofins e do PIS sobre os quais incidira a fração de multa de ofício ora em julgamento, lançada para atender a mudança de critério jurídico introduzida pela DRJ no Acórdão nº 05-20.874, de 16/01/2008, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP.

Todavia, apenas para registro, transcrevo o meu voto vencedor nos autos do PAF nº 10882.002360/2006-15, no qual, ali mesmo, já aduzia razões pelas quais os autos de infração ora em julgamento deviam ser cancelados:

“Com a devida vênia do ilustre Relator, pelas razões a seguir aduzidas, acompanho o seu voto relativo aos lançamentos do IRPJ e CSLL apenas pelas conclusões, pois divirjo dos fundamentos adotados, por sua vez, ousou divergir integralmente (fundamentos e conclusões) do seu voto com relação aos lançamentos de COFINS e PIS.

Inicialmente, saliento que há um equívoco grave no trabalho da Fiscalização, pois, se, no entender dela, os sócios eram responsáveis tributários com base no art. 135, III, do CTN, eles deveriam responder solidariamente por todo o crédito tributário devido pela extinta Base Logística e Locação de Transporte Ltda., sendo totalmente desprovido de fundamento legal o rateio da base de cálculo feito à razão da participação de cada sócio no capital social da sociedade extinta e, conseqüentemente, o desdobramento disso em três diferentes autos de infração. Por sua vez, isso só causará prejuízo ao Fisco, caso mantidos os lançamentos, já que os sócios só responderão, individualmente, por parcelas do crédito tributário, quando, na verdade, eles deveriam ser solidários por todo o crédito tributário apurado.

No mérito, antes de se verificar a procedência do arbitramento do lucro, há que se analisar a sujeição passiva indireta do sócio, pois, caso afastada a responsabilidade tributária do recorrente, fica prejudica a análise das razões do arbitramento.

A primeira questão posta ao exame deste Colegiado reside em saber se a não apresentação da escrituração fiscal seria conduta enquadrável no inciso III do art. 135 do CTN, a justificar a responsabilização do sócio.

Inicialmente, alerto que o art. 135, III, do CTN exige mais do que o simples descumprimento da lei ou do contrato social, para responsabilizar o sócio, ou seja, há que restar demonstrado que agiu com dolo ou culpa, se não vejamos o seguinte excerto da ementa do AgRg no REsp 1340390 / MG, *in verbis*:

“4. A responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, único dispositivo prequestionado na origem, não é objetiva, mas depende comprovação de dolo ou culpa por uma das pessoas indicadas nos seus incisos.”

De antemão, já verifico o equívoco da Fiscalização ao tentar responsabilizar objetivamente a recorrente que não tinham mais o dever de guarda da escrituração no momento do lançamento.

Peço vênia para transcrever o excerto do TVF (doc. a fls. 183) já citado pelo Relator, *in verbis*:

Conforme destacado acima, os três sócios exerciam a função de gerência e administração da empresa. A não apresentação da escrituração comercial e fiscal constitui por si só infração à lei. A falta de recolhimento de tributos, materializada pela própria constituição de créditos tributários também constitui infração legal. Dessa forma, os sócios são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias da empresa. Assim, os créditos tributários são constituídos com base no art. 135 inciso III do CTN e art. 530 Inc. I e III e 532 do RIR/199.

Note-se que, durante o período de atividade da pessoa jurídica, todos os sócios tinham o dever de guarda da escrituração contábil, já que todos tinham poderes de gerente. Ora, diante disso, indago se, caso a Fiscalização tivesse ocorrido ainda quando a sociedade estava ativa, o arbitramento do lucro por falta de apresentação da escrituração contábil implicaria na responsabilização tributária de todos os sócios com base no art. 135, III, do CTN?

A resposta é, irrefragavelmente, não. A consequência da falta de apresentação da escrituração contábil é apenas o arbitramento do lucro, mas nunca, por si só, a responsabilização pessoal dos sócios, como sustentou o trecho do TVF acima indicado.

Ademais, a expressão “por si só” colocada no referido trecho denota o equívoco exegético da Fiscalização, pois não estamos diante de uma responsabilidade objetiva, já que, para o enquadramento no art. 135, III, do CTN, exige-se que esteja demonstrado o dolo ou a culpa. Em outras palavras, a Fiscalização não sustentou que a recorrente tenha intencionalmente se recusado a apresentar, ou que tenha voluntariamente destruído a escrituração, ou mesmo, que tenha agido com negligência na guarda da escrituração contábil, mas, segundo afirma, “*A não apresentação da escrituração comercial e fiscal constitui por si só infração à lei*”, ou seja, equivoca-se ao sustentar a responsabilização objetiva do sócio na espécie.

Vale, ainda, comentar outro trecho da decisão recorrida pinçado pelo ilustre Relator, para sustentar a sua decisão, qual seja: “*a omissão no dever de guarda de tais documentos, após a extinção da pessoa jurídica, é ato ilícito do qual decorrem alterações na determinação da base de cálculo dos tributos devidos, atribuindo-se novos contornos à relação jurídico-tributária*”.

Ora, com a devida vênia do Relator, entendo equivocada tal entendimento do julgador de primeira instância, pois é desprovido de base legal. A omissão no dever de guarda da escrituração contábil, após a extinção da pessoa jurídica, não se torna automaticamente um ato ilícito, pois não há norma que diga isso.

Note-se que, para fins tributários, o dever de guarda está assim posto: “*Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram*” (art. 195, par. único, CTN); ou “*Os comprovantes da escrituração da pessoa*

jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios” (art. 37 da Lei 9430/96).

Por sua vez, se esse dever não é cumprido, não se pode, de plano, concluir que isso decorreu de prática de ato ilícitos dos sócios. Tanto é assim, que, no plano tributário federal, o descumprimento de tal dever não implica em uma sanção, mas apenas no arbitramento do lucro, sendo que, eventual multa de ofício só será aplicado se o tributo apurado sobre essa base restar superior aquele anteriormente apurado pelo contribuinte.

A partir, ainda, da análise deste trecho da decisão recorrida, volto a ponto já enfrentado, para reforçar a minha conclusão. Se a Fiscalização não sustentou nem muito menos demonstrou qualquer conduta dolosa dos sócios (tanto que aplicou multa de 75%), conclui-se, então, que, para ela, das duas uma: ou o art. 135, III, do CTN responsabiliza objetivamente o sócio gerente ou então, ela entende que se pode deduzir a culpa da recorrente pelo simples fato de não ter sido apresentado a escrituração. Já vimos ser um equívoco exegético responsabilizar objetivamente o sócio com base no art. 135 do CTN, por sua vez, parece insustentável uma *omissão* culposa *no dever de guarda de documentos*. Em verdade, a hipótese de aplicação do art. 135, III, do CTN por infração culposa à lei ou ao contrato social, de que trata a jurisprudência retro citada, deve decorrer de conduta comissiva do sócio gerente, não de omissão. Assim sendo, reforço mais as minhas conclusões anteriores, pois sustento que, no presente caso, só poderia ser aplicado o art. 135, III, do CTN se restasse demonstrada a omissão dolosa do recorrente na guarda da escrituração contábil.

Por sua vez, o evento extinção da pessoa jurídica não tem o condão de alterar a resposta acima, pois o dispositivo que trata da responsabilização de sócio por tributo devido por sociedade extinta é o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual assim dispõe:

“Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

[...]

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.”

Nota-se, assim, que, a situação fática ora *sub examine* também não se enquadra nesse dispositivo, pois, não resta demonstrado nos autos que os sócios deixaram de proceder à liquidação da sociedade ou de apresentar a declaração de rendimentos.

O outro fundamento adotado pelo Fisco para a imputação de responsabilidade aos sócios, com base no art. 135, III, do CTN, qual seja, a falta de recolhimento de tributos, ofende frontalmente a Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”.

Por essas razões, afasto a responsabilidade tributária do recorrente com relação aos créditos tributários de IRPJ e de CSLL.

No que tange ao lançamento da contribuição para o PIS e da COFINS, a decisão recorrida modifica o critério jurídico do lançamento, para sustentar conduta dolosa dos sócios, tudo isso com base em uma planilha, por ela elaborada a partir de documentos apresentados pela recorrente junto com a impugnação (vide planilha a fls. 2.551 e segs). Todavia, a decisão recorrida não somente mantém o lançamento, como já representa à Fiscalização (vide parágrafo 8.41 do acórdão recorrido), para que efetue o que denomina de “agravamento da exigência”, se não vejamos o seguinte excerto:

“8.41. Por tais razões, esta Relatora representa à autoridade lançadora (Delegacia da Receita Federal em Osasco), em razão do que dispõe o art. 9º, § 3º do Decreto nº 70.235/72, c/c seu art. 15, parágrafo único, para que avalie a possibilidade de agravamento da exigência, em razão dos novos fatos evidenciados nos documentos juntados à impugnação.”

Primeiramente, verifico um vício formal na decisão, pois nenhum dos artigos citados autorizam que representações à Fiscalização sejam feitas no próprio acórdão que julga o lançamento, se não vejamos o teor dos arts. 9º, § 3º, e 15 do referido decreto:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Na verdade, o dispositivo que deve ser analisado no presente caso é o § 3º do art. 18 do Decreto 70235/72, o qual assim dispõe:

“§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.”

Ora, como já dito, ao alterar o critério jurídico do lançamento, por sustentar que a conduta dos sócios seria dolosa, a DRJ alterou o fundamento da responsabilidade tributária imputada aos sócios – já que a Fiscalização não sustentou dolo inicialmente. Logo, toda a matéria deveria ser objeto de novo auto de infração, devolvendo-se o prazo para que o contribuinte impugnasse

o novo critério jurídico. Não obstante, a DRJ preferiu representar à DRF para que fizesse lançamento complementar apenas de fração complementar da multa de ofício, razão pela qual a contribuinte só pôde apresentar impugnação de parte do agravamento.

Diga-se de passagem que o lançamento de fração complementar da multa de ofício sequer encontrava respaldo em lei, pois a formalização de multa isolada em auto de infração só estava prevista nas hipóteses dos incisos II a V do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, se não vejamos a redação vigente à época:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

[...]”

Como se vê, não havia previsão legal para formalização de auto de infração para lançamento isolado de fração de multa de ofício, para atender a novo critério jurídico sustentado em decisão de primeira instância.

Não obstante esse não era o problema mais grave. Em verdade, a decisão de primeira instância se constituiu em verdadeiro *reformatio in pejus*, pois, com base na impugnação da contribuinte e nos documentos por ela coligidos aos autos, a autoridade julgadora de primeira instância agravou a sua situação, não somente com a representação para que a Fiscalização qualificasse a multa, mas, principalmente, pela qualificação da conduta da recorrente como dolosa, o que passaria a justificar o enquadramento no art. 135, III, do CTN. Além disso, houve supressão de instância, pois a contribuinte não pode se defender, em sede de impugnação, do novo critério jurídico sustentado pela decisão de primeira instância, pelo menos, não na parte que alterava o fundamento da responsabilidade tributária da recorrente.

Não é essa a melhor exegese do § 3º retro transcrito, pois, nem mesmo à época em que a autoridade julgadora de primeira instância era a própria autoridade lançadora, entendia a doutrina que poderia haver mudança de critério jurídico do lançamento em decisão de primeiro grau administrativo, se não vejamos como se pronunciava Antônio Cabral da Silva (in Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 258):

“É claro que o julgador singular não está autorizado a mudar o critério jurídico do lançamento, ou seja, ao julgador compete dizer se aquela obrigação mencionada no lançamento contestado existe (an debeatur) e em que montante (quantum debeatur). Não outra obrigação, que o julgador apure, em razão da mudança de critério jurídico.

No Conselho de Contribuintes, no entanto, não pode haver *reformatio in pejus*, em qualquer sentido que se queira dar à expressão, pois o colegiado não é autoridade lançadora.”.

Na mesma linha, sustento que, ao julgador, compete dizer se a responsabilidade tributária existe em face do critério jurídico adotado pela Fiscalização, não em razão de outro critério jurídico. Da mesma forma, a DRJ não é autoridade lançadora, logo, nas suas decisões não pode haver *reformatio in pejus*.

Nessa mesma linha, sustenta Marcos Neder e Maria Lopez (in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética, 3ª edição, p. 319, *in verbis*:

“Agravar significa tornar pior, mais grave, mais pesado, exacerbar. Luiz Henrique Barros de Arruda escreve, com muita propriedade, que ‘O termo agravar, na acepção do Decreto nº 70235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, nos termos do art. 18, parágrafo terceiro’. Só quem pode constituir o crédito tributário por meio do lançamento é quem possui a competência para, em exames posteriores, realizados no curso do processo, verificadas as incorreções, omissões ou inexatidões, proceder ao agravamento da exigência fiscal.”

Registro que o art. 146 do CTN não era obstáculo para que os referidos lançamentos da COFINS e do PIS com multa qualificada fossem feitos dentro do prazo decadencial, caso tivessem sido cancelados os lançamentos em tela pela DRJ. Isso porque, o art. 146 do CTN só veda o lançamento de fatos geradores anteriores à decisão que modifica o critério jurídico, em casos nos quais o critério jurídico alterado era amplamente adotado pela administração. No caso em tela, o que houve efetivamente foi uma requalificação da conduta da recorrente a partir de levantamentos feitos pela instância julgadora, o que importou em alteração do critério jurídico tanto da multa de ofício como da sujeição passiva, logo, situação fática diferente daquela regida pelo art. 146 do CTN.

Assim, concluo que a qualificação da multa para 150%, objeto da representação da DRJ à DRF, é demonstração clara de mudança de critério jurídico, o que, no presente caso, não atinge apenas a multa, mas modifica o próprio fundamento de responsabilização da recorrente, pois, caso a prova produzida pela DRJ fosse suficiente para demonstrar o dolo no recolhimento das contribuições em tela, poder-se-ia, então, sustentar o enquadramento no art. 135, III, do CTN.

Destarte, limito o meu juízo de valor sobre a responsabilidade tributária da recorrente pelos créditos de COFINS e PIS lançados aos fundamentos expendidos pela Fiscalização nos autos de infração e no TVF, razão pela qual, tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, aos lançamentos da Cofins e do PIS.”

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto S. Jr. – Redator designado.