



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

<b>Processo nº</b>	13896.721912/2011-94
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-001.463 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	08 de outubro de 2013
<b>Matéria</b>	SIMPLES FEDERAL - OMISSÃO DE RECEITAS
<b>Recorrente</b>	ONDAPACK COMÉRCIO E MONTAGENS DE MATERIAIS PLÁSTICOS LTDA - JULIANA KAPPAZ SABBAG SCANAVINI (COOBRIGADA)
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é mero instrumento de controle interno com impacto restrito ao âmbito administrativo.

Ainda que ocorram problemas com a emissão, ciência ou prorrogação do MPF, que não é o caso dos autos, não são invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento , sob pena de responsabilidade funcional. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM.

Segundo o § 4º do art. 150, do CTN, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, que é o caso destes autos, situação em que se aplica para a contagem do prazo decadencial o art. 173, I, do CTN, ou seja, o marco inicial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente do STJ no Recurso Especial nº 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC o que implica, em razão do disposto no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF

256/2009, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ. Por consequência, na comprovada a ocorrência de dolo e tratando-se a exigência relativa a fatos geradores mensais ocorridos de janeiro a dezembro de 2006, com ciência do lançamento se deu em 30 de agosto de 2011, não há que se falar em decadência.

#### MULTA NO PERCENTUAL DE 150%. SONEGAÇÃO. DOLO.

Justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, com o propósito de impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

#### PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal.

#### PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

#### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIA ADMINISTRADORA.

A imputação de multa qualificada em razão de sonegação denota infração à lei, implicando a responsabilidade tributária do representante legal da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso da coobrigada. Vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes das Silva e Paulo Roberto Cortez que davam provimento. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso da pessoa jurídica. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez que votou por dar provimento parcial para cancelar a qualificação da multa.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

O litígio diz respeito à exigência dos tributos que compunham o Simples Federal relativos à omissão de receitas constatadas com base em notas fiscais de vendas escrituradas e não declaradas em DSPJ (Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica). O montante de receitas efetivamente auferido pelo contribuinte, de acordo com suas notas fiscais, era compatível com os valores declarados ao Fisco Estadual, bem como com o valor escriturado em seu Livro Caixa.

Considerou-se que tal prática caracterizou sonegação, implicando a cominação de penalidade qualificada no percentual de 150%, a teor do disposto no art. 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Aplicou-se ainda a penalidade prevista no art. 21 da Lei nº 9.317, de 1996, em razão de o contribuinte não ter efetuado a comunicação obrigatória de sua exclusão do Simples em razão de ter ultrapassado o limite anual de receita bruta para permanência em tal sistema simplificado de tributação.

Lavrrou-se ainda, com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de JULIANA KAPPAZ SABBAG SCANAVINI, sócia administradora da empresa no período a que se refere a omissão de receitas.

Inconformada com o lançamento, a empresa apresentou impugnação postulando a declaração de nulidade do auto de infração em razão da exigência revelar supostos vícios formais, em especial quanto às irregularidades do Mandado de Procedimento Fiscal, ou, alternativamente:

- a) a extinção dos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a agosto de 2006 em razão de decadência, pois, havendo pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial deve ser realizado com base no art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN;
- b) a redução do percentual de multa aplicado, pois não restaria caracterizada sonegação ou fraude que justificassem a exasperação da penalidade; e
- c) a declaração de improcedência do lançamento, visto que no ano de 2006 a empresa encontrava-se regularmente enquadrada no “Simples”, tendo cumprido, no período, todas as suas obrigações tributárias relativas àquela sistemática.

A responsável tributária apontada pelo Fisco, embora intimada, deixou de apresentar impugnação. Contudo, o próprio contribuinte, em suas razões de defesa, alegou não ser possível responsabilizar sua sócia pelos tributos exigidos pois esta não haveria agido em desconformidade com a lei e contrato social.

Em julgamento em primeira instância, a impugnação foi considerada improcedente, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

*DECADÊNCIA.*

*É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contados, no caso de dolo, fraude ou simulação, e mesmo na hipótese de o sujeito passivo haver antecipado o recolhimento de parte do tributo, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.*

*Em qualquer dos casos previstos no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, impõe-se à fiscalização, por dever de ofício, proceder ao agravamento da multa de que trata o inciso I do caput do mesmo artigo.*

*SIMPLES. RECEITA. OMISSÃO NA DSPJ. CONTRIBUIÇÃO. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.*

*É procedente o lançamento dos valores correspondentes aos recolhimentos previstos no art. 5º da Lei nº 9.317/96, não recolhidos pela empresa, calculados sobre o montante da receita mensal omitida na DSPJ - Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica.*

*SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES.*

*Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto, no período de sua gestão.*

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 12/07/2012 (fl. 1489), apresentando recurso voluntário em 13 de agosto de 2012 (fls. 1491-1523).

Em resumo, repetiu os argumentos utilizados em sua impugnação, deixando de impugnar, contudo, a exigência da multa regulamentar por ausência de comunicação obrigatória de exclusão do Simples Federal.

A responsável solidária, por sua vez, foi intimada da decisão da delegacia de julgamento em 29 de agosto de 2012 (fl. 1602). Irresignada, apresentou recurso voluntário em 26 de setembro de 2012 (fls. 1604-1626). O teor de tal recurso é exatamente o mesmo do apresentado pelo contribuinte, com exceção da ordem dos itens que o compõe.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

**1 DA ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS**

O recurso do contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

No que tange ao recurso da coobrigada, embora tempestivo, entendo que, ao em razão da não apresentação de impugnação, não deva ser conhecido, em razão da preclusão de seu direito de recorrer.

Isso porque, em tese, a análise dos argumentos de recorrente que sequer apresentou impugnação implicaria supressão de instância. Além disso, da não apresentação de impugnação decorre a imediata cobrança do crédito tributário, conforme determina o art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Não se pode olvidar, contudo, que o disposto no art. 7º da Portaria RFB nº 2.284, de 2010, ao dispor que “*A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.*”, suspende a exigibilidade do crédito tributário também em relação aos coobrigados, mas tal circunstância, na ausência de impugnação por parte do coobrigado, não faz ressuscitar seu direito a apresentação de recurso voluntário.

Há de ressaltar, no caso concreto, que a coobrigada não restará prejudicada, uma vez que o teor de seu recurso, conforme já salientado, é absolutamente idêntico ao do apresentado pelo contribuinte.

Desse modo, conheço do recurso voluntário do contribuinte, restando prejudicada a análise do recurso voluntário interpuesto pela coobrigada.

**2 ARGUIÇÃO DE NULIDADE – VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

O procedimento fiscal teve início em 18 de novembro de 2010 (fl. 186). À época, relativamente ao planejamento das atividades fiscais e execução de procedimentos fiscais no âmbito da Receita Federal do Brasil, vigia a Portaria RFB nº 11.371, de 2007. Na data da lavratura dos autos de infração (ciência em 30 de agosto de 2011, conforme fl. 27), a norma que regulava o tema, em especial as regras para expedição e prorrogação de Mandados de Procedimento Fiscal, era a Portaria RFB nº 3.014, de 19 de junho de 2011.

Por meio das normas antes referidas se disciplinou a expedição do MPF – Mandado de Procedimento Fiscal que se constitui em elemento de controle da administração tributária. Eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária tanto para fins de controle interno, quanto para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, assegurando ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o Auditor-Fiscal está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. Se ocorrerem problemas com emissão ou a prorrogação do MPF estes não invalidam os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Salvo nos casos de ilegalidade, a validade do ato administrativo é subordinada ao autor ser titular do cargo ou função a que tenha sido atribuída a legitimidade para a prática daquele ato. Assim, legitimado o Auditor-Fiscal para constituir o crédito tributário mediante lançamento, não há o que se falar em nulidade por falta de prorrogação do MPF que se constitui em instrumento de controle da Administração.

A não prorrogação do MPF ou a sua não ciência ao contribuinte, por si só não gera nulidade do lançamento.

Ademais, no caso concreto, o procedimento fiscal transcorreu absolutamente nos moldes estabelecidos pelas normas infralegais que regem a matéria.

Nesse ponto, perfeitas as considerações da decisão recorrida, que, em resumo, demonstram que tanto a emissão, quanto as prorrogações dos MPF e as respectivas ciências, realizaram-se em perfeita sintonia com as Portarias da RFB que regulamentam o tema.

Por tais razões, rejeito a arguição de nulidade do lançamento sustentada em vícios no Mandado de Procedimento Fiscal.

### 3 MÉRITO

#### 3.1 PARCELA INCONTROVERSA

Em momento algum, quer em sede de impugnação, quer em recurso voluntário, o Recorrente questiona a omissão de receitas apontada pela autoridade fiscal. De igual forma, não contesta a exigência adicional de “Simples” sobre as próprias receitas declaradas advindo da alteração das faixas de receita bruta anual acumulada em razão da omissão de receitas apontada pelo Fisco.

Trata-se, portanto, de tema incontroverso.

#### 3.2 MULTAS DE OFÍCIO

O Recorrente não concorda com a multa aplicada no percentual de 150%, pois entende não há comprovação de sonegação e/ou dolo. Aliás, equivocadamente, rebate a aplicação de suposta multa de 225%, o que, reforce-se, não condiz com a realidade dos autos.

A multa de 150% foi aplicada sobre a diferença de tributos que compõem o Simples Federal calculada a partir da omissão de receitas apontada pela autoridade lançadora.

Já sobre a diferença de “Simples” decorrente da alteração da receita bruta acumulada anual, aplicou-se a penalidade de 75%.

Tais penalidades encontram-se previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo de aplicação obrigatória, nos moldes previstos, em casos de exigências de penalidades tributárias no âmbito federal. Por decorrência, inaplicáveis dispositivos legais referentes a penalidades previstas em outros ramos do Direito, em especial o Direito do Consumidor. Nesse sentido, assim dispõe a Súmula CARF nº 51: “*As multas previstas no Código de Defesa do Consumidor não se aplicam às relações de natureza tributária.*”

No que tange às questões que envolvem princípios constitucionais e inconstitucionalidade de leis apontadas pelo Recorrente, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão-somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

No que tange aos argumentos sobre o confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil, impede que o padrão de tributação seja insuportável ao contribuinte e é dirigida ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da feitura das leis.

Voltemos, portanto, à análise da qualificação da penalidade.

No caso dos autos, foi aplicada a multa de 150%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação vigente para os anos-calendário a que se referem as infrações, cujos excerto de interesse transcreve-se a seguir:

*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.*

*[...]*

Como visto, nos termos inc. II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.*

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No caso em tela, deve-se observar que a Recorrente efetivamente agiu com dolo, declarando, reiteradamente, durante os meses de janeiro a novembro de 2006, valores de receita bruta substancialmente inferiores ao montante auferido.

Valho-me da tabela elaborada pela autoridade autuante à fl. 101 para demonstrar a magnitude das divergências supra referidas:

Mês	I - Notas Fiscais	II - GIA-ICMS	Receita apurada	DSPJ	Receita omitida	Receita Bruta
JAN	304.366,42	304.366,42	304.366,42	135.136,15	169.230,27	304.366,42
FEV	190.362,65	190.362,65	190.362,65	99.115,13	91.247,52	494.729,07
MAR	280.754,69	280.754,61	280.754,69	152.815,28	127.939,41	775.483,76
ABR	234.438,36	234.438,36	234.438,36	135.863,12	98.575,24	1.009.922,12
MAI	264.631,30	264.631,30	264.631,30	119.674,67	144.956,63	1.274.553,42
JUN	324.226,07	324.226,07	324.226,07	125.326,50	198.899,57	1.598.779,49
JUL	390.535,29	398.785,29	398.785,29	135.322,57	263.462,72	1.997.564,78
AGO	513.929,28	459.176,33	513.929,28	143.256,89	370.672,39	2.511.494,06
SET	394.863,27	394.863,27	394.863,27	156.789,13	238.074,14	2.906.357,33
OUT	326.107,20	326.107,20	326.107,20	117.932,46	208.174,74	3.232.464,53
NOV	450.387,39	474.756,09	450.387,39	150.800,86	299.586,53	3.682.851,92
DEZ	109.497,73	109.497,73	109.497,73	109.497,73	0,00	3.792.349,65
Total	3.780.128,55	3.761.965,32	3.780.128,55	1.581.530,49	2.198.598,06	

Conforme se pode observar, não se trata de mera omissão de receita ou declaração inexata. Durante todo o período o Recorrente omitiu da RFB valor da receita equivalente a 139% da receita oferecida à tributação.

Ora, uma mera omissão de receita advém ou da aplicação de uma presunção legal, ou ainda de erro. Nesse último caso, a declaração ou recolhimento a menor de tributo advém, por exemplo, da ausência de inclusão de algumas notas fiscais em seus livros fiscais, de erro de transcrição no valor declarado, ou qualquer ato-fato similar.

No caso dos autos, a meu ver, a autoridade fiscal logrou comprovar que o contribuinte efetivamente não cometeu mero equívoco, tanto que a soma da receita bruta mensal apurada com base nas notas fiscais de venda emitidas é praticamente o mesmo valor declarado ao Fisco Estadual. Ou seja, o contribuinte, transmitindo mensalmente à Fazenda Estadual o valor sua receita bruta, declarou o faturamento escriturado em seus livros contábeis e fiscais. Em sentido diversamente oposto, o Recorrente, ao calcular mensalmente o valor de Simples Federal devido para fins de recolhimento, utilizou-se como base de cálculo, em onze meses do ano, de valor muito inferior ao da receita bruta auferida e declarada ao Fisco Estadual. E veja-se que no ano seguinte, ao transmitir a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, instrumento que implica confissão de dívida, o contribuinte confirmou sua atitude dolosa, ao informar à RFB montante de receita bruta que guardasse proporção com os valores de Simples recolhidos durante o ano-calendário de 2006.

Ora, evidentemente não estamos a tratar de erro. O fato de o contribuinte emitir notas fiscais e escriturar seus livros de acordo com essas, não pode, por si só, afastar o caráter doloso de tentar impedir, em parte, o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária. Entendo ocorrer exatamente o contrário, pois o contribuinte mostrou-se organizado e competente tanto para escriturar seus livros, como para declarar ao Fisco Estadual, mensalmente, praticamente os mesmos valores indicados em sua escrita fiscal. Portanto, concluo que não se trata de erro, mas sim de atitude dolosa por parte da Recorrente ao omitir do conhecimento da RFB, de modo reiterado durante onze meses consecutivos, grande parte da receita bruta escriturada e declarada ao Fisco Estadual.

Em razão disso, entendo que a conduta levada a efeito pelo contribuinte, que restou impugnada pelo Fisco, teve como objetivo a redução dos encargos tributários devidos, utilizando-se da sonegação, que se caracteriza pela ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador. A conclusão pela prática do dolo, diante de tais elementos, é uma consequência lógica e inevitável.

No que se refere às citações de acórdãos administrativos, cumpre destacar que não se aplicam ao presente processo, a teor do art. 100, II, do CTN, por inexistir lei que lhes atribua eficácia normativa; cabe ressaltar, ainda, que no tocante a decisões judiciais, em que a interessada não figura em qualquer dos pólos da relação jurídica, as mesmas somente têm efeito entre as partes componentes dos respectivos processos judiciais.

Dante de tais fatos, entendo correta a aplicação da penalidade de 150%.

### 3.3 DECADÊNCIA

Em relação à contagem do prazo decadencial, alega o contribuinte que deve-se aplicar ao caso concreto o disposto no art. 150, § 4º do CTN, *verbis*:

*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.*

Apoiando-se no fato de que houve recolhimento antecipado de Simples Federal em relação a todos os meses do ano de 2006, e não havendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial deveria ser contado a partir da data da ocorrência dos fatos geradores, implicando a extinção do crédito tributário referente às competências de janeiro a agosto de 2006, uma vez que o lançamento somente foi perfectibilizado em 30 de agosto de 2011.

A decisão recorrida, por sua vez, aponta que a contagem do prazo decadencial deve se realizado nos termos do art. 173, I, do CTN, transscrito a seguir:

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

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

Tal conclusão da autoridade julgadora advém da manutenção da multa qualificada, o que, por conseguinte, implicou o reconhecimento de dolo.

Em relação à contagem do prazo decadencial, não se pode ignorar que o STJ entendeu em caráter definitivo (art. 543-C, do CPC) que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a questão do pagamento é relevante para definição do prazo, mas também a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme se observar na ementa do REsp 973733/SC, 1ª Seção, Dje 18/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

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

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoce, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limona, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, inilvidavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos*

Documento assinado digitalmente conforme previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado no prazo de decadência de 18/10/2013  
Autenticado digitalmente em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 23/10/2013 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 24/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3<sup>a</sup> ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10<sup>a</sup> ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3<sup>a</sup> ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

A questão controvertida, portanto, é se houve ou não ocorrência de dolo fraude ou simulação.

Na inexistência de tais patologias, estariam decaídos os créditos tributários relativos aos meses de janeiro a julho de 2006, e não agosto como afirma o Recorrente, uma vez que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 30 de agosto de 2011.

Contudo, conforme já explanado no item referente à análise da multa qualificada, entendo que a atitude reiterada de omitir receitas por parte da Recorrente refletiu seu intuito doloso. Nesse cenário, considerando-se que em relação ao período mais pretérito a que se refere o lançamento (janeiro de 2006), o lançamento já poderia ser realizado no próprio ano, e o primeiro dia do exercício seguinte foi dia 01 de janeiro de 2007, extinguindo-se o direito de a Fazenda constituir os créditos correspondentes somente em 01 de janeiro de 2012.

Ante o exposto, rejeito a arguição de decadência.

### 3.4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA COOBRIGADA

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que a coobrigada foi incluída como responsável tributária em razão de ser sócia administradora da Recorrente no período a que se refere a autuação.

As alegações de defesa partem do princípio de que o simples inadimplemento de tributos não pode levar à responsabilização dos representantes legais da pessoa jurídica.

Pois bem, passemos à análise do tema.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 23/10/2013 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 24/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.<sup>1</sup>

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.<sup>2</sup>

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

### Segundo Gonçalves

*A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.<sup>3</sup>*

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.<sup>4</sup>

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevindo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

<sup>2</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

<sup>3</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

Documento assinado digitalmente em 23/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO. Assinado digitalmente em 23/10/2013 por LEONARD FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; Autenticado digitalmente em 23/10/2013 por LEONARD FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 23/10/2013 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 24/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

*É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*<sup>6</sup>

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária<sup>7</sup>, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.<sup>8</sup>

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, 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.

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

### 3.4.1 Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

<sup>6</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

<sup>7</sup> NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

<sup>8</sup> NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: Documento assinado por NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Autenticado digitalmente por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 23/10/2013 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;
- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.<sup>9</sup>

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.<sup>10</sup>

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.<sup>11</sup>

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.<sup>12</sup>

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

*é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.*<sup>13</sup>

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em

<sup>9</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

<sup>10</sup> BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimpr. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

<sup>11</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

<sup>12</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

<sup>13</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, Autenticado digitalmente em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 23/10/2013 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

---

relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

Pois bem, no caso dos autos, não há dúvidas de que a administração do Recorrente era realizada pela coobrigada apontada pelo Fisco. Tal fato é incontroverso.

Quanto segundo elemento caracterizador da responsabilidade da coobrigada, a própria manutenção da multa qualificada implica a ocorrência de infração à lei pela ocorrência de sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964). Além disso, em tese, cometeu-se crime contra a ordem tributária a que se refere o art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990.

Desse modo, voto por manter a responsabilidade atribuída a Juliana Kappaz Sabbag Scanavini.

#### 4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto no sentido de não conhecer do recurso da coobrigada, e, em relação ao recurso do contribuinte, rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator