



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

**Processo n°** 14751.000010/2005-80  
**Recurso n°** 163.443 Voluntário  
**Acórdão n°** **1301-00.644 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 4 de agosto de 2011  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES ADRINA LTDA. (contribuinte), JOSÉ WILSON SANTIAGO, MARIA NILDA SANTIAGO SILVA e MARIA SUELY ALVES DE OLIVEIRA (responsáveis solidários)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NOTA FISCAL CALÇADA. PRESENÇA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICABILIDADE DO ART. 173, I, DO CTN. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62-A DO RICARF.

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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, no regime do art. 543-C do CPC. Aplicabilidade do art. 62-A do Regimento Interno do CARF. No caso concreto, a prova nos autos da conduta dolosa do contribuinte, consubstanciada na prática conhecida como “*nota calçada*”, foi decisiva para que a contagem do prazo decadencial fosse feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. NOTA CALÇADA. CABIMENTO.

Comprovadas nos autos condutas que evidenciam o intuito de impedir o conhecimento da Autoridade Fazendária do fato gerador da obrigação principal tributária, é de se manter a multa qualificada no percentual de 150%. No caso concreto, o contribuinte alterou os valores das diferentes vias

das notas fiscais, contabilizando apenas dez por cento das receitas auferidas, em prática dolosa conhecida como “*nota calçada*”.

#### IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS. NECESSIDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Diante de receitas omitidas em percentuais, em média, acima de 500% daquelas escrituradas, da impossibilidade de reconstituição da escrita e de indícios de que haveria outros custos, de imprecisa quantificação e comprovação, além daqueles escriturados (conforme diligências levadas a efeito pela Fiscalização), deveria o Fisco ter adotado o critério de arbitramento dos lucros. A escrita da interessada, nessas condições, é imprestável para a apuração do lucro real. Da forma como foi feito o lançamento, a tributação incide sobre as receitas e não sobre o lucro, não podendo assim subsistir as exigências de IRPJ e CSLL. O mesmo não se aplica, entretanto, aos lançamentos de PIS e COFINS, cuja incidência é sobre o faturamento.

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 2001, 2002, 2003

#### IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há dúvidas sobre a efetividade dos pagamentos, diante das provas de que as receitas auferidas pela empresa eram recebidas mediante cheques descontados “na boca do caixa”. Do total recebido, 10% eram depositados na conta-corrente da própria empresa e contabilizados como receitas. Os 90% restantes eram destinados a terceiros, sem contabilização nem identificação dos destinatários e/ou das operações que teriam dado causa aos pagamentos. Em tal situação, compete ao contribuinte o ônus de comprovar as operações ou causas correspondentes a cada pagamento realizado, sob pena de se sujeitar à tributação do imposto de renda na fonte.

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2001, 2002, 2003

#### SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN é também atribuída aos administradores e mandatários da sociedade, independentemente de sua condição de sócios ou não, desde que comprovado que tenham exorbitado de suas atribuições estatutárias ou dos limites legais e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. No caso concreto, quando comprovado que as pessoas indicadas como responsáveis solidários praticaram atos de gestão da empresa e o efetivo exercício dos amplos poderes de administração da sociedade que lhes foram outorgados, deve ser mantida a responsabilidade. Ao contrário, quando não se

comprova a prática de qualquer desses atos, a mera condição de mandatário é insuficiente para a caracterização da responsabilidade tributária.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2001, 2002, 2003

**RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PARA INTERVIR NO PROCESSO.**

São partes legítimas para intervir no processo administrativo fiscal não apenas o contribuinte, mas também as pessoas apontadas pelo Fisco como responsáveis tributários.

**PERÍCIA. DESNECESSIDADE. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.**

A perícia não se constitui em direito subjetivo do autuado, cabendo ao julgador, se considerá-la desnecessária, indeferir motivadamente o pedido. Tal é a situação dos autos, em que a prova a ser produzida é de natureza documental, a cargo do interessado. Não há, pois, a nulidade arguida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade: não conhecer dos argumentos acerca das multas isoladas, por falta de objeto; rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento e da decisão recorrida; acolher, parcialmente, os argumentos atinentes à sujeição passiva, para afastar a responsabilidade tributária solidária imputada à Sra. Maria Suely Alves de Oliveira e à Sra. Maria Nilda Santiago Silva, sendo que, para esta última, apenas quanto aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 03/04/2002; e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para afastar apenas as exigências do IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Valmir Sandri e Alberto Pinto Souza Junior.

## **Relatório**

**CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES ADRINA LTDA. (contribuinte),  
JOSÉ WILSON SANTIAGO, MARIA NILDA SANTIAGO SILVA e MARIA SUELY**

ALVES DE OLIVEIRA (responsáveis solidários), já qualificados nestes autos, inconformados com o Acórdão nº 11-24.057, de 09/10/2008, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, recorrem voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, às fls. 5.580/5.583, a seguir transcrito:

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 08/18, através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 11.975.031,56, incluídos juros de mora e multa proporcional. O lançamento reporta-se aos anos-calendário de 2000 a 2002.

2. O lançamento do IRPJ decorreu das seguintes irregularidades: i) receitas não contabilizadas, ii) subfaturamento de vendas (notas calçadas) e iii) multa isolada por falta de recolhimento do imposto calculado por estimativas mensais. Em consequência da omissão de receitas (itens i e ii), foram lavrados os autos de infração reflexos concernentes à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 17/27), no valor de R\$ 321.102,56, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 28/38), no valor de R\$ 1.482.012,97, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 39/48), no valor de R\$ 4.365.924,62.

3. Ante a ocorrência de pagamentos sem causa e pagamentos a beneficiários não identificados, foi lavrado auto de infração para exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF (fls. 49/65), no valor de R\$ 16.347.848,56.

4. O crédito tributário total importa em R\$ 34.491.920,27, conforme demonstrativo consolidado de fl. 07.

5. De acordo com os autos de infração e com o Relatório de Trabalho Fiscal (fls. 66/253), o procedimento fiscal identificou ilícitos tributários e teve os seguintes desdobramentos, em resumo:

- a) Foram identificadas três notas fiscais não escrituradas nos Livro Diário (infração i).
- b) A contribuinte, ao receber cheques em pagamento por execução de obras, ia diretamente ao caixa do banco e sacava 90% do valor em espécie, depositando na conta corrente os 10% restantes, que eram escriturados. Mediante artifício da “nota calçada”, a empresa emitia a 1ª via da nota com o valor correto e as demais vias com valores da ordem de 10% do valor realmente faturado (infração ii).
- c) Nos meses dos anos-calendário de 2000 a 2002, a contribuinte deixou de recolher o imposto incidente sobre a base de cálculo estimada (infração iii).
- d) Dos cheques sacados no caixa, 90% eram depositados em contas correntes de pessoas físicas e jurídicas, sem a devida comprovação da operação ou de sua causa. Tal fato ensejou a lavratura do auto de infração para exigência do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiário não identificado ou pagamento sem causa.

- e) A omissão de receitas (infrações i e ii) deu azo à lavratura dos autos reflexos para exigência do PIS, da Cofins e da CSLL.
- f) A multa qualificada de 150% incidiu sobre a omissão de receita decorrente da emissão de notas calçadas.

6. Foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, constituindo o Processo nº 14751.000011/2005-24, apenso a este.

7. Em razão do interesse comum nos fatos geradores, foram incluídos no pólo passivo da relação tributária, na condição de responsáveis solidários, as pessoas físicas de José Wilson Santiago, CPF 161.599.774-15, Maria Nilda Santiago Silva, CPF 185.921.804-06, e Maria Suely Alves de Oliveira, CPF 309.323.944-34, que são procuradores da empresa.

8. O enquadramento legal das infrações, bem assim os demonstrativos de apuração, encontram-se estampados nos autos de infração e em seus anexos.

9. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 3400/3455), alegando, em síntese, que:

- a) Não localizou o processo referente à CSLL.
- b) A fiscalização não considerou todos os documentos relativos a despesas.
- c) Os valores depositados nas contas de procuradores destinaram-se a diversos pagamentos, embora muitos deles não foram contabilizados. Foi tomado empréstimo particular para início das obras, além de outros, porém os sócios não celebraram os mútuos.
- d) Todos os valores levados pelo auditor para o lucro líquido sofreram dupla tributação pelo mesmo valor considerado para o imposto na fonte. Isso significaria que a empresa não teve despesas e que todo o lucro foi distribuído. Praticou-se, assim, excesso de exação.
- e) O auditor provou que o sócio da autuada fez retiradas, as quais retornaram para apuração do lucro líquido, base para cobrança do IRPJ. Esse mesmo valor foi lançado no IRRF, quando a retirada era de pessoa conhecida, que a movimentou de “certa forma ilegitimamente, mas não ilegal”.
- f) Gastos não foram contabilizados pela empresa, porém não se trata de pagamento imotivado.
- g) As despesas não contabilizadas têm como ser provadas para a apuração do lucro real.
- h) O arbitramento seria menos oneroso. O confisco é vedado pela Constituição. O valor exigido é 2,4 vezes a receita bruta da empresa.
- i) Decaiu o direito de lançar o IRRF, que tem como fato gerador o próprio mês de recolhimento, pois a empresa foi intimada em 02/01/2006. Pelo mesmo motivo, o IRPJ não poderia ter sido lançado para o ano-calendário de 2000.
- j) O agravamento da multa, além do caráter confiscatório, não caberia pelo fato de a empresa ser primária.

- l) A inclusão dos procuradores e do advogado da empresa como responsáveis solidários e como representados para fins penais, com a exclusão dos verdadeiros donos, constitui prévia decisão do auditor, que assumiu o papel de julgador. Não está provado o interesse comum de nenhum dos arrolados.
- m) São insubsistentes a solidariedade tributária dos procuradores e a exclusão dos verdadeiros sócios da empresa.
- n) É falsa a informação constante do termo de encerramento de que os livros teriam sido devolvidos.
- o) A empresa teve prejuízos entre os anos de 2000 e 2002, ano em que, na prática, desativou-se pela incapacidade financeira. O relatório fiscal restringe-se a amostragem referente a 2002.
- p) Parte do faturamento não estava contabilizada, porém todo o dinheiro que passou pelas mãos dos procuradores destinou-se à empresa.
- q) O lançamento é nulo em face da incompatibilidade de datas entre o auto de infração, o termo de encerramento, o relatório de trabalho fiscal e o edital de intimação, bem assim em face da desobediência a ordem judicial que determinou a análise de novos documentos antes do prosseguimento da exação.
- r) A tributação deveria ser calculada pelo lucro presumido, excluindo-se a movimentação financeira do sócio da empresa, vez que os valores em seu poder retornaram para a empresa através de pagamentos diversos.
- s) Cerceamento do direito de defesa. A empresa apresentou documentos que não foram considerados pela fiscalização nem lhe foram devolvidos, impedindo-a de apresentá-los na impugnação.
- t) A exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte representa bitributação.

10. Ao final, requereu: I) a exclusão dos procuradores e a inclusão dos sócios no pólo passivo da relação tributária; II) a nulidade do auto de infração; III) a reforma do valor tributado em face do caráter confiscatório, promovendo-se o arbitramento do lucro; IV) o abrandamento da multa por ser primária; V) a decretação da decadência relativamente ao ano de 2000; VI) a improcedência do lançamento do IRRF por representar bitributação e VII) a realização de perícia nos documentos não considerados pela fiscalização nem devolvidos à empresa.

11. As pessoas físicas Maria Nilda Santiago Silva, José Wilson Santiago e Maria Suely Alves de Oliveira, alçados pela fiscalização à condição de responsáveis solidários, apresentaram defesas (fls. 2836/2869, 2996/3028 e 3155/3190), por meio das quais contestam a sujeição passiva que lhes foi atribuída e repisam a argumentação expendida pela pessoa jurídica.

12. Posteriormente a contribuinte, amparada em decisão judicial, apresentou, em conjunto com os indicados como responsáveis solidários, nova impugnação (fls. 3474/3539), através da qual reitera os termos da defesa anterior e acrescenta os seguintes argumentos, em resumo:

- a) A demanda relaciona-se com uma única fonte pagadora e uma única obra, a qual teve dispêndios elevados, embora não contabilizados. Os

custos estão arrimados em parâmetros oficiais e a margem de lucro é muito limitada. Houve excesso de exação, de impossível pagamento.

- b) A fiscalização não esclareceu o porquê da recusa dos 2.304 documentos entregues pela empresa.
- c) O valor bruto considerado pagamento sem causa, somado ao Imposto na Fonte, ultrapassou a receita bruta da empresa.

A 3ª Turma da DRJ em Recife/PE analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e pelos responsáveis solidários e, por via do Acórdão nº 11-19.754, de 31/07/2007 (fls. 5.577/5.597), considerou procedente o lançamento, porém deixou de se manifestar acerca da responsabilidade tributária, por considerar-se incompetente para tanto.

Apresentados os recursos voluntários pela contribuinte e pelos responsáveis, o processo foi levado a julgamento perante a Quinta Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes em 25/06/2008. Mediante o Acórdão 105-17.080 (fls. 13.813 e segs), aquele colegiado decidiu anular a decisão de primeira instância, por deixar de enfrentar os argumentos expendidos na impugnação pelas pessoas indicadas como responsáveis solidários, indicadas no lançamento e cientificadas do ato administrativo.

Mais uma vez, a 3ª Turma da DRJ em Recife/PE analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e pelos responsáveis solidários e, por via do Acórdão nº 11-24.057, de 09/10/2008 (fls. 13.825/13.849), considerou procedente o lançamento e manteve a responsabilidade tributária atribuída ao Sr. José Wilson Santiago, Sra. Maria Nilda Santiago Silva, e Sra. Maria Suely Alves de Oliveira, com a seguinte ementa:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

***NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.***

*A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento Fiscal.*

***ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.***

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

***ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.***

*A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Indefere-se o pedido de perícia e de diligência quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente julgamento do feito.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

*OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.*

*Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. DEDUÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS.*

*Do valor apurado como omissão de receita não se cogita, a princípio, a dedução de custos e despesas, visto que estes somente poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, por meio da escrituração realizada com observância das leis comerciais e fiscais. A dedução condiciona-se à prova incontestada da ocorrência de custos e despesas ainda não computados, bem assim de sua cabal vinculação com as receitas omitidas.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

*IRPJ. IRRF. DECADÊNCIA.*

*Restando caracterizada a ocorrência de fraude por parte do contribuinte, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no art. 173 do CTN.*

*SÚMULA VINCULANTE. EFEITOS SOBRE A ADMINISTRAÇÃO DIRETA.*

*A súmula vinculante editada pelo STF obriga a Administração Direta à adoção do entendimento nela fixado, a partir de sua publicação no órgão de imprensa oficial.*

*CSLL. PIS. COFINS. DECADÊNCIA.*

*Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 por meio de súmula vinculante, cabe a aplicação da regra de decadência prevista no CTN. Parecer PGFN 1437/2008 O prazo para a constituição do crédito tributário relativo à CSLL, ao PIS e à Cofins é de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. COMPROVAÇÃO DO INTERESSE DE TERCEIRO NOS FATOS QUE GERARAM A EXIGÊNCIA FISCAL. INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS.*

*Segundo o art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovado nos autos que os obrigados efetivamente conduziram os negócios da empresa, , acobertados pela interposição de terceiros sem capacidade econômica para garantir as obrigações da pessoa jurídica, deve ser mantida a sujeição passiva solidária daqueles.*

*INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.*

*O evidente intuito de fraude enseja a aplicação da multa de ofício qualificada.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

*IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA.*

*Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.*

Ciente da decisão de primeira instância em 03/11/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 13.859, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 01/12/2008 conforme carimbo de recepção à folha 13.875.

No recurso interposto (fls. 13.876/13.959), alega preliminarmente os seguintes pontos:

- Nulidade da decisão recorrida, por rejeitar seu pedido de perícia em “ato arbitrário, desmotivado e insensível”, cerceando seu pleno direito de defesa.
- Decadência para os fatos geradores correspondentes ao ano de 2000, em face das disposições do art. 150, § 4º, do CTN, e considerando ter sido o lançamento

formalizado em 02/03/2006 (item 14 da decisão recorrida). Não haveria sequer indícios de fraude, dolo ou conluio a autorizar a aplicação do art. 173, I, do Código. Argumenta que, ainda que se pudesse considerar a manutenção da multa qualificada, mesmo nessa hipótese parte do crédito estaria decaído, em vista da data da efetiva ciência do lançamento em 02/03/2006. Após colacionar doutrina e jurisprudência sobre a matéria, assim se manifesta (grifos no original):

No presente caso, observa-se que a contribuinte somente fora devidamente intimada do auto de infração em **02/03/2006**, tendo em vista que a intimação pretérita, via edital, tornou-se sem efeito a partir de decisão judicial/concedida, dando prosseguimento a ação fiscal, com reabertura de prazo para apresentação de novos documentos. Ora, se a decisão judicial concedeu novo prazo para que a contribuinte ofertasse documentação pertinente, da mesma forma restabeleceu a ação fiscal, não se cogitando em constituição definitiva do crédito tributário antes de **02/03/2006**, data da efetiva lavratura do Auto de Infração.

- Nulidade do lançamento, por vício formal. Em confusa argumentação, a recorrente busca associar o vício formal a que se refere a um suposto erro na fundamentação legal das omissões de receitas. Sustenta que não caberia o lançamento de IR Fonte concomitantemente com a apuração do lucro real, *“isto é, com a mesma base de cálculo, por antagonismo”*. Após o final do exercício, o IR Fonte somente poderia ser cobrado do beneficiário, não da fonte pagadora. Argúi a natureza punitiva do IR Fonte em questão, e acrescenta que *“ao aplicar tal sanção a Fazenda Pública transforma-a em ‘HERANÇA VACANTE’”*. Haveria dupla punição à pessoa jurídica.
- Nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS, diante da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, declarada pelo STF.
- A responsabilidade tributária atribuída aos procuradores da contribuinte, Srs. José Wilson Santiago, Maria Nilda Santiago Silva e Maria Suely Alves de Oliveira, seria ilegal e irregular, diante do seguinte:
  - a) Se fosse o caso, a empresa responderia isoladamente, com seus próprios bens, pelos débitos que lhe são impostos, eis que possui endereço certo e patrimônio significativo capaz de suportar a exigência fiscal.
  - b) Sustenta que a responsabilidade solidária teria sido imputada com o exclusivo fundamento de que as pessoas físicas teriam procuração outorgando poderes de gestão e administração da referida empresa. No entanto, ainda que fossem sócios da empresa, o que não ocorre, não estariam presentes os requisitos legais indispensáveis a sua responsabilização pelos supostos débitos tributários da empresa.
  - c) Estribada nos artigos 134 e 135 do CTN, aduz que a responsabilidade dos sócios seria visivelmente subsidiária, quando a própria empresa não cumprisse as obrigações. E, quanto à responsabilidade pessoal, esta seria limitada aos casos em que a obrigação tributária tenha decorrido de atos praticados comprovadamente pelo sócio, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, hipótese não vislumbrada nos autos, seja porque os tidos como responsáveis não são sócios, seja

porque inexistiria prova de qualquer intervenção sua por ação ou omissão em atos que dessem causa ao pretensão crédito tributário.

- d) Acrescenta, ainda, que somente mediante prévio procedimento judicial de cognição com obtenção de sentença condenatória transitada em julgado seria possível considerar os recorrentes como co-responsáveis pelo crédito tributário. Transcreve doutrina e jurisprudência em favor de sua tese.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

- A recorrente afirma que não cabe lançamento com fulcro em suposições, conjecturas e presunções, antes deve ser apoiado em fatos concretos, demonstrados, susceptíveis de comprovação. Colaciona doutrina e jurisprudência que entende suportar sua tese. Passa, então, a discorrer sobre a omissão de receitas, não negando sua ocorrência, mas questionando seu montante e pleiteando a consideração dos custos incorridos, conforme excertos abaixo (grifos no original):

Na hipótese vertente, a omissão de receitas, resulta de ato pueril, uma verdadeira traquinada dos sócios da empresa; a sua sócia administradora em desespero e o sócio de capital sem muitas luzes não viu outro caminho a depositar a receita em suas contas e delas administrar os pagamentos da construção da BARRAGEM DE TAVARES, único serviço prestado ao ente público e com margem de ganho limitada a PREÇOS OFICIAIS ADMINISTRATIVOS (PARÂMETROS FEDERAIS).

[...], em se tratando de uma única fatura e fonte pagadora pública (decomposta em notas de serviços), uma única obra pública realizada e entregue dentro das especificações ao Governo da Paraíba, é nítido o despreparo de quem assim procedeu, até no ato de fornecer as provas, quais sejam os talonários de notas de serviços, atitudes que **representa um atenuante**.

Diga-se que a infração é tão infantil que merece reconsideração dos julgadores, por ser ato primário e ingênuo, pois tem natureza infra-dolosa.

[...]

Não há como contestar as evidências de omissão de receitas, mas, sustenta-se que diante de fatos não há argumentos:

[...]

Qualquer que fosse o critério ou regime tributário, o contribuinte, apesar das circunstâncias provadas, jamais auferiu lucro superior à margem de preços oficial, de 37,66% (valor máximo) porque a licitação (concorrência pública) **implica na redução desses ganhos**.

[...]

É evidente que existe custos em toda obra conclusa e entregue oficialmente como resta aqui provado por documentos juntados.

- Reclama do prazo exíguo que lhe teria sido concedido para a apresentação de um “*oceano copioso de notas e recebidos, guias fiscais autenticadas*”, e reclama ainda

mais do fato de que os documentos por ela apresentados teriam sido desconsiderados pelos autuantes, sem que fossem reveladas as razões para tanto.

- Acerca do Imposto de Renda na Fonte (IRF), a recorrente afirma que seria descabida sua exigência juntamente com o IRPJ por redução do lucro líquido, amparada em jurisprudência e doutrina que colaciona. Insiste na existência de custos para a construção da barragem, e que os recursos depositados na conta do sócio João de Souza Brito teriam sido utilizados como custo da obra.

O que na verdade se reclama é a **superposição de infrações antagônicas. Ou se tem lucro líquido ou se distribui o lucro**, pois a entrega reduziria a zero o lucro líquido, pois, juntas, as duas infrações não convivem.

- Contesta o julgador de primeira instância, e afirma que a observância do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 levaria a um lançamento maior do que a receita bruta, representando mais um indicador de sua inaplicabilidade, além de excesso de exação e crime.
- A interessada questiona a aplicação da multa de 150%, visto que *“não foi a contribuinte que deu causa ao fato, mas simplesmente a suposta falta de comprovação, pelos exíguos prazos concedidos pela fiscalização, bem como do lapso temporal, já atingido parcialmente pela decadência, como restou comprovado”*. No caso, a qualificação da multa teria sido levada a efeito para *“acobertar parte do lançamento alcançando fatos geradores já decaídos”*. Sustenta que não haveria a comprovação cabal, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência de dolo ou fraude.
- A recorrente acrescenta argumentos contrários à aplicação da multa qualificada de 150% juntamente com a multa isolada de 75% pela falta/insuficiência no recolhimento de estimativas. Por sua ótica, essas penalidades não poderiam ser aplicadas cumulativamente, por serem oriundas do mesmo fato gerador tributário. Pede, então, o afastamento da multa isolada.
- Estende seus argumentos aos lançamentos reflexos de PIS, COFINS e CSLL.

A Sra. Maria Nilda Santiago Silva tomou ciência da decisão de primeira instância em 04/11/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 13.860, e apresentou recurso voluntário em 03/12/2008 conforme carimbo de recepção à folha 13.961. A Sra. Maria Nilda Santiago Silva aderiu expressamente às razões de defesa trazidas no recurso voluntário apresentado pela contribuinte Construções e Incorporações Adrina Ltda.

A administração tributária buscou dar ciência da decisão de primeira instância ao Sr. José Wilson Santiago e à Sra. Maria Suely Alves de Oliveira por via postal, sem sucesso. As correspondências a eles enviadas foram devolvidas pelos Correios, com a indicação de *“mudou-se”*. Foi, então, afixado na repartição fiscal o Edital de Intimação nº 163 (fl. 13.867). Em 24/11/2008, o Sr. Jose Wilson Santiago compareceu à DRF João Pessoa/PB e tomou ciência pessoalmente da decisão de primeira instância, em seu nome e, mediante procuração, em nome da Sra. Maria Suely Alves de Oliveira, vide documentos às fls. 13.868/13.871.

O Sr. José Wilson Santiago e a Sra. Maria Suely Alves de Oliveira apresentaram recurso conjuntamente em 22/12/2008, conforme carimbo de recepção à fl. 13.963. Em seu recurso, (fls. 13.964/13.981), após afirmar que subscrevem o recurso apresentado pela pessoa jurídica, os recorrentes atacam especificamente a responsabilidade solidária que lhes foi imposta, conforme segue, em apertada síntese:

- Afirmam que o Sr. José Wilson Santiago, OAB-PB nº 5164, no período de 1996 a 1999, atuou profissionalmente como advogado da pessoa jurídica autuada, conforme se depreende do contrato de prestação serviços de assessoria jurídica de fls. 3031, vol. XV, outorgando poderes ainda para a comercialização de imóveis a particulares. Acrescenta que haveria na Adrina dois departamentos: um destinado à prestação de serviços a órgãos públicos, outro, à compra e venda de imóveis a particulares. A atuação/prestação de serviços do Sr. José Wilson Santiago se restringiria ao segundo departamento, não havendo nos autos qualquer prova documental de atos por ele praticados em relação ao poder público.
- Quanto a Sra. Maria Suely Alves de Oliveira, afirmam os recorrentes que *“jamais praticou qualquer ato gerencial ou administrativo, sequer qualquer recibo da empresa”*. Esclarece que a procuração foi a ela outorgada em razão de problemas de saúde de sua irmã Terezinha Alves de Oliveira, no ano de 2002, mas que não teria havido a necessidade do exercício dos poderes outorgados. *“Nunca assinou recibos, contratos, carteiras profissionais, enfim não exerceu, nem antes, durante, depois de 2002, qualquer ato que justifique a sua inclusão como devedora solidária”*.
- Sustentam que a responsabilidade solidária lhes teria sido imputada com o exclusivo fundamento de que teriam procuração outorgando poderes de gestão e administração da referida empresa. No entanto, ainda que fossem sócios da empresa, o que não ocorre, não estariam presentes os requisitos legais indispensáveis a sua responsabilização pelos supostos débitos tributários da empresa.
- Etribados nos artigos 134 e 135 do CTN, aduzem que a responsabilidade dos sócios seria visivelmente subsidiária, quando a própria empresa não cumprisse as obrigações. E, quanto à responsabilidade pessoal, esta seria limitada aos casos em que a obrigação tributária tenha decorrido de atos praticados comprovadamente pelo sócio, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, hipótese não vislumbrada nos autos, seja porque os tidos como responsáveis não são sócios, seja porque inexistiria prova de qualquer intervenção sua por ação ou omissão em atos que dessem causa ao pretense crédito tributário.
- Acrescentam, ainda, que somente mediante prévio procedimento judicial de cognição com obtenção de sentença condenatória transitada em julgado seria possível considerar os recorrentes como co-responsáveis pelo crédito tributário. Transcrevem doutrina e jurisprudência em favor de sua tese.

Ao final, novamente se reportam às razões recursais desenvolvida pela pessoa jurídica e pedem sua exclusão do pólo passivo da relação jurídico-tributária.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

Todos os recursos interpostos são tempestivos e devem ser conhecidos.

O primeiro ponto a ser apreciado, antes mesmo das questões preliminares suscitadas, é a ocorrência ou não de dolo na conduta da contribuinte, posto que dessa decisão se poderão orientar outras, no que tange às alegações de decadência e da qualificação da multa.

Compulsando os autos, constato que a acusação contempla a conduta sistemática da interessada, ao longo de três anos, de contabilizar tão somente 10% (dez por cento) das receitas auferidas com a prestação de serviços a órgãos públicos, tal como descrito detalhadamente no Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 68 e segs. Em breve resumo, a empresa prestadora dos serviços emitia a primeira via da nota fiscal com o valor “*cheio*”, correspondente a 100% de sua receita, recebia do órgão público contratante o cheque nesse valor, descontava o cheque “*na boca do caixa*” e depositava na conta-corrente da empresa meros 10% do total. Os restantes 90% recebiam destinações as mais diversas, desde pagamentos a outras empresas ou pessoas físicas por causas não identificadas até depósitos em contas-correntes pessoais de sócios, administradores e procuradores da própria pessoa jurídica, sem qualquer prova de que tais valores de fato revertissem ou fossem usados em benefício da empresa. Para acobertar seu procedimento, as demais vias da nota fiscal, que permaneciam de posse da empresa emitente, eram preenchidas com valor diferente da primeira via, mais exatamente com valor equivalente aos 10% que eram depositados na conta-corrente da empresa. Essas vias de notas fiscais, com valor muito inferior ao real, eram então registradas na escrita contábil e fiscal da interessada, e os 90% restantes ficavam à margem de qualquer registro ou tributação. Tal conduta é conhecida popularmente como “*nota calçada*”.

Esse procedimento se encontra fartamente provado nos autos, devendo ser especialmente destacado o minucioso trabalho investigativo do Fisco, colhendo informações junto aos órgãos públicos contratantes sobre os valores efetivamente empenhados e pagos, junto às instituições financeiras sobre o destino dado a esses valores, inclusive mediante exame das fitas detalhe de caixa, e na escrita contábil e fiscal da interessada. As primeiras vias das notas fiscais emitidas pela interessada, com o valor “*cheio*”, e demais documentos fornecidos pelo órgão público contratante se encontram às fls. 264/339. Por exemplo, à fl. 266 se encontra cópia da primeira via da Nota Fiscal de Serviços nº 000019, no valor de R\$ 200.000,00. Às fls. 1.220/1.255 se encontram cópias da 4ª via das mesmas notas fiscais, nas quais o valor foi reduzido em 90%. No mesmo exemplo, à fl. 1220 temos a mesma Nota Fiscal de Serviços nº 000019, em tudo idêntica à primeira via, exceto quanto ao valor, aqui de R\$ 20.000,00. O mesmo ocorre para todos os demais documentos fiscais. Ao examinar o Livro Registro de Serviços Prestados (fls. 2.478 e segs.), é possível constatar que os valores ali escriturados são aqueles reduzidos (a NFS nº 000019 foi escriturada à fl. 2.485 por R\$ 20.000,00), sendo a receita contabilizada pelo mesmo valor (vide Razão à fl. 2.416).

Tenho que tal conduta se amolda com perfeição à sonegação e à fraude, tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964:

*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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Ao alterar o valor das diferentes vias dos documentos fiscais emitidos, reduzindo os valores dos serviços prestados e contabilizando apenas 10% das receitas auferidas, a interessada claramente buscou ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário. Ainda que ocorrido uma única vez, não se poderia cogitar de equívoco não intencional. Mas, no caso concreto, a repetição se deu em trinta e quatro notas fiscais, emitidas entre abril/2000 e novembro/2002, vide quadro à fl. 82. Não há como aceitar a tese da recorrente acerca de “ato pueril”, “traquinada dos sócios da empresa”, muito menos “despreparo”. Ao contrário, a conduta revela preparo e intenção de fraudar o fisco e de se esquivar às obrigações tributárias.

Diante do exposto, impõe-se a conclusão da correção da multa de 150% aplicada à infração 002 – *omissão de receitas – subfaturamento de vendas*. Eis o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação vigente à época do lançamento:

*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.*

[...]

Observe-se que a Lei nº 11.884/2007 introduziu alterações na redação do art. 44, acima, pelo que a multa de 150% passou a ser prevista pelo § 1º, e não mais pelo inciso II. As hipóteses de sua aplicação, no entanto, restaram inalteradas, sempre que presente alguma das situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A utilização do expediente descrito e conhecido como “*notas calçadas*” indiscutivelmente se amolda à perfeição à situação descrita no texto legal, evidenciando a conduta dolosa no sentido de reduzir o montante tributável e evitar o pagamento dos tributos devidos. Correta, pois, a decisão de primeira instância que manteve a multa qualificada, devendo ser rejeitados os argumentos recursais em contrário.

A seguir, cabe apreciar os argumentos da recorrente acerca da decadência para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2000. Seu principal argumento é de que o lançamento teria sido formalizado em 02/03/2006. Desta forma, e de acordo com as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, o ano-calendário 2000 estaria alcançado pela decadência.

Faz-se necessário, aqui, breve retrospecto dos fatos ocorridos por ocasião da lavratura do auto de infração e sua ciência aos sujeitos passivos, até a apresentação da impugnação.

Ao final do procedimento de fiscalização, o Auditor-Fiscal encarregado do feito fez protocolizar em 07/11/2005 o presente processo administrativo sob o nº 14751.000010/2005-80, como se verifica na capa do processo. No Relatório Fiscal de fls. 3.461/3.465 são descritas as tentativas infrutíferas de dar ciência aos sujeitos passivos, em especial à contribuinte Construções e Incorporações Adrina Ltda., dos autos de infração, então já lavrados, seja pessoalmente, seja por via postal. Afinal, em 25/11/2005, foi emitido o Edital DRF/JPA nº 182, afixado em local visível da repartição na mesma data. De acordo com o art. 23, § 2º, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, considerar-se-ia feita a intimação quinze dias após a publicação do edital.

Ocorre que a pessoa jurídica impetrou Mandado de Segurança nº 2005.82.00.014305-0 junto à 1ª Vara da Justiça Federal da Paraíba, obtendo liminar (fls. 3.468/3.470) na qual o MM Juiz Federal assim decidiu:

7. Diante do exposto, **defiro parcialmente a liminar** requerida para conceder à impetrante o prazo de **20 (vinte) dias** para apresentação dos documentos solicitados pelo impetrado (fls. 46/47), ficando suspensos, nesse prazo, a exigibilidade do crédito tributário, bem como o procedimento fiscal de que tratam os autos (Procedimento nº 14751.000010/2005-80 —fls. 80).

A autoridade coatora foi cientificada da liminar em 06/12/2005 (fl. 3.468). Naquele momento, os autos de infração já haviam sido lavrados, estando em curso o lapso temporal estipulado na legislação de regência para que deles o contribuinte fosse considerado ciente. A suspensão de 20 dias, determinada pelo Poder Judiciário, por certo não se aplicava à exigibilidade do crédito tributário, ainda pendente de ciência pelo sujeito passivo e, em decorrência, ainda não exigível. Aplicava-se, sim, ao procedimento fiscal em curso. E o que se encontrava em curso naquele momento era o lapso temporal para ciência dos autos de infração por via do edital. Em nenhum momento o provimento jurisdicional determinou a anulação de quaisquer atos processuais até então praticados, muito menos o refazimento dos autos de infração já então lavrados. Suas disposições foram no sentido de garantir à impetrante um prazo adicional de vinte dias para a apresentação de documentos, o que foi integralmente cumprido.

A esse respeito, o acórdão recorrido alertou com propriedade para o fato de que, para efeitos de intimação por edital, a contagem dos quinze dias sempre se inicia no dia

seguinte ao da publicação do edital e se encerra no décimo quinto dia seguinte, mesmo se essas datas recaírem em dia não útil, visto que não se trata de prazo para a prática de atos processuais, inaplicáveis as disposições do art. 5º do Decreto nº 70.235/1972<sup>1</sup>. Vejamos, então, a sequência de eventos:

- 25/11/2005: publicação do edital.
- 26/11/2005: início da fluência do lapso de 15 dias.
- 06/12/2005: Delegado da Receita Federal é cientificado da liminar. Suspensão, por 20 dias, do lapso de 15 dias, sendo certo que, até a véspera, haviam decorrido 10 dias.
- 25/12/2005: Final da suspensão determinada pela Justiça.
- 26/12/2005: reinício da fluência do lapso de 15 dias, faltando então 5 dias.
- 30/12/2005: final do lapso de 15 dias, considerando-se, nessa data, o sujeito passivo ciente dos lançamentos.

A apresentação pelo contribuinte, em 26/12/2005, de documentos adicionais em nada interfere na lavratura e ciência dos autos de infração. Tais documentos foram corretamente recebidos pela autoridade administrativa e acostados aos autos. De seu exame, a autoridade lançadora não considerou ser o caso de revisão de ofício dos lançamentos, de tal sorte que permaneceram nos autos à disposição para fins do contencioso administrativo que veio afinal a ser instaurado. Os fatos foram reduzidos a termo no Relatório Fiscal de fls. 3.462/3.465, do qual foi dada ciência ao contribuinte em 02/03/2006. A reabertura de prazo para impugnação que então ocorreu não implica, em absoluto, que essa tenha sido a data da ciência e aperfeiçoamento do lançamento, o que, conforme demonstrado, ocorreu em 30/12/2005. Tão somente, para não prejudicar o direito da interessada à ampla defesa e ao contraditório, foi a ela dado conhecimento de que os documentos apresentados em nada alteraram os lançamentos já efetuados e cientificados, e reaberto o prazo para que pudesse, em sua impugnação, se reportar a esses novos documentos, já então acostados aos autos.

Fixada a data da ciência dos lançamentos em 30/12/2005, é de se verificar se os fatos geradores objeto de lançamento teriam sido alcançados pela decadência, como sustenta a recorrente.

A decadência, especialmente no que toca aos tributos sujeitos ao lançamento dito por homologação, é matéria tormentosa, que tem suscitado interpretações variadas mesmo no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em oportunidades anteriores, tenho me manifestado no sentido de que o critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. Os tributos sujeitos a lançamento por homologação seriam aqueles para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. Seria essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faria com que o lançamento fosse por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

<sup>1</sup> Nesse sentido, ver Solução de Consulta Interna COSIT nº 5, de 14/11/2002.

Entretanto, com o louvável fito de fazer com que as decisões administrativas se conformassem à jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) sofreu alterações, especialmente a introdução do art. 62-A no Anexo II da Portaria MF nº 256/2009, com a redação a seguir transcrita:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Introduzido pela Portaria MF nº 586/2010, publicada no DOU de 22/12/2010)*

Ocorre que a matéria sob exame, a saber, a aplicabilidade do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN, já foi objeto de decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos autos do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0). O julgamento se deu em 12/08/2009 e o acórdão foi publicado no DJe de 18/09/2009, restando assim ementado (grifos constam do original):

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

*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 Limonad, 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, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª 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 atos impositivos 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.

Posteriormente, o próprio STJ reviu seu posicionamento quanto ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial, nos EDcl nos EDcl no AgRG no Recurso Especial nº 674.497 – PR (2004/0109978-2). Ressalto que o ilustre Ministro Relator, após mencionar expressamente o REsp nº 973.733, registra que “*impõe-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração, a fim de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria*”. O julgamento ocorreu em 09/02/2010, e o acórdão foi publicado no DJe em 26/02/2010, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos

*tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

De se observar a diferença relevante entre um e outro julgados: no primeiro caso (REsp nº 973.733), o termo inicial para a contagem do prazo decadencial era tido como sendo o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, interpretação esta que fugia por completo à textualidade do art. 173, I, do CTN. No segundo julgado, revendo o posicionamento anterior, o Tribunal passou a considerar que (naquele caso), completando-se o fato gerador em 31 de dezembro de 1993, o lançamento somente poderia ser feito a partir de 1994, e o prazo decadencial começaria a fluir em 1º de janeiro de 1995.

De se ver, portanto, de que forma essa jurisprudência deve ser reproduzida no caso sob exame, em cumprimento das nóbéis disposições regimentais.

O Superior Tribunal de Justiça aponta, inequivocamente, para a contagem do prazo decadencial segundo as disposições do art. 173, I, do CTN, como regra geral. Esse seria também o dispositivo aplicável quando a lei determine o pagamento antecipado do tributo e o contribuinte não cumpra com essa obrigação e, ainda, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

No caso concreto, conforme anteriormente demonstrado, está presente o dolo na conduta adotada pelo contribuinte com o intuito de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador. Nos termos da decisão do STJ que deve ser reproduzida por este Colegiado, tenho que a circunstância verificada é suficiente para fazer com que o regramento aplicável à contagem do prazo decadencial seja aquele do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, o *dies a quo* deve ser considerado como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

Para o IRPJ e a CSLL, sujeitos à apuração em períodos anuais, os fatos geradores correspondentes ao período encerrado em 31/12/2000 poderiam ter sido objeto de lançamento já em 01/01/2001. O primeiro dia do exercício seguinte seria, então, 01/01/2002, a partir de quando se há de contar o lustro decadencial, que se encerraria em 31/12/2006. Desde que a ciência do lançamento se deu em 30/12/2005, não se há de falar em decadência.

Para o PIS e a COFINS, sujeitos à apuração em períodos mensais, os fatos geradores correspondentes ao período encerrado em 30/04/2000 (período mais antigo) poderiam ter sido objeto de lançamento em 01/05/2000. O primeiro dia do exercício seguinte seria, então, 01/01/2001, a partir de quando se há de contar o lustro decadencial, que se encerraria em 31/12/2005. Desde que a ciência do lançamento se deu em 30/12/2005, também aqui não se há de falar em decadência.

Finalmente, para o IRF, sujeito à apuração diária, os fatos geradores correspondentes ao dia 26/04/2000 poderiam ter sido objeto de lançamento em 27/04/2000. O primeiro dia do exercício seguinte seria, então, 01/01/2001, a partir de quando se há de contar o lustro decadencial, que se encerraria em 31/12/2005. Desde que a ciência do lançamento se deu em 30/12/2005, resta definitivamente sepultado qualquer questionamento acerca da decadência.

Ainda em preliminares, a recorrente argúi a nulidade da decisão recorrida, por rejeitar seu pedido de perícia em “*ato arbitrário, desmotivado e insensível*”, cerceando seu pleno direito de defesa.

Sobre a matéria, assim lecionam Neder e López<sup>2</sup>:

[...] A prova pericial mostra-se útil somente quando não se puder encontrar a verdade de outra forma mais simples. [...] Na verdade, grande parte dos requerimentos de perícia no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de dados constantes da escrita fiscal do contribuinte, cujo teor já é do conhecimento do auditor-fiscal antes da lavratura do auto de infração. Apenas seria necessário o reexame por outro especialista se bem demonstrada a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária.

[...] a perícia não se constitui em direito subjetivo do autuado, cabendo ao julgador, se, justificadamente, entendê-la desnecessária, não acolher o pedido formulado pelo interessado. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demande juízo técnico”.

A situação sob exame se amolda à perfeição à doutrina. A prova a ser produzida e examinada é de natureza documental, seja ela destinada a provar a inexistência de receitas omitidas, seja para demonstrar as causas e os beneficiários dos pagamentos efetuados. Tal prova deve ser produzida pela interessada e trazida aos autos, se não com base na escrita contábil e fiscal da interessada, no mínimo mediante documentos hábeis e idôneos, revelando-se prescindível a perícia solicitada.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a decisão *a quo* fundamentou adequadamente a negativa da perícia, no que não vislumbro qualquer nulidade. A preliminar deve, então, ser rejeitada.

Outra preliminar suscitada seria a arguição de nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS, diante da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, declarada pelo STF. Eis os dispositivos legais em comento.

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

<sup>2</sup> NEDER, Marcos Vinicius, e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 242, 243 e 260.

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

O parágrafo 1º do art. 3º, declarado inconstitucional pela Suprema Corte, trata do alargamento das bases de cálculo dessas contribuições, pelo que abrangeriam, além das receitas originadas do faturamento da pessoa jurídica (conforme *caput* do artigo), também aquelas denominadas “*outras receitas*”, entre as quais principalmente as receitas financeiras, além de outras.

Não é do que cuidam os presentes autos. Os lançamentos de PIS e COFINS são reflexos do lançamento principal do IRPJ, e as contribuições incidem sobre receitas decorrentes do faturamento da pessoa jurídica, omitidas à tributação. Não há, pois, qualquer nulidade que deva ser reconhecida, e rejeito também esta preliminar.

Pela ótica da recorrente o lançamento também seria nulo por vício formal. Ao examinar seus argumentos, no entanto, constata-se que se dirigem contra um suposto erro na fundamentação legal das omissões de receitas, em conexão também com o lançamento concomitante do imposto de renda na fonte. Ora, tais argumentos, ainda que, por hipótese, viessem a ser acolhidos, poderiam, quando muito, implicar a improcedência dos lançamentos ou de parte deles, nunca sua nulidade. A recorrente não consegue demonstrar de forma clara em que consistiria o alegado vício formal, pelo que suas alegações nesse sentido devem ser desconsideradas, sem prejuízo de que, ao apreciar o mérito do lançamento, suas razões sejam apreciadas, o que se fará mais adiante, neste voto.

Finalmente, no campo das preliminares, deve ser apreciada a irresignação dos recorrentes no que toca à sujeição passiva do presente lançamento, que trouxe, no polo passivo da relação jurídico-tributária, a pessoa jurídica Construções e Incorporações Adrina Ltda., relacionada na qualidade de contribuinte (CTN, art. 121, I), e as pessoas físicas dos Srs. José Wilson Santiago, Maria Nilda Santiago Silva e Maria Suely Alves de Oliveira, arrolados na qualidade de responsáveis (CTN, art. 121, II).

Ainda sem entrar no mérito da responsabilidade imputada, entendo que agiu corretamente o Fisco ao, com base nos elementos de que dispunha e nos fatos que apurou, lavrar os Termos de Sujeição Passiva Solidária e trazer para o polo passivo da relação jurídico-tributária as pessoas físicas que considerou responsáveis tributários.

O art. 142 do CTN assim dispõe (grifo não consta do original):

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

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

Observe-se que a obrigação de constituir o crédito tributário pelo lançamento, imposta à autoridade administrativa, tem como um de seus aspectos a identificação do sujeito passivo. O mesmo diploma legal, em seu artigo 121, caracteriza o sujeito passivo da obrigação tributária como gênero, do qual define duas espécies: o contribuinte e o responsável.

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

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

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

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

Desta forma, repito, andou bem o Fisco ao relacionar no polo passivo não apenas o contribuinte (a pessoa jurídica Construções e Incorporações Adrina Ltda.), mas também aqueles sobre os quais entendeu recair a responsabilidade tributária.

Diante disso, não se pode acolher a tese dos recorrentes, de que somente mediante prévio procedimento judicial de cognição com obtenção de sentença condenatória transitada em julgado seria possível considerá-los como co-responsáveis pelo crédito tributário. A responsabilização em sede administrativa faz parte da atividade vinculada e obrigatória do lançamento, sem prejuízo de que aqueles que se sentirem prejudicados possam recorrer ao Poder Judiciário em defesa de seus direitos.

Quanto à legitimidade daqueles tidos como responsáveis para intervir no processo administrativo, entendo que essa legitimidade em tudo se equipara àquela reconhecida ao contribuinte. O impugnante em primeira instância, ou o recorrente em segunda instância, é aquele contra quem foi lavrado o auto de infração, de quem se exigiu o pagamento do crédito tributário constituído ou, se inconformado, a reclamação correspondente. Em outras palavras, é tanto o contribuinte quanto o responsável. Negar àquele apontado como responsável a possibilidade de aduzir provas e razões contrárias não apenas à sua responsabilização, mas também contra o lançamento, em si, constituiria grave equívoco e causa de nulidade, por cercear o direito ao contraditório e à ampla defesa, garantido pela Constituição Federal.

Na esteira desse raciocínio, e por não tratar especificamente do assunto o Decreto nº 70.235/1972, considero plenamente aplicáveis as disposições dos arts. 9º e 58 da Lei nº 9.784/1999:

*Art. 9º São legitimados como interessados no processo administrativo:*

*I - pessoas físicas ou jurídicas que o iniciem como titulares de direitos ou interesses individuais ou no exercício do direito de representação;*

*II - aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada;*

*[...]*

*Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:*

*I - os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;*

*II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;*

*[...]*

No mesmo sentido já se manifestou a douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, do qual transcrevo os excertos abaixo:

[...]

96. A consequência jurídica principal da conclusão de que o administrador que comete ato ilícito, no exercício da gerência, responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, é a de que ele, nesse caso, deve ser considerado “sujeito passivo” e “devedor” para efeito de aplicação da legislação tributária em geral. É ele “sujeito passivo” porque, por força do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, todo responsável é sujeito passivo tributário. É ele “devedor” em razão de que a pretensão do Fisco para com ele é exigível independentemente da solvabilidade da pessoa jurídica.

97. Assim, o responsável solidário pode sofrer, individualmente, auto de infração, com forte no art. 142 do CTN, sendo, nesse ato, declarado o ato ilícito que praticou o administrador no exercício da gerência e imputada a responsabilidade a esse infrator. Sendo, porém, sua responsabilidade autônoma da obrigação do contribuinte quanto ao nascimento e à natureza, não está obrigada a Administração Tributária a declarar sua responsabilidade ao mesmo tempo em que constitui o crédito tributário de que é devedora a pessoa jurídica. A responsabilidade do terceiro pode ser declarada a qualquer tempo, na esfera administrativa ou judicial, desde que subsista a obrigação do contribuinte.

[...]

102. Noutros termos, podemos afirmar que o responsável pode participar do processo administrativo fiscal em que se discute o crédito tributário na posição de terceiro interessado; trata-se de faculdade sua. Não é obrigatória, porém, sua presença e sequer sua intimação para tanto, justamente porque ele, no PAF em questão, é meramente terceiro interessado. Distintamente, em processo administrativo em que se apura sua responsabilidade “pessoal” decorrente de ato ilícito, sua presença é indispensável, obviamente.

Passo, então, a apreciar os argumentos dos recorrentes, pessoas físicas, acerca da responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

Alegam os interessados que a responsabilidade dos sócios seria visivelmente subsidiária, quando a própria empresa não cumprisse as obrigações. E, quanto à responsabilidade pessoal, esta seria limitada aos casos em que a obrigação tributária tenha decorrido de atos praticados comprovadamente pelo sócio, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, hipótese não vislumbrada nos autos, seja porque os tidos como responsáveis não são sócios, seja porque inexistiria prova de qualquer intervenção sua por ação ou omissão em atos que dessem causa ao pretenso crédito tributário.

Quanto à natureza da responsabilidade imputada, se solidária (como entende o Fisco), subsidiária ou pessoal (com exclusão do contribuinte do polo passivo), muito se tem discutido. Com a devida vênia dos que pensam em contrário, filio-me à corrente que defende que a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN possui o atributo da solidariedade. Nesse sentido, encontro apoio na doutrina a seguir transcrita:

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria que ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional [...]<sup>3</sup>.

E mais:

A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são ‘pessoalmente responsáveis’ os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio. [...] A tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – peca por ler implícito no art. 135 do CTN a condição de ‘impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’ (pessoa jurídica), condição esta que está expressa somente no art. 134... [...] Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa nesse sentido. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável.<sup>4</sup>

Sustentam os recorrentes que a responsabilidade solidária teria sido imputada com o exclusivo fundamento de que as pessoas físicas teriam procuração outorgando poderes de gestão e administração da referida empresa. Não é o que ocorre. O que o Fisco buscou demonstrar nos autos foi o interesse comum nas situações que constituem o fato gerador das obrigações tributárias e, além disto, a prática concreta de atos que permitem afirmar que, além de procuradores, as pessoas físicas atuavam como administradores, possuindo e exercendo poderes para a tomada de decisão na empresa fiscalizada e se beneficiando com os resultados auferidos. Daí a responsabilidade solidária imputada, nos termos dos arts. 124 e 135 do CTN, *verbis*:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. Malheiros, 2009, p.161. Citado por PAULSEN, Leandro, in Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 971.

<sup>4</sup> LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A responsabilidade tributária dos administradores. RFDT 36/155, nov-dez/08. Citado por PAULSEN, Leandro, in Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 971.

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

*[...]*

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

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

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

Vejamos, então, quais seriam esses atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a ensejar a responsabilidade tributária.

### **Sr. José Wilson Santiago**

O Sr. José Wilson Santiago surge, a princípio, como procurador da pessoa jurídica então fiscalizada, atuando em negócios imobiliários mediante assinatura de instrumentos particulares e escrituras públicas de compra e venda de imóveis, firmando recibos de sinal e quitação de prestação, negócios esses descritos minuciosamente pela fiscalização no Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 217/226. A atuação nesses negócios, fartamente documentada nos autos, não é negada pelo interessado, que, entretanto, afirma haver agido como mero mandatário.

Os poderes que lhe foram outorgados, no entanto, não são aqueles comuns aos mandatários. As procurações que constam dos autos, elencadas pelo Fisco às fls. 216/217, lhe conferem “*amplos e gerais poderes de gerência do seu negócio ou filial*” ou, ainda, “*amplos e ilimitados poderes para gerir a Firma Outorgante*”. Em outros dois casos, as procurações são para o fim especial de alienar os imóveis nelas especificados, chamando atenção o fato de se tratar de poderes conferidos “*em caráter irrevogável e irretratável e sem prestação de contas*”. Tais poderes são típicos, não de meros mandatários, a quem se conferem poderes específicos e sujeitos à prestação de contas, mas daqueles que exercem de fato poderes de mando e administração da empresa.

Acresça-se a esses fatos, e reforçando a conclusão de que o Sr. José Wilson Santiago era quem, de fato, administrava a empresa, a circunstância de que os sócios de direito, Sr. João de Souza Brito e Sra. Terezinha Alves de Oliveira além de cunhados do Sr. José Wilson Santiago, são, ambos, funcionários do Poder Legislativo, ocupando o cargo de Secretário Parlamentar, aquele, e de Assessora Especial, esta, com lotação no Gabinete do então Deputado Estadual Sr. José Wilson Santiago durante o período autuado. O vínculo persistiu após a eleição do Sr. José Wilson Santiago para Deputado Federal, passando ambos os sócios de direito da fiscalizada a ocupar cargos em comissão de Secretário Parlamentar, com lotação no Gabinete do Deputado Federal Sr. José Wilson Santiago. Também estes fatos estão comprovados nos autos e são descritos pelo Fisco às fls. 229/230.

Além do exposto, os sócios de direito não revelaram nem comprovaram capacidade financeira para arcar com os aumentos de capital da empresa, nem capacidade administrativa para a gestão do negócio (fls. 135/142).

O benefício financeiro obtido igualmente se encontra configurado e comprovado. A conta-corrente bancária aberta em nome de “*ELEIÇÃO 2002 CANDIDATO JOSÉ WILSON SANTIAGO*” recebeu seis depósitos em 27/08/2002, totalizando R\$ 45.000,00, originados dos recursos sonogados pela empresa. Também foram identificados cheques emitidos pelo sócio de direito, seu cunhado e funcionário Sr. João de Souza Brito, em benefício do Sr. José Wilson Santiago, em três meses do ano de 2000, totalizando R\$ 46.000,00. Em ambos os casos, as explicações para essas transferências foram insatisfatórias e desacompanhadas de documentos que as comprovassem. Vide descrição detalhada às fls. 228/231, 118/119, 188.

Também é relevante, para o perfeito entendimento e caracterização da prática de atos de gestão, o que consta do processo acerca de outra empresa, ADRINA Imobiliária Projetos e Construções Ltda, CNPJ nº 11.900.941/0001-06. Essa empresa, da qual eram sócias e dirigentes a Sra. Terezinha Alves de Oliveira (cunhada do Sr. José Wilson Santiago) e sua irmã, Sra. Maria Suely Alves de Oliveira Santiago (esposa do Sr. José Wilson Santiago), possuía o mesmo endereço da pessoa jurídica autuada, a saber, Av. Maximiano de Figueiredo, 628, 1º andar, Centro, João Pessoa, PB, em imóvel de propriedade do Sr. José Wilson Santiago (fl. 228). Essa empresa apresentou declarações de rendimentos entre os anos-calendário 1990 e 1993. Entre os anos-calendário 1994 e 2000 permaneceu omissa, voltando a apresentar declarações em 27/03/2006, quando entregou as declarações correspondentes aos anos-calendário 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, sempre qualificando-se como inativa, situação que persistiu até o ano-calendário 2008. A partir desse ano, não há mais registro de declarações. Não obstante não fosse formalmente sócio ou dirigente dessa empresa, o Sr. José Wilson Santiago praticou atos de gestão, assinando a Carteira de Trabalho e Previdência Social de empregados na qualidade de empregador, vide fls. 1357, 1358v, 1359, 1389, 1391, durante o período em que aquela empresa esteve em atividade.

Pelo que se depreende das declarações apresentadas, e dos anos em que esteve omissa, a partir de um certo momento, a ADRINA Imobiliária Projetos e Construções Ltda, CNPJ nº 11.900.941/0001-06, começou a ser desativada, passando a operar, no mesmo local e com o mesmo objeto, a interessada Construções e Incorporações ADRINA Ltda. Os sócios de direito, agora, eram o Sr. João de Souza Brito e a Sra. Terezinha Alves de Oliveira, ambos irmãos da Sra. Maria Suely Alves de Oliveira e cunhados do Sr. José Wilson Santiago.

Em abril de 2003 foi constituída uma terceira empresa, TERRADRINA Construções Ltda., CNPJ 05.596.538/0001-24, com sede em Brasília/DF. Os sócios e administradores dessa terceira empresa são os Srs. José Wilson Santiago e sua esposa Sra. Maria Suely Alves de Oliveira. Essa empresa firmou negócio imobiliário com a então fiscalizada Construções e Incorporações ADRINA Ltda. em janeiro/2004, em condições no mínimo atípicas, descritas pelo Fisco às fls. 227.

Como se vê, há um liame familiar, um vínculo que surge e reaparece ao longo de muitos anos, sempre tendo como elemento comum e central a pessoa do Sr. José Wilson Santiago, ora cercado por sua irmã, ora pela esposa ou cunhados. Em especial, no período autuado, a influência, os poderes e os atos típicos de administrador praticados pelo Sr. José Wilson Santiago se encontram demonstrados à saciedade nos autos. Não pode ele, assim,

alegar o desconhecimento e a desvinculação da sonegação fiscal amplamente praticada no seio da empresa.

Diante de todo o exposto, rejeito os argumentos em contrário e considero correta a sujeição passiva solidária atribuída ao Sr. José Wilson Santiago.

**Sra. Maria Nilda Santiago Silva**

A Sra. Maria Nilda Santiago Silva atuou como procuradora da pessoa jurídica Construções e Incorporações Adrina Ltda., com amplos e ilimitados poderes, como se observa na procuração pública de fls. 546/547, datada de 03/04/2002. Tais poderes foram efetivamente exercidos, visto que referida senhora assinou Carteira de Trabalho e Previdência Social de empregados, na qualidade de empregadora, em 2003 (fl. 908 e 1359v), em 2004 (fl. 1357v e 1360), além de atuar como representante da pessoa jurídica junto ao Banco Real (cartão de assinaturas à fl. 602).

Os benefícios financeiros obtidos pela Sra. Maria Nilda Santiago Silva estão documentados nos autos. Às fls. 111/112 se encontra a descrição de transferência bancária em 18/07/2002 no valor de R\$ 116.330,00, originada dos recursos sonegados pela Construções e Incorporações ADRINA Ltda. para a conta-corrente de titularidade conjunta do Sr. José Alberto Galiza da Silva e sua cônjuge Sra. Maria Nilda Santiago Silva. A resposta apresentada ao Fisco, quando questionado, se refere à procuradora da empresa remetente (Sra. Maria Nilda) e à implantação de canteiro de obras no sertão paraibano. Não há, absolutamente, qualquer evidência de que os recursos tenham sido de fato usados em benefício da pessoa jurídica remetente ou que a ela tenham retornado, de alguma forma (vide documentos às fls. 895/901).

Na mesma data, recursos de mesma origem foram transferidos para a conta corrente da Sra. Adrina Glória Santiago, mãe da Sra. Maria Nilda Santiago Silva e do Sr. José Wilson Santiago, desta feita no valor de R\$ 21.938,00. Da mesma forma, a Sra. Adrina respondeu ao Fisco que a remessa estava relacionada à procuradora da empresa, sua filha, Sra. Maria Nilda, e a obras próximas à região em que residia. Também como antes, nenhuma prova foi apresentada de que os valores houvessem sido empregados em benefício da pessoa jurídica ou que a ela houvessem retornado (vide documentos às fls. 902/905).

Também a Sra. Maria Nilda Santiago Silva dispôs de recursos da pessoa jurídica fiscalizada, ao entregar a quantia de R\$ 1.000,00, originada dos recursos sonegados pela pessoa jurídica, ao Sr. Sivaldo Torres Ferreira, recebendo em troca cheque de emissão desse senhor, no valor de R\$ 1.050,00 para posterior resgate. O cheque recebido era nominal à Sra. Maria Nilda, não havendo qualquer prova de que houvesse sido empregado em benefício da pessoa jurídica ou que a ela tenham retornado os recursos (vide documentos às fls. 885/894).

O conjunto probatório reunido pelo Fisco é suficiente para firmar minha convicção de que a Sra. Maria Nilda Santiago Silva não apenas detinha procuração com amplos poderes de administração, mas efetivamente exerceu tais poderes, inclusive praticando atos em benefício próprio e de seus familiares, pelo que a responsabilidade tributária solidária deve ser mantida. No entanto, visto que a procuração que se encontra nos autos é datada de 03/04/2002, e que os atos documentados e benefícios obtidos são posteriores a essa data, sua responsabilidade deve ser limitada aos fatos geradores ocorridos a partir de 03/04/2002.

**Sra. Maria Suely Alves de Oliveira**

No que tange à Sra. Maria Suely Alves de Oliveira, cônjuge do Sr. José Wilson Santiago, o Fisco não se aprofunda acerca dos motivos que o levaram a atribuir àquela senhora a responsabilidade tributária solidária aqui tratada (fls. 232/233).

Com efeito, encontro nos autos a procuração pública de fls. 546/547, datada de 03/04/2002, outorgando-lhe amplos e ilimitados poderes, mas não encontro prova de que tais poderes tenham sido efetivamente exercidos. O fato de constar também como representante da pessoa jurídica junto ao Banco Real (fl. 602) não implica, por si só, a prática de atos de gestão da empresa. Finalmente, não encontro qualquer evidência de que tenha auferido benefícios financeiros a partir dos recursos sonegados pela pessoa jurídica.

Diante do exposto, e à míngua de maiores evidências, entendo que deve ser afastada a responsabilidade tributária solidária imputada à Sra. Maria Suely Alves de Oliveira.

No mérito, quanto à acusação de omissão de receitas, a recorrente se limita a afirmar que não caberia lançamento com fulcro em suposições, conjecturas e presunções, antes deveria ser apoiado em fatos concretos, demonstrados, susceptíveis de comprovação.

Sua alegação não poderia ser mais adequada à situação sob análise, mas não pelo ângulo que deseja. Com efeito, a omissão de receitas está cabalmente comprovada nos autos, não se tratando em absoluto de suposições ou presunções, mas de prova direta de que, das receitas auferidas, tão somente 10% (dez por cento) foram escrituradas e oferecidas à tributação. O montante das receitas foi comprovado mediante circularização de informações junto aos órgãos públicos contratantes dos serviços da interessada, constando do processo os valores empenhados e pagos, bem assim as primeiras vias das notas fiscais emitidas, nas quais consta o valor integral dos serviços. Também constam as vias fixas (de talonário) das mesmas notas fiscais, com meros 10% do valor total, sendo esta parcela a que consta dos livros contábeis e fiscais e das declarações de rendimentos. Impossível maior concretude, não deixando margem a qualquer dúvida quanto às receitas omitidas. Tanto é assim que, em outro ponto de seu recurso, a própria interessada admite que *“não há como contestar as evidências de omissão de receitas, mas, sustenta-se que diante de fatos não há argumentos”*.

Outros e mais consistentes argumentos se dirigem contra a forma de apuração do lucro, base para a incidência do imposto de renda. A interessada insiste em que, apesar das omissões provadas nos autos, seria incontestado que concluiu e entregou a obra contratada, incorrendo em custos para tanto, e que tais custos não teriam sido computados no lançamento.

A incidência do imposto de renda se dá sobre o resultado. A princípio, até mesmo por disposição legal, deve ser respeitado o regime de apuração escolhido pelo contribuinte, e tal foi o procedimento do Fisco, ao adicionar as receitas omitidas para o cálculo do lucro real. Também, ao serem apuradas as omissões de receitas, pode acontecer que sejam encontrados e comprovados custos incorridos para a obtenção das receitas omitidas, que não tenham sido escriturados. Em tal situação, os custos devidamente comprovados devem ser considerados quando da determinação do resultado tributável.

Tal procedimento, no entanto, encontra seus limites quando as receitas omitidas são de tal monta, diante das receitas e custos escriturados, que sua inclusão venha a implicar a tributação das próprias receitas, em lugar do resultado. Diante de uma tal situação e, ainda, da impossibilidade de reconstituição da escrita, com a inclusão das receitas omitidas e dos custos incorridos e comprovados (até por falta de sua comprovação), é de se entender que a escrituração não se presta à apuração do lucro real, consistindo o remédio legal no arbitramento

do lucro, ou seja, a aplicação do percentual estabelecido em lei mediante o qual se presume o lucro a partir das receitas auferidas, escrituradas ou não.

Nessa linha de raciocínio, deve-se dar razão à recorrente. O quadro<sup>5</sup> a seguir bem ilustra a enorme desproporção entre as receitas auferidas e as escrituradas, em totais anuais, também incluindo na análise as despesas/custos escriturados e comparações percentuais.

| Período | Receitas Omitidas | Receitas Escrituradas | Custos + Despesas Escriturados | (Receitas Omitidas) / (Receitas Escrituradas) (%) |
|---------|-------------------|-----------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------|
| AC 2000 | 4.964.807,52      | 1.119.307,79          | 991.461,71                     | 444%                                              |
| AC 2001 | 4.017.000,00      | 687.925,85            | 644.944,62                     | 584%                                              |
| AC 2002 | 6.462.489,00      | 1.225.660,98          | 1.029.828,43                   | 527%                                              |
| Totais  | 15.444.296,52     | 3.032.894,62          | 2.666.234,76                   | 509%                                              |

Diante de receitas omitidas em percentuais, em média, acima de 500% daquelas escrituradas, da impossibilidade de reconstituição da escrita e de indícios de que haveria outros custos, de imprecisa quantificação e comprovação, além daqueles escriturados (conforme diligências levadas a efeito pela Fiscalização), deveria o Fisco ter adotado o critério de arbitramento dos lucros. Da forma como foi feito o lançamento, a tributação incide sobre as receitas, não podendo assim subsistir. Idêntico raciocínio leva ao afastamento da exigência de CSLL.

No que toca às contribuições para o PIS e a COFINS, entretanto, a incidência se dá diretamente sobre o faturamento. Comprovadas, como foram, as omissões de receitas, as exigências dessas contribuições devem ser integralmente mantidas.

O próximo ponto a ser apreciado são as alegações da recorrente acerca do lançamento de Imposto de Renda na Fonte. A infração apurada pelo Fisco foi o pagamento a beneficiário não identificado e/ou sem comprovação da operação ou sua causa, capitulada no art. 61 e seu § 1º da Lei nº 8.981/1995:

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*

*§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

<sup>5</sup> Para a elaboração do quadro, foram consideradas as informações do auto de infração (fls. 13/15), das DIPJs (fls. 2.561, 2.559, 2.599 e 2.597) e das Demonstrações do Resultado do Exercício que constam da escrita contábil (fls. 2.247, 2.304 e 2.353).

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.*

Inicialmente, cumpre observar que a incidência tributária aqui analisada é de natureza diversa do imposto de renda das pessoas jurídicas. No IRPJ, a empresa se situa na condição de contribuinte, respondendo por fato gerador por ela mesma praticado. Ao contrário, na situação em tela, a lei estabelece que, ao não registrar e comprovar o destinatário ou a causa dos pagamentos, a fonte pagadora se torna responsável pelo imposto que seria devido pelo beneficiário dos pagamentos. Tal presunção legal se justifica diante da onerosidade das relações que uma empresa trava com terceiros, como regra, e da impossibilidade de buscar o imposto devido por aquele que recebeu o pagamento, por não identificado ou por falta de comprovação da causa da operação, a permitir a incidência tributária. Não se há de acolher, portanto, qualquer argumento no sentido de que a tributação do IRPJ e a do IRF não poderiam conviver “*por antagonismo*”. A convivência é perfeitamente possível, posto que possuem hipóteses de incidência diversas. Quanto ao argumento de que, após o final do exercício o IR Fonte somente poderia ser cobrado do beneficiário, não se aplica à situação vertente, em que a lei impõe a incidência do imposto exclusivamente na fonte pagadora. Quanto aos valores da autuação, que a recorrente reputa excessivos, constato que decorreram da correta aplicação da lei, pelo que descabe qualquer questionamento nesse sentido.

A incidência do Imposto de Renda na Fonte ora discutida recai sobre pagamentos efetuados por pessoas jurídicas. A situação descrita e comprovada nos autos não deixa qualquer dúvida de que a pessoa jurídica Construções e Incorporações ADRINA Ltda. auferiu receitas por prestação de serviços e que tais receitas foram efetivamente pagas pelo ente contratante e recebidas pela interessada. O recebimento se deu “*na boca do caixa*”, pelo funcionário e procurador da fiscalizada Sr. José da Silva Vieira, o qual endossava o cheque recebido, depositava 10% de seu valor na conta-corrente da interessada e destinava os demais 90% a diversas pessoas físicas e jurídicas, mediante transferências *on-line* e ordens de pagamento. Os recursos ingressaram, inegavelmente, no patrimônio da empresa, tanto de direito quanto de fato, e, ato contínuo, deixaram esse mesmo patrimônio, sendo entregues a terceiros.

A seguir, a lei impõe duas condições cumulativas para que se possa afastar a incidência tributária: o beneficiário do pagamento deve estar identificado e a operação e sua causa devem estar comprovadas. Durante os procedimentos de fiscalização foram identificados os beneficiários de diversos pagamentos, conforme se verifica da leitura do Relatório de Trabalho Fiscal, às fls. 95 e segs. Não obstante, as causas de cada pagamento não restaram esclarecidas nem comprovadas. O ônus de tal demonstração é da interessada, a quem compete provar, para cada pagamento, seu destino e causa. Ao deixar de escriturar suas operações com observância das regras contábeis e nem ao menos se resguardar com a documentação adequada à identificação e comprovação individualizada das operações que deram causa aos pagamentos, a contribuinte deve se sujeitar à tributação do imposto de renda na fonte incidente sobre esses pagamentos. A hipótese de incidência tributária permanece hígida, pois, e as exigências do imposto de renda na fonte devem ser mantidas.

Finalmente, a recorrente reclama das multas exigidas isoladamente por falta/insuficiência do recolhimento de estimativas mensais de IRPJ. Aduz que tais multas não poderiam ser exigidas de forma cumulativa com as multas proporcionais pela falta de recolhimento de imposto devido ao final do período de apuração anual. Tais reclamações não

merecem ser conhecidas por falta de objeto, desde que as multas em questão não foram efetivamente lançadas, e sobre essa matéria não se instaurou o litígio.

Por oportuno, transcrevo excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

44. O auto de infração do IRPJ menciona, como infração 003, a falta de pagamento do imposto sobre a base de cálculo estimada nos meses dos anos-calendário de 2000 a 2002 (fls. 12 e 17), com indicação dos respectivos valores porém sem sua demonstração. Contudo, o crédito tributário não foi efetivamente lançado, conforme se verifica no demonstrativo individual de fl. 08 e no consolidado de fl. 07, nem foi alvo de contestação pela contribuinte.

45. **Considero, assim, inexistente o litígio quanto a esta matéria, por falta de objeto, cabendo ao órgão preparador, sendo caso, promover o lançamento do crédito tributário através de novo auto de infração.**

Conferi as folhas mencionadas pelo ilustre Relator do acórdão recorrido, e cheguei a idêntica conclusão. O demonstrativo de multa e juros de mora do IRPJ (fl. 16) totaliza as multas proporcionais, e somente elas, em R\$ 5.727.804,18. Ora, esse é exatamente o total de multas lançadas para esse tributo, vide quadro Demonstrativo do Crédito Tributário à fl. 08 e Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo à fl. 07. O minucioso Relatório de Trabalho Fiscal (fls. 68 e segs) em momento algum menciona a exigência de multas isoladas. Resta claro, então, que as fls. 12 e 17, na parte em que cuidam de multas isoladas, foram incluídas indevidamente no processo e não se traduzem em qualquer exigência fiscal, devendo ser desconsideradas.

Quanto a essa matéria, pois, inexistente litígio a ser solucionado por este Colegiado, pelo que os argumentos não devem ser conhecidos.

Em conclusão: não conheço dos argumentos acerca das multas isoladas, por falta de objeto; rejeito as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento e da decisão recorrida; acolho parcialmente os argumentos atinentes à sujeição passiva, para afastar a responsabilidade tributária solidária imputada à Sra. Maria Suely Alves de Oliveira e à Sra. Maria Nilda Santiago Silva, sendo que, para esta última, apenas quanto aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 03/04/2002; e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para afastar apenas as exigências do IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 14751.000010/2005-80  
Acórdão n.º **1301-00.644**

**S1-C3T1**  
Fl. 14.015

---