



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

**Processo nº** 15540.000487/2009-37  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-001.951 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2015  
**Matéria** Auto de Infração do IRPJ e Reflexos  
**Recorrente** EDITORA DE PUBLICAÇÕES PROPER LTDA; ÁTILA ALEXANDRE NUNES PEREIRA e TANIA MARIA ANTUNES NUNES PEREIRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**ANO-CALENDÁRIO: 2003, 2004, 2005**

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS. REQUISITOS.**

1. A responsabilidade dos sócios por débitos tributários está condicionada ao exercício da gerência na época dos fatos e a prática de atos com infração à lei ou dissolução irregular da sociedade. **Precedentes** Ag.Rg. no Agravo em Recurso Especial Nº 556.735-MG. Rel. Min. Humberto Martins. Segunda Turma. Julg. 23/09/2014; AgRg no Ag 1244276/SC. Rel. Min. Sérgio Kukina. Primeira Turma. Julg. 24/02/2015; AgRg no REsp 1482461/SP. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma. Julg. 11/11/2014.

2. No caso concreto, na época dos fatos e do respectivo inadimplemento dos tributos, os recorrentes eram sócios com poder de gerência na empresa. Todavia, não é pela simples circunstância de serem sócios é que hão de responder pelos tributos. A responsabilidade que lhes é imputada decorrente da circunstância de terem encerrado as atividades da sociedade mediante procedimento irregular, qual seja, transferência da empresa a terceiros sem que estes, em momento algum, tivessem assumido o comando e dado continuidade as atividades.

**ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO PODER JUDICIÁRIO PARA EXAME DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE DO PODER EXECUTIVO AVOCAR TAL ATRIBUIÇÃO PARA SI. APLICAÇÃO DA SÚMULA 02 DO CARF.**

3. Salvo nos casos de que trata o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, como órgão da Administração que é, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência de lançamento de crédito tributário, sob o argumento de que a autuação se deu com base em norma inconstitucional.

4. O chefe do Poder Executivo tem prerrogativa assegurada na Constituição de propor ação direta de inconstitucionalidade para afastar do sistema jurídico norma que a considera inconstitucional. Contudo, enquanto isto não ocorre, não pode deixar de observar as leis e nem avocar para si prerrogativa que a Constituição destinou ao Poder Judiciário, qual seja, de examinar as questões relacionadas à constitucionalidade e à inconstitucionalidade das leis.

**DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO DO RESP 973.733, JULGADO SOB A FORMA DE RECURSOS REPETITIVO.**

5. Aplicando o entendimento consolidado no RE 973.733, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC, com lançamento na modalidade de arbitramento, para os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos até 30/09/2003, bem como para os fatos geradores do PIS e da Cofins verificados até 30/11/2003 o lançamento podia ter sido realizado em 2003, tendo marco inicial do prazo decadencial 01/01/2004 e prazo final 31/12/2018. No caso dos autos a notificação dos responsáveis deu-se, respectivamente, em 30/09/2009 e 02/10/2009, razão pela qual se reconhece a decadência para o 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, no caso do IRPJ e da CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2003, no caso do PIS e da Cofins.

**DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.**

6. Nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume-se omissão de receita os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular for regularmente intimado e não comprovar, de forma individualizada, a origem dos mesmos.

**ARBITRAMENTO. INEXISTÊNCIA DE LIVROS CONTÁBEIS. POSSIBILIDADE.**

7. A lei determina que o arbitramento se faça nos casos em que o contribuinte deixe de apresentar livros e documentos contábeis e fiscais, inclusive os auxiliares da escrituração. Na situação concreta, regularmente intimada, a contribuinte deixou de apresentar os livros contábeis. Portanto, correto o arbitramento feito pela autoridade fiscal. (Inteligência do art. 47, III, da Lei nº 8.981, de 1995).

**MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE DISTINÇÃO ENTRE SITUAÇÕES FÁTICAS QUE ENSEJAM MULTA QUALIFICADA DAS INFRAÇÕES QUE RESULTAM RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS.**

8. Nos anos-calendário de 2003 e 2004 a autuação se efetivou a partir dos valores declarados em DIPJ condizentes, nos dizeres da autoridade autuante, com as notas fiscais emitidas pela contribuinte. O arbitramento se deu pelo fato dos antigos sócios não terem apresentado o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. Neste cenário, não subsiste a multa qualificada quando esta tem como *causa de ser* situações que caracterizam responsabilidade dos sócios, a saber, encerramento das atividades sem regular baixa da empresa ou transferência desta para o nome de terceiros que nunca exerceram atividade empresarial.

9. A conduta tida por fraudulenta, dolosa ou simulada para justificar a multa deve estar relacionada ao fato gerador, isto é, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

10. Se a conduta do agente não estiver ligada ao fato gerador, mas sim a situação subsequente, como no caso de transferência da empresa para o nome de terceiros ou o encerramento de suas atividades, estar-se-á diante de situação que justifica a imputação de corresponsabilidade aos sócios e não qualificação da multa.

11. Quanto aos anos-calendário de 2005, em que a exigência deu-se a partir da presunção com base em depósitos bancários, de empresa que não possuía escrituração e entregou declaração zerada, a razão da qualificação da multa manteve-se na mesma linha dos motivos apontados para os anos-calendário de 2003 e 2004, razão pela qual também não subsiste.

12. Ademais, ainda em relação ao ano-calendário de 2005, mesmo com declaração entregue zerada, os DARFS de fls. 1039 a 1046 indicam que a empresa, mensalmente, apurou e recolheu tributos pela sistemática do SIMPLES, fato que, conjugado com as demais provas e circunstâncias dos autos, está a demonstrar a inexistência de ação dolosa com o objetivo de sonegar tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos: 1) não conhecer da preliminar de inconstitucionalidade da norma; 2) rejeitar as preliminares de nulidade; 3) acolher a decadência para o 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, no caso do IRPJ e da CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2003, no caso do PIS e da Cofins; 4) manter a responsabilidade tributária atribuída aos coobrigados; e, no mérito: 5) dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Moises Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Fernando Brasil De Oliveira Pinto, Cristiane Silva Costa, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Cristiane Silva Costa (suplente convocada) e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Pelo que se depreende do auto de infração de fls. 10 e seguintes, trata-se de autuação, com arbitramento de lucro em cada um dos trimestres do anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, em razão das seguintes infrações:

**001 - Receita operacional omitida.** Prestação de serviços gerais, em cada um dos trimestres dos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005;

**002 - Receitas não operacionais omitidas,** nos três primeiros trimestres de 2005;

**003 - Depósitos bancários de origem não comprovada,** em cada um dos trimestres do ano-calendário de 2005;

**004 - Receita operacional omitida.** Prestação de serviços gerais, em cada um dos trimestres dos anos-calendário de 2003 e 2004, valores estes apurados conforme DIPJ apresentada pelo contribuinte nos anos-calendário de 2003 e 2004.

Às fls. 62 e seguintes consta termo complementar da descrição dos fatos indicando que a contribuinte foi intimada por edital do início da ação fiscal para apresentar os livros fiscais. Sem resposta, houve Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira - RMF. A intimação para comprovar a origem dos depósitos bancários também deu-se por edital.

Os antigos sócios também foram intimados para comprovar a origem dos depósitos bancários e apresentar os livros fiscais.

Segundo a autoridade fiscal, o arbitramento do lucro deu-se porque o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização, Editais e Termos de Intimação, deixou de apresentá-los.

Diante da informação, pelos antigos sócios, de que todos os documentos haviam sido entregues aos sócios atuais, não tendo estes sido localizados, a autoridade fiscal arbitrou o lucro com base de cálculo de 38,40%.

Para os anos-calendário de 2003 e 2004 o lucro foi arbitrado conforme receita bruta declarada em DIPJ, cujos valores apresentados são compatíveis com as notas fiscais apresentadas.

Para o ano-calendário de 2005, como a DIPJ foi entregue zerada, o arbitramento deu-se com base nos depósitos bancários.

Em relação aos depósitos bancários para os quais os antigos sócios vincularam notas fiscais, foi efetuado o lançamento a título de receita operacional omitida, deduzidos destes depósitos os valores referentes à cobrança de boleto bancário, multa e juros, conforme as alegações apresentadas.

Também foi efetuado o lançamento a título de receita operacional omitida para os valores constantes nas notas fiscais apresentadas pelos antigos sócios que não têm correspondência com os créditos bancários.

Igualmente, foi efetuado lançamento a título de receita não operacional omitida para o valor referente ao depósito efetuado em 03/01/2005., referente a aluguel recebido pela empresa, deduzidas as despesas, na forma das alegações apresentadas pelos antigos sócios.

Finalmente, foi efetuado lançamento a título de receita não operacional omitida para os valores referentes a multa e juros vinculados aos depósitos bancários, na forma das alegações apresentadas pelos antigos sócios.

A multa foi aplicada de forma qualificada pelas seguintes razões articuladas pela autoridade fiscal:

"Ficou comprovado que os antigos sócios, TÂNIA MARIA ANTUNES NUNES PEREIRA e ÁTILA ALEXANDRE NUNES PEREIRA, na pretensão de se eximirem das responsabilidades decorrentes da atividade empresarial, inclusive em relação a créditos tributários anteriores constituídos mediante Autos de Infração e que foram objeto de parcelamento no âmbito do PAES (as parcelas deixaram de ser pagas logo após a transferência da empresa), simularam a venda da empresa aos sócios atuais, ANDRÉ SILVA DOS SANTOS e FLÁVIO DE OLIVEIRA SODRÉ, que jamais exerceram ou pretenderam exercer as atividades empresariais, tendo seus nomes sido utilizados unicamente com a clara finalidade de simular a transferência da propriedade da pessoa jurídica.

...

É inegável que TÂNIA MARIA ANTUNES NUNES PEREIRA e ÁTILA ALEXANDRE NUNES PEREIRA, ao simular a venda da empresa a ANDRÉ SILVA DOS SANTOS e FLÁVIO DE OLIVEIRA SODRÉ, agiram com dolo, buscando o resultado específico de se eximirem de suas obrigações empresariais e tributárias, haja vista, além de todo o exposto, a suspensão do pagamento do parcelamento PAES imediatamente após a transferência da empresa e a entrega da DIPJ "zerada" relativa ao ano-calendário 2005.

No período fiscalizado a empresa declarou receita proveniente da prestação de serviços nos seguintes valores: R\$ 1.304.467,67 9 em 2003; (fl. 133) R\$ 941.645,15 em 2004 (fl. 196) e sem movimento em 2005 (fls. 264/267).

Foi imputada responsabilidade aos ex-sócios com base nos seguintes fundamentos:

a) Considerando que os lançamentos se referem a fatos geradores ocorridos ao tempo em que se encontravam na condição de sócios da empresa e que, por conseguinte, encontra-se revestida da condição de responsável solidário, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

b) Restou comprovado que os antigos sócios do sujeito passivo, TÂNIA MARIA ANTUNES' NUNES PEREIRA e ÁTILA ALEXANDRE NUNES PEREIRA, encerraram de fato as atividades da empresa sem proceder à competente liquidação e que o fizeram através da simulação da transferência da pessoa jurídica aos "sócios" atuais, ANDRÉ SILVA DOS SANTOS e

FLÁVIO DE OLIVEIRA SODRÉ, que, por sua vez, jamais exerceram ou pretenderam exercer as atividades empresariais, servindo apenas como “laranjas”, fica caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), combinado com o art. 5º, parágrafo 1º, alínea c, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e o artigo 207 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Intimados, os responsáveis tributários Átila e Tânia apresentaram a impugnação de fls. 854 e seguintes, alegando, em síntese:

a) inexistência de dolo, fraude ou simulação capaz de justificar a multa qualificada e a imputação de responsabilidade tributária aos antigos sócios (fl. 897);

b) ainda que se admita a transferência da empresa para supostos laranjas, tal fato não foi inserido como elemento para justificar a qualificadora da multa;

c) que inexistia na situação concreta ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento;

d) como os impugnantes somente tiveram ciência do auto de infração em 30 de setembro e 02 de outubro de 2009, respectivamente, há decadência em relação ao período de janeiro a dezembro de 2003;

e) que depósito bancário não pode ser presumido como renda, sendo que neste ponto os recorrentes invocam a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos;

f) não cabia o arbitramento em relação aos anos-calendário de 2003 e 2004, período em que a autoridade fiscal apoiou-se exclusivamente nos próprios valores declarados em DIPJ;

g) Em relação ao ano-calendário de 2005 a empresa aderiu ao SIMPLES, com recolhimentos mensais, não cabendo a exigência com apuração trimestral.

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 1117, por maioria de votos, manteve a qualificação da multa e, por unanimidade, afastou da base de cálculo dos depósitos bancários, no ano-calendário de 2005, o valor de R\$ 28.000,00, mantendo a responsabilidade tributária dos antigos sócios.

Da decisão da DRJ a contribuinte foi intimada por edital (fl. 1153), sem ter apresentado recurso.

Inscrito o valor em dívida ativa, os responsáveis tributários apresentaram a petição de fl. 1289, asseverando que não tinham sido intimados da decisão contida no acórdão, devendo a autoridade fiscal proceder a intimação, dando-lhes ciência do acórdão e abrindo prazo para recurso.

O despacho de fls. 1435 indica que foi cancelada a inscrição em dívida ativa, tendo a PGFN peticionado nos autos do processo judicial requerendo a extinção da execução (fl. 1.549).

Processo nº 15540.000487/2009-37  
Acórdão n.º **1402-001.951**

**S1-C4T2**  
Fl. 0

---

Com o cancelamento da inscrição do débito em dívida ativa e a desistência da ação de execução, os responsáveis solidários foram considerados intimados em 22/06/2011 (fl. 1388) e em 21/07/2011 protocolizaram o recurso de fls. 1389 e seguintes, repisando as alegações articuladas quando da impugnação.

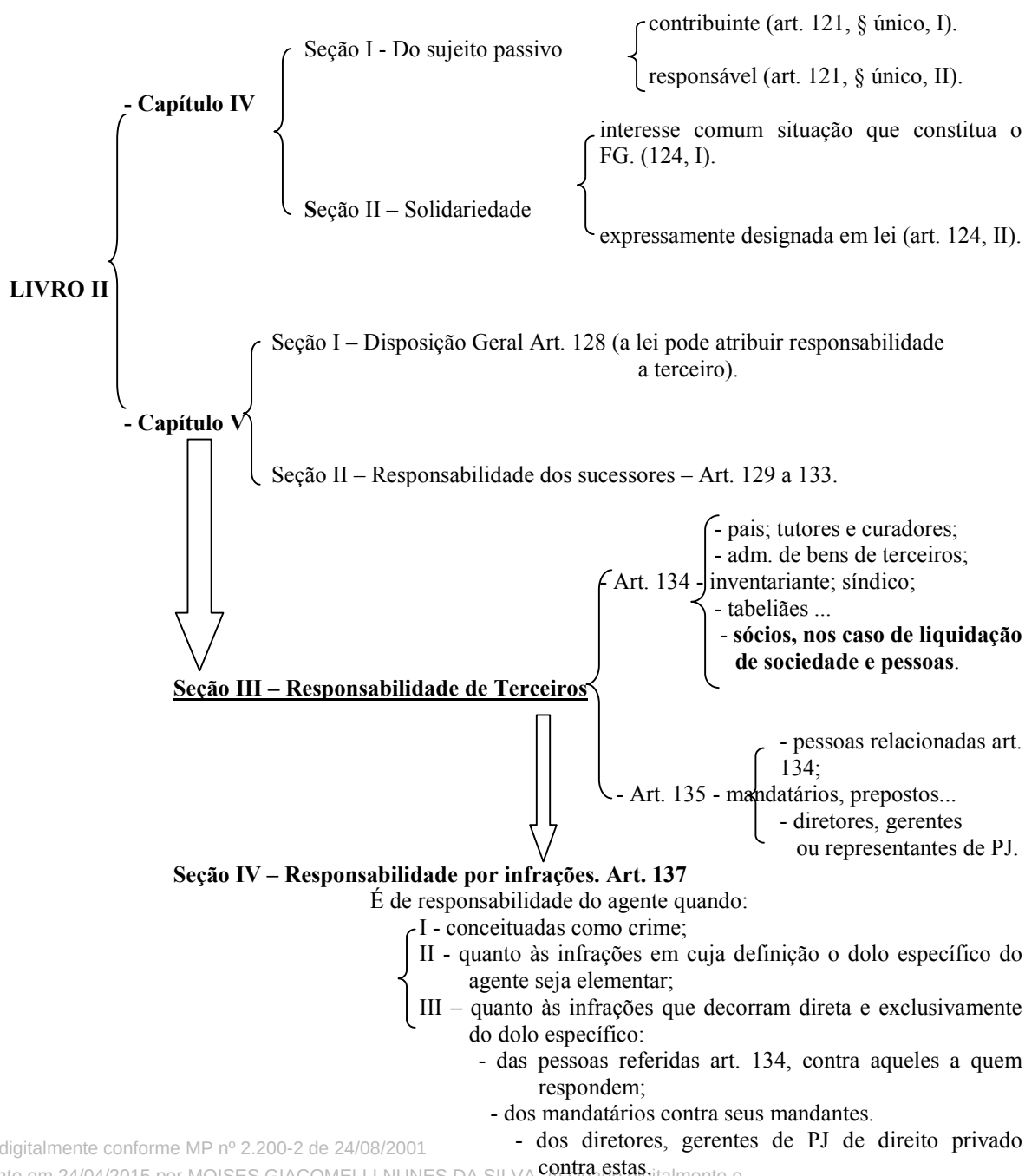
É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade e merecem ser conhecidos.

Inicialmente, dado a referência ao artigo 124, I e a situações contidas no 135, III e artigo 207, V, do Regulamento do Imposto de Renda, como se dissessem respeito a mesma situação, destaco que se tratam de institutos distintos, conforme passo a demonstrar pelo quadro que segue:



Do quadro acima depreende-se que não pode confundir solidariedade tributária e responsabilidade de terceiros. São figuras jurídicas distintas e como tais decorrem de situações fáticas distintas. A solidariedade tributária insere-se na Seção II do no Capítulo IV do Livro II do Código Tributário, que trata do sujeito passivo. A responsabilidade tributária de terceiros, incluindo aqui os sócios de direito e de fato, está disciplinada na Seção III do Capítulo V, do Livro II, do CTN.

Necessário distinguir o sujeito passivo do responsável tributário. O sujeito passivo de que trata o Capítulo IV pode ser o contribuinte (art. 121, § único I) ou o responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. Em relação à distinção entre contribuinte e responsável atenhamo-nos às normas contidas no parágrafo único do artigo 121, “in verbis”:

*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.*

A solidariedade, que não se confunde com responsabilidade de terceiros, decorre das situações previstas no artigo 124, I e II, do CTN, sendo que o interesse comum de que trata o inciso I não se confunde com as situações contidas no inciso II em que a lei pode atribuir a condição de solidário.

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário - art. 121, I). Ex. IPTU entre coproprietários;

Por sua vez, o artigo 124, II, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros (o artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.158-35, de 2001), ou nos casos de retenção de imposto de renda na fonte.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, em caso de co-propriedade, com a exigência do IPTU e ITR<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Neste sentido é a posição do STJ.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. .... LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

[...]4. Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano,

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que por responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como é dos exemplos já apontados (situações previstas no artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pela MP nº 2.115-35, de 2001 e Lei nº 11.281, de 2006).

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação) - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência. Neste sentido, costumo ilustrar a situação com o seguinte quadro:

| Na solidariedade  |                                                                                                                                                         | Na Responsabilidade de terceiro |                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>O fato</b>     | Situação descrita na lei como suporte fático suficiente para exigência do crédito tributário.                                                           | <b>O fato</b>                   | Situação descrita na lei que <i>impõe conduta omissiva ou comissiva</i> a alguém, sob pena de responder pelo crédito tributário.                                                                                                                                         |
| <b>A autuação</b> | Descreve situação que caracteriza a existência do fato gerador, a obrigação de pagar tributo e o quanto a ser pago.                                     | <b>A autuação</b>               | Descreve situação irregular praticada pelo terceiro da qual decorre a obrigação de, mesmo sem ter praticado o fato gerador, responder pelos tributos devidos.                                                                                                            |
| <b>Os limites</b> | O valor total do crédito tributário decorrente do fato gerador.                                                                                         | <b>Os limites</b>               | Responsabilidade limitada aos tributos decorrentes dos atos em que intervir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.                                                                                                                        |
| <b>A defesa</b>   | Salvo nos casos de débito declarado, o autuado deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de nulidade da inscrição do débito em dívida ativa. | <b>A defesa</b>                 | Em qualquer situação o terceiro a quem se imputa infração que caracteriza responsabilidade tributária deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de ineficácia, em relação a ele, do ato administrativo ou judicial que lhe imputar a condição de responsável. |
| <b>A punição</b>  | Decorre do ato de não pagar tributo.                                                                                                                    | <b>A punição</b>                | Decorre do ato de praticar conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito, da qual resulta o não pagamento de tributo pelo contribuinte direto.                                                                                                                      |

haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.

....

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo. (REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJU 15.10.2007). Grifei.

Outro detalhe importante é ter presente que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em lei.

Ademais, em face das controvérsias surgidas em relação ao tema, diferentemente do que pensam alguns Conselheiros, entendo que “o simples fato de colocar terceira pessoa no contrato social não é o suficiente para atribuir a solidariedade ao sócio de fato”. Ao meu sentir, a solidariedade não decorre do fato de alguém ser sócio de fato ou de direito, mas sim do ato de praticar conduta que resulta no inadimplemento do crédito tributário. A título de exemplo, cita-se a retirada de recursos em favor dos sócios de fato, em prejuízo do pagamento dos tributos devidos.

Em síntese, é preciso ter presente que a solidariedade entre uma pessoa física e uma pessoa jurídica ou entre duas pessoas jurídicas ou duas pessoas físicas somente ocorre quando ambas participam da relação jurídico tributária. Nada impede, por exemplo, que uma empresa regularmente constituída celebre parceria com profissional, pessoa física, para realizarem pesquisa encomendada por terceiro, ou ainda, que uma empresa ligada à construção civil, junto com engenheiro não integrante da empresa, se unam para executar determinado projeto. Nestes casos, em relação à receita advinda dos serviços prestados haverá solidariedade. O mesmo pode ocorrer em relação ao comércio ou à indústria.

Por outro lado, em atenção aos debates que esta matéria costuma suscitar, registro que o sócio de fato não é responsável pelo simples fato de ser sócio de fato, mas sim por praticar conduta comissiva ou omissiva relacionada a fato gerador do qual decorra tributo que resulte inadimplido. Isto se aplica, igualmente, nas situações em que o sócio de fato ou de direito apropria-se dos lucros da empresa sem que esta, por primeiro, tenha pago os tributos devidos.

Ademais, o artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato é a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

## **I. Da análise da imputação de responsabilidade aos sócios Átila e Tânia**

A autoridade fiscal imputou "responsabilidade solidária" aos "ex-sócios" com base nos seguintes fundamentos:

- a) os lançamentos se referem a fatos geradores ocorridos ao tempo em que se encontravam na condição de sócios da empresa e que, por conseguinte, encontra-se revestida da condição de responsável solidário, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.
- b) restou comprovado que os antigos sócios do sujeito passivo, TÂNIA MARIA ANTUNES NUNES PEREIRA e ÁTILA ALEXANDRE NUNES PEREIRA, encerraram de fato as atividades da empresa sem proceder à competente liquidação e que o fizeram através da simulação da transferência da pessoa jurídica aos “sócios” atuais, ANDRÉ SILVA DOS SANTOS e FLÁVIO DE OLIVEIRA SODRÉ, que, por sua vez, jamais exerceram ou pretenderam exercer as atividades empresariais, servindo apenas como “laranjas”, fica caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 1966

(Código Tributário Nacional), combinado com o art. 5º, parágrafo 1º, alínea c, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e o artigo 207 do Decreto nº 3.000, de 1999.

A responsabilidade solidária dos sócios, nos termos do entendimento deste Colegiado e da jurisprudência do STJ, abaixo transcrita, exige a presença dos seguintes elementos:

- a) exercício da gerência ou comando da empresa na época dos fatos;
- b) ato com infração à lei ou dissolução irregular da sociedade.

### **Ementa**

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS-GERENTES. SÓCIOS QUE NÃO INTEGRAVAM A GERÊNCIA DA SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR E DA OCORRÊNCIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de , não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. Nos termos da jurisprudência do STJ, não é possível o redirecionamento da execução fiscal em relação a sócio que não integrava a sociedade à época dos fatos geradores e no momento da dissolução irregular da empresa executada.

3. Como se vê, conforme o acórdão recorrido, a sócia ora agravada não se encontrava na gerência da empresa no momento da ocorrência do fato gerador e à época da dissolução irregular da empresa, logo, não é cabível o redirecionamento da execução fiscal.

4. Consigne-se por fim quanto à alegação do estado de que o entendimento fixado no *decisum* ora impugnado estaria contrário ao do REsp n. 1.104.900/ES julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, segundo o qual constando o nome do sócio na CDA a este incumbe o ônus probatório que não ficou caracterizada nenhuma das hipóteses do art. 135 do CTN, não enseja conhecimento, seja porque não foi arguido nas razões do especial, tratando-se de evidente inovação recursal, seja porque não se extrai tal informação do julgado de origem, sendo impossível a constatação nesta Corte, ante o óbice da Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido. (Ag.Rg. no **AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 556.735 - MG (20140193914-6. Rel. Min. Humberto Martins. Segunda Turma. Julg. 23/09/2014<sup>2</sup>**).

### **Ementa**

TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NECESSIDADE DE TER O SÓCIO PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal de origem manteve sentença que extinguiu o feito executivo para com a parte ora agravada, ao entendimento de que "a Embargante ingressou na sociedade apenas em 25/09/2003, portanto, posteriormente ao período dos débitos executados (2000 a 2002)".

2. A alteração das conclusões adotadas pelas instâncias de origem, tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.

3. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento de que "o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular)" (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1009997/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 4/5/2009).

4. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no Ag 1244276/SC. Rel. Min. Sérgio Kukina. Primeira Turma. Julg. 24/02/2015).

#### **Ementa**

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. A CORTE DE ORIGEM AFIRMOU, EXPRESSAMENTE, QUE O SÓCIO CONTRA QUEM A FAZENDA PÚBLICA PRETENDE REDIRECIONAR A EXECUÇÃO FISCAL, NÃO EXERCIA O CARGO DE GERÊNCIA SOCIETÁRIA A ÉPOCA DOS FATOS GERADORES, O QUE AFASTA O REDIRECIONAMENTO PRETENDIDO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Súmula 435 do STJ diz que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente.

2. Porém, para o redirecionamento da execução fiscal é imprescindível que o sócio-gerente a quem se pretenda redirecionar tenha exercido a função de gerência, no momento dos fatos geradores e da dissolução irregular da empresa executada, o que, neste caso, não ocorreu, posto que a Corte de origem afirmou, expressamente, que os fatos geradores são do ano de 2001/2003, e a admissão do recorrido na empresa como sócio somente ocorreu no ano de 2004, o que afasta de plano, o redirecionamento da execução fiscal.

3. Agravo Regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1482461 / SP. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma. Julg. 11/11/2014).

No caso concreto, na época dos fatos e do respectivo inadimplemento dos tributos, os recorrentes Átila e Tânia, de fato, eram sócios com poder de gerência. Todavia, no caso concreto, não é pela simples circunstância de serem sócios é que hão de responder pelos tributos. A responsabilidade que lhes é imputada decorrente da circunstância de terem encerrado as atividades da sociedade mediante procedimento irregular, qual seja, transferência da empresa a terceiros sem que estes, em momento algum, tivessem assumido o comando e dado continuidade as atividades.

Com tais considerações, neste ponto, nego provimento ao recurso dos coobrigados no que diz respeito à pretensão de exclusão do polo passivo da obrigação.

## II. Da questão relacionada ao acesso dos dados bancários sem ordem judicial

Conforme destacado pelos recorrentes, dentre os direitos e garantias fundamentais, a Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, XII, assegura que “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.” Dentre os dados cuja a inviolabilidade está assegurada, nos dizeres dos recorrentes, encontra-se o sigilo bancário, somente sendo admitido seu acesso com ordem judicial, para fins criminais.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições:

- a) para fins de investigação criminal e;
- b) mediante ordem judicial.

Das condicionantes estabelecidas pelo legislador constituinte, vê-se clara opção de valores que entendeu merecer maior proteção, ainda que em detrimento de terceiros e do próprio Estado. Por exemplo, se a questão disser respeito a litígio fora da esfera do campo penal, nem mesmo o juiz pode quebrar o sigilo assegurado pela Constituição. Em outras palavras, aqui, nem o legislador e tampouco o juiz pode extrapolar os limites impostos pela ordem constitucional. **Disto depreende-se a lição de que a justiça, seja na área cível, penal ou fiscal não se realiza a qualquer preço. Existem, na busca da verdade, limitações imposta por valores mais altos que não podem ser violados.** Neste sentido, lembro lição de Julio Fabbrine Mirabete para quem “entre o perigo de se condenar um inocente e se absolver culpado, absolva-se o culpado.” Em outras palavras e trazendo a matéria para campo do direito tributário, entre o perigo de permitir que os agentes da fiscalização, sem o crivo da análise prévia pelo Judiciário, possam requisitar provas protegidas pelo sigilo para embasar lançamentos fiscais e deixar, eventualmente, de se cobrar determinado tributo por falta de prova, o legislador constituinte optou em proteger a primeira situação em detrimento da segunda. Aqui tem-se o Estado limitando seus próprios atos frente aos cidadãos.

Conforme lição de Jorge Miranda<sup>3</sup>, as normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programáticos. “*Os direitos fundamentais têm seu fundamento de validade na Constituição e não na lei, com o que fica claro que é a lei que deve respeitar a Constituição, e não ao contrário. Os direitos fundamentais não são normas matrizes de outras normas, mas são sobretudo normas diretamente reguladoras de relações jurídicas.*”

Dados os fundamentos acima mencionados, questão que se coloca e que se constitui no ponto principal do recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei

Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.147, de 2001, outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. E mais: se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afeta à constitucionalidade das leis ou, em outras palavras, deixá-la de aplicá-las pior entender inconstitucionais.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucional, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação em relação ao caso concreto, isto é “inter partes”. Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidência da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, por força do artigo 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

....

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Não desconheço que em 15 de dezembro de 2010, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, proferiu decisão que pode ser sintetizada na ementa abaixo transcrita, publicada no DJe-086 em 10-05-2011.

*Ementa:*

**SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO.** *Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal.*

*SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.*

Ocorre que o acórdão exarado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, com a ementa acima transcrita, foi desafiado por embargos de declaração, com pedido de modificação da decisão.

Pelo que apurei em pesquisa realizada, os citados embargos foram recebidos por despacho datado de 07/10/2011 e ainda encontram-se pendentes de julgamento.

Assim, por estarmos diante de acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que não transitou em julgado, com base na decisão resultante do RE 389.808/PR, não é possível, nesta instância administrativa, deixar de aplicar as disposições constantes na Lei Complementar nº 105, de 2001 e na Lei nº 10.174, de 2001.

Ainda em relação ao tema, em 20/11/2009, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral, nos termos do artigo 542-B, do Código de Processo Civil. Neste sentido, segue a ementa da decisão:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao fisco, sem prévia autorização judicial (lei complementar 105/2001). Possibilidade de aplicação da Lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relevância jurídica da questão constitucional. Existência de repercussão geral.

Neste contexto, quer da análise do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, ou do Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, não se identifica decisão definitiva do STF reconhecendo a inconstitucionalidade das normas invocadas pela recorrente.

A propósito, na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos, a matéria resultou Sumulada junto ao Carf, nos seguintes termos:

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

Os fundamentos acima declinados também se aplicam à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada sob a alegação de que tem caráter confiscatório.

### **III. Da exame da tese de depósitos bancários não caracterizam riqueza nova**

Os depósitos bancários, por si só, não se constituem em rendimentos. Entretanto, por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, “caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”.

Para Pontes de Miranda<sup>4</sup>, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em *iuris et de iure* (absolutas) e *iuris tantum* (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for *iuris tantum*, cabe a prova em contrário. Para este autor:

“Na presunção legal, absoluta, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse. Na presunção *iuris tantum*, e não de *iure*, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse, admitindo-se prova em contrário. A presunção mista é a presunção legal relativa, se contra ela se admite a prova em contrário *a*, ou *a* ou *b*.”

.....

“A presunção simplifica a prova, porque a dispensa a respeito do que se presume. Se ela apenas inverte o ônus da prova, a indução, que a lei contém, pode ser ilidida in concreto e in *hypothesi*”

Fixados o conceito de presunção, tenho que o depósito bancário feito em conta corrente ou de investimento do contribuinte, dentro da correlação natural dos fatos, pressupõe a existência de rendimento prévio e, se assim o é, estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao contribuinte fazer prova em contrário, usando de todos os meios em direito admitidos.

A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de receita não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos ou receita está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao mero crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem uma simples transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos.

Em relação a alegação do contribuinte de que nos termos da Súmula 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos, o depósito em conta bancária não caracteriza receita omitida, destaco que a referida jurisprudência não se aplica ao caso concreto visto que se refere a fatos ocorridos antes da vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

#### IV. Da alegação relacionada ao arbitramento.

Sem razão a recorrente quando argumenta que o caso concreto não comportava arbitramento do lucro. No caso, aplica-se perfeitamente o artigo 47, III e VIII, da Lei nº 8.981, de 1995, a seguir transcrito:

*Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando(g.n.):*

*(...)*

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;*

*(...)*

*VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

No momento em que a empresa não apresentou seus livros fiscais, alegando não possuir, correto o procedimento da autoridade autuante em arbitrar o lucro.

#### V. Da questão relacionada à qualificadora da multa

Em relação ao ano-calendário 2003, foram apresentadas notas fiscais com numeração compreendida entre 3125, emitida em 06/01/2003, e 3368, emitida em 29/12/2003. Das 244 notas fiscais existentes neste intervalo, foram apresentadas 220, cujo valor somado monta R\$ 1.224.712,82, compatível com o valor declarado de R\$ 1.304.467,67.

Em relação ao ano-calendário 2004, foram apresentadas notas fiscais com numeração compreendida entre 3369, emitida em 22/01/2004, e 3718, emitida em 17/12/2004. Das 350 notas fiscais existentes neste intervalo, foram apresentadas 322, cujo valor somado monta R\$ 961.421,82, compatível com o valor declarado de R\$ 1.086.416,58.

Processo nº 15540.000487/2009-37  
Acórdão n.º 1402-001.951

S1-C4T2  
Fl. 0

Dos fatos até aqui relacionado não há nenhum elemento que caracterize conduta descrita nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a ensejar a qualificadora da multa. A autoridade fiscal, a partir das notas fiscais apresentadas pelos antigos sócios, considerou que o valor das receitas da empresa estavam declarados em DIPJ. O arbitramento se deu não pela falta de escrituração, mas sim porque no período a empresa era tributada com base no lucro real e não apresentou a documentação correspondente.

A conduta tida por fraudulenta, dolosa ou simulada para justificar a multa deve estar relacionada ao fato gerador, isto é, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Porém, se a conduta do agente não estiver ligada ao fato gerador e sim a situação subsequente, como no caso de transferência da empresa para o nome de terceiros ou o encerramento de suas atividades, estar-se-á diante de situação que justifica a imputação de corresponsabilidade aos sócios e não qualificação da multa.

Ainda em relação ao exame da multa qualificada, mais especificamente em relação ao ano-calendário de 2005 em que a empresa entregou declaração zerada, destaco que mesmo assim ela apurou receita, calculou tributos com base no SIMPLES e fez os correspondentes recolhimentos em cada um dos meses do ano-calendário de 2005, conforme DARFs, de fls. 1039 a 1046 (dentre os quais segue abaixo o correspondente ao mês de janeiro), demonstrando que não existia conduta dolosa com a finalidade de sonegar tributos e que a entrega de declaração zerada, sem mencionar sequer os tributos pagos caracteriza, no caso concreto, erro de procedimento.

CARF MF

Itaú Bankline

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA  
FEDERAL  
Documento de Anulação do Sistema  
Integrado de Pagamento de Imposto e  
Contribuições das Micro, Empresas e Empresas de  
Pequena Porte

DARF - SIMPLES

01 EDITORA DE PUBLICAÇÕES  
PROPER / (21) 21327877

ATENÇÃO: para o preenchimento dos seguintes campos  
02 - Informe a data de encerramento do período de  
apuração no formato DD/MM/AAAA.  
Ex: período de apuração de 1997 -> 31/01/1997  
06 - Informe a soma das receitas brutas mensais de  
janeiro até o mês de apuração.  
08 - Informe o percentual decorrente da receita bruta  
acumulada a ser aplicado sobre a receita mensal, com  
duas casas decimais.  
07 - Informe o resultado de aplicação do percentual do  
campo 06 sobre receita bruta mensal.

|                                     |                    |
|-------------------------------------|--------------------|
| 02 PERÍODO DE APURAÇÃO              | 31/01/2005         |
| 03 NÚMERO CNPJ                      | 02.809.908/0001-00 |
| 04 CÓDIGO DA RECEITA                | 6106               |
| 05 VALOR DA RECEITA BRUTA ACUMULADA | R\$ 42.301,21      |
| 06 PERCENTUAL                       | 5,40 %             |
| 07 VALOR DO PRINCIPAL               | R\$ 2.284,27       |
| 08 VALOR DA MULTA                   | R\$ 0,00           |
| 09 VALOR DOS JUROS                  | R\$ 0,00           |
| 10 VALOR TOTAL                      | R\$ 2.284,27       |

**OBSERVAÇÕES**  
Documento pago dentro das normas definidas pela SFR.  
Pagamento efetuado em 10/02/2005 as 15:35:31 h via Itaú Bankline. O débito relativo a este documento consta no extrato de conta corrente (agência 0310) identificado pela literal: "BKLDARF".  
Este documento serve como comprovante de pagamento. Portanto, ele deverá ser guardado e apresentado à Receita Federal, quando solicitado.

AUTENTICAÇÃO 3411002200561060929403 / 4E4045FA8A489586185B495B

Por outro lado, é preciso ter presente que a conduta tida por fraudulenta, dolosa ou simulada para justificar a multa deve estar relacionada ao fato gerador, isto é, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Porém, se a conduta do agente não estiver ligada ao fato gerador, mas sim a situação subsequente, como no caso de

transferência da empresa para o nome de terceiros ou o encerramento de suas atividades, estar-se-á diante de situação que justifica a imputação de corresponsabilidade aos sócios e não a qualificação da multa.

Com tais considerações, neste ponto voto por dar parcial provimento para afastar a aplicação da multa qualificada.

## VI. Da Decadência

No caso dos autos, aplicando o entendimento consolidado no RE 973.733, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), ainda que se desconsiderasse a entrega de declaração (fl. 130), com lançamento na modalidade de arbitramento, para os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos até 30/09/2003, bem como para os fatos geradores do PIS e da Cofins verificados até 30/11/2003 o lançamento podia ter sido realizado em 2003, tendo marco inicial do prazo decadencial em 01/01/2004 e prazo final em 31/12/2018. No caso dos autos a notificação dos responsáveis deu-se, respectivamente, em 30/09/2009 e 02/10/2009, razão pela qual reconhece a decadência para o 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, no caso do IRPJ e da CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2003, no caso do PIS e da Cofins.

## VII. Da questão relacionada ao Simples

Os DARFs de fls. 1039 a 1046, já referidos, demonstram que o real interesse da empresa, em relação ao ano-calendário de 2005, era apurar os tributos devidos com base no SIMPLES. No entanto, em que pese ter procedido desta forma, por erro de procedimento, deixou de formalizar a opção mediante esta sistemática. Neste contexto, ainda que não se considere a opção de tributação na sistemática do SIMPLES, os valores comprovadamente recolhidos por meio dos DARFs de fls. 1039 a 1046 devem ser alocados para pagar os tributos devido nos mencionados períodos de apuração, calculando juros e multa apenas em relação à diferença a ser encontrada.

**ISSO POSTO**, voto por 1) não conhecer da preliminar de inconstitucionalidade da norma; 2) rejeitar as preliminares de nulidade; 3) acolher a decadência para o 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, no caso do IRPJ e da CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2003, no caso do PIS e da Cofins; 4) manter a responsabilidade tributária atribuída aos coobrigados; e, no mérito: 5) dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%.

*(assinado digitalmente)*

Moises Giacomelli Nunes da Silva

Processo nº 15540.000487/2009-37  
Acórdão nº **1402-001.951**

**S1-C4T2**  
Fl. 0

---

CÓPIA