



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

Processo n° 16004.000345/2008-29
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.423 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de agosto de 2013
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrentes DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS SÃO LUIS LTDA.
 SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS: ALFEU CROZATO
 MOZAQUATRO, PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO, MARCELO
 BUZOLIN MOZAQUATRO, INDÚSTRIAS REUNIDAS CMA LTDA., CM4
 PARTICIPAÇÕES LTDA. e
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

RECURSO DE OFÍCIO

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 1999, autorizando a qualificação da multa de ofício, a utilização pela contribuinte, a margem da escrituração, de conta bancária movimentada em nome de terceiros, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar os recolhimentos dos impostos e contribuições sobre as receitas auferidas.

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO

Nos lançamentos tributários em que ficar caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, contida no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o início da contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RECURSO VOLUNTÁRIO DOS SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO.
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário das pessoas jurídicas Indústrias Reunidas CMS Ltda. e CM-4 Participações Ltda., para excluí-las do pólo passivo. Por maioria de votos negar provimento aos recursos voluntários apresentados pelas pessoas físicas, vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez. Designado o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva para redigir o voto vencedor

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez – Relator

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Redator Designado

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

Relatório

O Presidente da 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, recorre de ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 2428/2453, que considerou procedente, em parte, a impugnação interposta pela contribuinte DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS SÃO LUIS LTDA., para declarar parcialmente insubsistente o crédito tributário constituído pelos Autos de Infração lavrados, declarando a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo aos três primeiros trimestres de 2002, baseado no argumento de que na presença de fraude aplica-se a regra geral de decadência contida no Código Tributário Nacional, que estabelece prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado para que a Fazenda Pública proceda a constituição do crédito tributário respectivo.

É de se observar, que apesar de cientificada da decisão de primeira instância a contribuinte atuada não interpôs recurso voluntário.

Por outro lado, os designados como responsáveis solidários ALFEU CROZATO MOZAQUATRO, PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO, MARCELO BUZOLIN MOZAQUATRO, INDÚSTRIAS REUNIDAS CMA LTDA., E CM4 PARTICIPAÇÕES LTDA., já identificadas nos presentes autos, inconformados com a decisão de Primeira Instância de fls. 2428/2453, prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, recorrem a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 2626/2644.

Contra a contribuinte DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS SÃO LUIS LTDA. foram lavrados autos de infração para exigência do IRPJ pela apuração de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, relativo ao ano-calendário de 2002, e os consectários PIS, CSLL e COFINS (fls. 2.053/2.083 e 2.180).

No Termo de Verificação Fiscal a autoridade atuante relata, em síntese que, em decorrência da Operação Grandes Lagos foi identificada quadrilha que desenvolvia suas atividades no setor de frigoríficos, estruturada com o objetivo de sonegar tributos e contribuições (fl. 2.084/2.153), destacando-se dentre os participantes, o denominado Núcleo Mozaquatro, de propriedade da família do mesmo nome.

Relata a fiscalização que:

Desde pelo menos o ano de 2001, a Receita Federal e o INSS vem recebendo denúncias de um mega-esquema de sonegação fiscal envolvendo frigoríficos estabelecidos na região dos Grandes Lagos, no interior de São Paulo e que o grupo atuaria na região há pelo menos quinze anos.

A partir dessas denúncias, a receita e o INSS iniciaram vários procedimentos fiscais contra várias empresas e pessoas físicas ligadas ao esquema. Finalizadas as

fiscalizações, foram lançados os tributos, que atingem centenas de milhões de reais. No entanto, invariavelmente, quando a Fazenda Pública buscava cobrar os tributos devidos, verificava que nem as empresas, nem seus sócios, possuíam qualquer patrimônio em seu nome para honrá-las. No curso dos trabalhos de fiscalização, tanto a Receita Federal quanto o INSS se depararam com evidências de que as pessoas que constavam do quadro societário destas empresas eram apenas "laranjas", que se reportavam a um nível hierárquico superior. Os auditores suspeitaram que as empresas fiscalizadas haviam sido constituídas com a única finalidade de sonegar tributos.

Diante da dificuldade de comprovar o vínculo entre os verdadeiros sócios e as empresas aberta em nome de "laranjas" para a prática de crimes contra a ordem tributária e dadas as evidências da existência de uma verdadeira organização criminosa por trás destas empresas foi solicitada a cooperação da Polícia Federal para poder identificar os envolvidos.

Em resultado das investigações foi deflagrada a operação denominada de "Grandes Lagos", na qual prendeu mais de cem pessoas e procedeu às buscas e apreensões em locais suspeitos, tendo sido identificado vários grupos de ação criminosa, entre eles o denominado "Núcleo Mozaquatro"

O Núcleo Mozaquatro é voltado principalmente à prática de crimes fiscais e contra a organização do trabalho. Seu modus operandi consiste em constituir empresas em nome de "laranjas" através das quais movimenta a maior parte do faturamento do grupo sem pagar os tributos incidentes sobre as operações.

Outras empresas, também abertas em nome de "laranjas", têm como objetivo servir de anteparo entre o grupo e as ações trabalhistas movidas por seus empregados, através de contratos simulados de fornecimento de mão de obra. Há evidências da prática de crime de estelionato contra a Fazenda Pública, num esquema de liberação de créditos de ICMS que não são devidos à empresa.

(...)

A Distribuidora de Carnes e Derivados São Luiz Ltda. Tem ligação com o Grupo Mozaquatro e o Grupo dos Noteiros, mas em épocas diferentes. Atualmente, pertence a Valder Antônio Alves, "cabeça" do Grupo dos Noteiros. A empresa, no entanto, foi constituída em nome de "laranjas" por Alfeu Crozato Mozaquatro, que chegou a utilizá-la na sua quadrilha. Valder era seu "testa de ferro", constando nos bancos de dados da Receita Federal até hoje como responsável pela empresas. Alfeu Mozaquatro usava a empresa para emitir notas fiscais e movimentar parte do faturamento de seu grupo sem recolher os tributos devidos. Atualmente, a empresa é dona de 99% das cotas da Norte Riopretense, empresa de Valder Antônio Alves que emite notas fiscais frias vendias a frigoríficos que desejam movimentar parte do seu faturamento longe dos olhos do fisco, assim como fazia Alfeu Mozaquatro no passado (.).

Em relação à autuada, em resumo foi relatado que:

- a empresa foi constituída em nome de interpostas pessoas e, em 24/10/2001, os seus bens foram tornados indisponíveis por decisão judicial, atualmente, Valter Francisco Rodrigues Júnior consta como sócio da empresa com 99% do capital, porém foi indicado como responsável o outro sócio, Valder Antônio Alves, que seria cabeça do "Grupo de Noteiros";

- a empresa movimentou em instituições financeiras o montante de R\$ 16.001.805,62, no período entre 2002 e 2005, mesmo sem ter nenhum empregado registrado e constava como inativa;

- em 29/05/2003, apresentou declaração simplificada da pessoa jurídica, relativa ao ano calendário de 2002 na modalidade de empresa inativa, porém sua movimentação financeira atingiu R\$ 12.360.155,49, segundo informações extraídas das DCPMF:

- documentos, declarações dos envolvidos e discos rígidos de computadores apreendidos em poder do grupo permitiram identificar as ações atinentes ao "Núcleo Mozaquatro", entre elas, o efetivo comando das atividades da fiscalizada na qual atuava como principal mentor e responsável pela abertura da empresa em nome de "laranjas", o Sr. Alfeu Crozato Mozaquatro;

- no "Núcleo Mozaquatro", a empresa era incumbida de emitir notas fiscais e movimentar parte do faturamento de outras empresas do grupo, sem o recolhimento de tributos;

- embora os dois nomes acima indicados constem como sócios, a empresa era de fato administrada pelo grupo já identificado e atuava em benefício de suas empresas, ao final arrolados, todos, como solidários;

- na investigação, destacaram-se como envolvidos na fraude: Alfeu Crozato Mozaquatro, Patricia Buzolin Mozaquatro, Marcelo Buzolin Mozaquatro, Indústrias Reunidas CMA Ltda., CM-4 Participações Ltda., e Valder Antonio Alves.

DA IRREGULARIDADE CONSTATADA

Ao final o relatório fiscal destaca, em resumo:

- a fiscalizada apresentou declaração de inatividade relativa ao ano-calendário de 2002, no entanto a movimentação financeira foi superior a R\$ 12.000.000,00 e não houve qualquer recolhimento de tributos em relação as operações realizadas que permitiram essa movimentação financeira;

- intimada a empresa informou não possuir funcionários e não comprovou a existência de escrituração contábil e fiscal;

- intimados, os contadores da autuada não apontaram a existência de escrituração;

- a interessada não tinha filias habilitadas a emitir notas fiscais no estado de São Paulo, segundo os cadastros da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo;

- o resultado da análise da movimentação financeira indicou transferências de recursos beneficiando os sócios das empresas ostensivas do Grupo Mozaquatro e recebeu transferências não contabilizadas pela empresa INDÚSTRAIS REUNIDAS CMA LTDA., empresa ostensiva do grupo;

- permitiu a utilização de suas contas bancárias por pessoas que praticavam atividades de comércio por conta própria, e;

- constatou-se omissão de receita e não foi possível apurar o lucro contábil, fundamental para a determinação do lucro real, pela inexistência de escrituração.

DA OMISSÃO DE RECEITAS.

O valor da receita omitida foi apurado a partir da movimentação financeira de suas contas correntes conhecidas, com base nos valores creditados em tais contas já excluídos os valores previstos na legislação e aqueles assumidos como pertencentes a terceiros, conforme previsto na Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, e, com base em informações declaradas pela autuada, a atividade enquadra-se no previsto no art. 15, devendo ser aplicado o percentual de 9,6% sobre o valor da receita omitida em cada trimestre do ano calendário, considerando o disposto no art. 16, todos da mesma Lei.

DA MULTA QUALIFICADA.

A aplicação da multa qualificada decorreu da constatação de intuito de fraude, em função dos procedimentos adotados pelos titulares de fato, sócios de direito, procuradores e colaboradores, os quais utilizaram a fiscalizada como mero objeto para a prática de sonegação e fraudes fiscais, condutas de que tratam os arts. 71, 72 e 73, todos da Lei nº 4.502/64, o que determina a aplicação da multa de 150% prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações da Lei nº 11.488, de 2007.

DA RESPONSABILIDADE DE ADMINISTRADORES E SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDARIA.

As conclusões fiscais sobre a sujeição passiva solidária foram, em resumo:

1. ALFEU CROZATO MOZAQUATRO, CPF 774.063.388-72, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, sendo, portanto, solidariamente obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os arts. 121 e 124, I, do CTN. Ademais, também ficou caracterizada a sua responsabilidade pessoal no cometimento da fraude em função de exercer a administração de fato da fiscalizada nos termos do art. 135, III do CTN. Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária As fls. 2.159/2.162;

2. VALDER ANTONIO ALVES, CPF 958.156.358-04, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, sendo, portanto, solidariamente obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os arts. 121 e 124, I, do CTN. Ademais, também ficou caracterizada a sua responsabilidade pessoal no cometimento da fraude em função de exercer a administração de fato e de direito da fiscalizada, nos termos do art. 135, III, do CTN. Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária As fls. 2.177/2.179;

3. MARCELO BUZOLIN MOZAQUATRO, CPF 191.629.148-12, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, sendo, portanto, solidariamente obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os arts. 121 e 124, I, do CTN. Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária As fls. 2.167/2.169;

4. PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO, CPF 248.938.488-01, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias

tratadas no presente termo, sendo, portanto, solidariamente obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os arts. 121 e 124, I, do CTN. Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária As fls. 2.163/2.166;

5. INDUSTRIAS REUNIDAS CMA LTDA., CNPJ 89.633.945/0001-54, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, sendo, portanto, solidariamente obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os arts. 121 e 124, I, do CTN. Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária As fls. 2.170/2.172;

6. CM-4 PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 02.082.773/0001-90, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, sendo, portanto, solidariamente obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os arts. 121 e 124, I, do CTN. Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária As fls. 2.173/2.176;

DAS INTIMAÇÕES.

Os arrolados como responsáveis e solidários, ALFEU CROZATO MOZAQUATRO e VALDER ANTONIO ALVES, e as pessoas arroladas como solidárias, MARCELO BUZOLIN MOZAQUATRO, PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO, INDUSTRIAS REUNIDAS CMA LTDA., e CM-4 PARTICIPAÇÕES LTDA., pessoas físicas e jurídicas, foram intimados dos respectivos termos de responsabilidade, solidariedade é dos autos de infração, em 06/05/2008, conforme ARs apensos As fls. 2.183, 2.184, 2.185, 2.186, 2.187, 2.188 e 2.189, respectivamente.

DAS IMPUGNAÇÕES.

MARCELO BUZOLIN MOZAQUATRO.

Arrolado por sujeição passiva solidária, apresentou impugnação, em 03/06/2008, afirmando que apenas cumpria ordens e adotou as razões de defesa contidas nas impugnações de ALFEU CROZATO MOZAQUATRO e de CM-4 PARTICIPAÇÕES LTDA., as quais transcreveu (fls. 2.192/2.202) e requereu seja:

- a) reconhecida a inexistência de base legal para a solidariedade imputada;
- b) impugnada a exigência por negativa geral;
- c) se fatos novos surgirem, o direito de complementação da defesa.

PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO.

Arrolada por sujeição passiva solidária, apresentou impugnação, em 03/06/2008, afirmando que apenas cumpria ordens e adotou as razões de defesa contidas nas impugnações de ALFEU CROZATO MOZAQUATRO e de CM-4 PARTICIPAÇÕES LTDA., as quais transcreveu (fls. 2.204/2.214) e requereu seja:

- a) reconhecida a inexistência de base legal para a solidariedade imputada;
- b) e impugnada a exigência por negativa geral;

c) se fatos novos surgirem, o direito de complementação da defesa.

INDÚSTRIAS REUNIDAS CMA LTDA.

Arrolada por sujeição passiva solidária, a empresa que tem como únicos sócios, ALFEU CROZATO MOZAQUATRO e JOÃO CARLOS DE LIMA MOZZAQUATRO, e como administradores, ALFEU CROZATO MOZAQUATRO, PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO, MARCELO BUZOLIN MOZAQUATRO e MARIA ELIZA LIMA BRAGA, conforme instrumento de fls. 2.230/2.235, apresentou impugnação tendo como signatário o sócio e administrador ALFEU CROZATO MOZAQUATRO, em 03/06/2008, alegando, em resumo que (fls. 2.223/2.228):

- a impugnante desconhece qualquer dos fatos narrados no Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária, mesmo porque a apreensão ocorreu em outra pessoa jurídica, a qual não teve por objeto social o ramo frigorífico;

- não teve conhecimento de cópia e entrega de arquivo magnético, não podendo tratar de assunto que não é de seu conhecimento;

- o fato de cheques de pagamentos ter beneficiado outra pessoa jurídica que não a originalmente determinada não é de seu conhecimento e, prática corrente no meio em que atua, os cheques mudam de mãos muitas vezes até por economia de CPMF;

- argui a decadência dos lançamentos referentes ao período base de 2002, por força do disposto no art. 150, § 4º, do CTN;

- a alegação fiscal de que o proprietário e responsável da impugnante, ALFEU CROZATO MOZAQUATRO, seria o responsável pelos fatos imputados à autuada, não se sustenta a luz da exposição fiscal sobre o papel do sócio VALDER ANTONIO ALVES, descrito como "cabeça" do Núcleo de Noteiros, portanto, ele próprio responsável pelos atos descritos.

Ao final requereu seja

a) reconhecido o erro do Fisco em eleger o impugnante como devedor solidário, sem embasamento legal;

b) rechaça por negação geral a acusação;

c) reserva-se o direito de, em se conhecendo fatos novos, a eles se opor.

CM-4 PARTICIPAÇÕES LTDA.

Arrolada por sujeição passiva solidária, a empresa que tem como sócios, ALFEU CROZATO MOZAQUATRO, SONIA BUZOLIN MOZAQUATRO, MERCELO BUSOLIN MOZAQUATRO, PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO e RAFAEL BUZOLIN MOZAQUATRO, sendo o primeiro seu responsável legal, conforme instrumento de fls. 2.243/2.249, apresentou impugnação por seu responsável, em 03/06/2008, alegando, em resumo que (fls. 2.237/2.242):

- a impugnante desconhece o arquivo magnético que não consta da cópia que lhe foi entregue e que não teve por objeto social o ramo frigorífico;

- o fato de cheques 'de pagamento terem beneficiado outra pessoa jurídica que não a originalmente determinada não é de seu conhecimento e, prática corrente no meio em que atua, os cheques mudam de mãos muitas vezes até por economia de CPMF;

- argui a decadência dos lançamentos referentes ao período base de 2002, por força do disposto no art. 150, § 4º, do CTN;

- a alegação fiscal de que o proprietário e responsável da impugnante, ALFEU CROZATO MOZQUATRO, seria o responsável pelos fatos imputados b. autuada, não se sustenta a luz da exposição fiscal sobre o papel do sócio VALDER ANTONIO ALVES, descrito como "cabeça" do Núcleo de Noteiros, portanto, ele próprio responsável pelos atos descritos.

Ao final requereu seja:

a) reconhecido o erro do Fisco em eleger o impugnante como devedor solidário, sem embasamento legal;

b) rechaça por negação geral a acusação;

c) reserva-se o direito de, em se conhecendo fatos novos, a eles se opor.

ALFEU CROZATO MOZQUATRO.

Arrolado por responsabilidade e sujeição passiva solidária, apresentou impugnação, em 03/06/2008, alegando, em resumo que (fls. 2.216/2.22.221):

- o impugnante desconhece qualquer dos fatos narrados no Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária, mesmo porque a apreensão ocorreu em outra pessoa jurídica, a qual não teve por objeto social o ramo frigorífico;

- não teve conhecimento de cópia e entrega de arquivo magnético, não podendo tratar de assunto que não é de seu conhecimento;

- o fato de cheques de pagamento ter beneficiado outra pessoa jurídica que não a originalmente determinado não é de seu conhecimento e, prática corrente no meio em que atua, os cheques mudam de mãos muitas vezes até por economia de CPMF;

- argui a decadência dos lançamentos referentes ao período base de 2002, por força do disposto no art. 150, § 4º, do CTN;

- a alegação fiscal de que seria o responsável pelos fatos imputados autuada, não se sustenta a luz da exposição fiscal sobre o papel do sócio VALDER ANTONIO ALVES, descrito como "cabeça" do Núcleo de Noteiros, portanto, ele próprio responsável pelos atos descritos.

Ao final requereu seja:

a) reconhecido o erro do Fisco em eleger o impugnante como devedor solidário, sem embasamento legal;

b) rechaça por negação geral a acusação;

c) reservando-se o direito de, em se conhecendo fatos novos, a eles se opor.

VALDER ANTÔNIO ALVES.

Arrolado por responsabilidade e sujeição passiva solidária, apresentou, em 05/06/2009, por sua procuradora, ELISANGELA LORENCETTI FERREIRA, conforme instrumento de fl. 2.313, impugnação alegando, em resumo a inexistência de responsabilidade solidária e a ilegitimidade passiva do impugnante, a ilegalidade da presunção de omissão de receitas, a seguir uma brilhante exposição sobre os princípios constitucionais aplicados norma anti-elisão, a não comprovação de fraude e a natureza de confisco da multa aplicada para, ao final, requerer seja julgado seu pedido para (fls. 2.251/2.283):

a) decretar a INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDARIA DO IMPUGNANTE, bem COMO ILEGITIMIDADE DE PARTE, com posterior EXTINÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO (NULIDADE), em decorrência da não observância dos requisitos para presunção prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/96, pois não esta acobertada pelas provas ou indícios, haja vista a não verificação pelo fisco da documentação comprobatória, bem como a impossibilidade de fornecimento dos documentos necessários para tanto por conta dos impugnantes, visto que aqueles foram arrecadados e encontram-se em posse da policia federal receita federal; ou

b) decretar a EXTINÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO (NULIDADE) POR INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR – falta de pressupostos regulares ao desenvolvimento do lançamento tributário, em suma por não haver qualquer demonstração de fato gerador dos tributos lançados para com os impugnantes no ano de 2002, muito menos qualquer comprovação judicial da suposta fraude da mesma visando a omissão de receita como denunciada, o que vicia e provoca nulidade junto a obrigação tributária, em suma ao lançamento tributário aqui trazido a baila; ou

c) julgar PROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA, ANULANDO-SE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM COBRANÇA, EXTINÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO formalizado por intermédio do lançamento de ofício, em razão da violação dos princípios constitucionais tributários da legalidade e da tipicidade fechada, art. 150, I, da CF/88; ou

d) determine o CARÁTER DE CONFISCO A MULTA MORATÓRIA aplicada ao caso, diante da inconstitucionalidade estampada e da vedação dos patamares utilizados pelo fisco com base nas previsões legais dispostas na Lei nº 8.383/91 e jurisprudencial dos Tribunais Regionais Federais, evidenciado pela condição dos impugnantes;

e) autorizar a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive pelo depoimento pessoal dos sócios da requerente, oitiva de testemunhas, cujo rol será apresentando posteriormente, juntada de novos documentos, laudos, exames, perícias e tudo mais que se fazer necessário para o perfeito andamento desta, inclusive requerendo a INTIMAÇÃO DA SIGNATÁRIA PARA SUSTENTAÇÃO ORAL.

Ao apreciar a peça impugnatória, a turma de julgamento de primeiro grau manteve em parte a exigência fiscal, nos termos do acórdão mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. PRESUNÇÃO LEGAL.

Por presunção legal caracterizam omissão de receita os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

DECADÊNCIA. FRAUDE.

Na presença de fraude aplica-se a regra geral de decadência contida no Código Tributário Nacional, que estabelece prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado para que a Fazenda Pública proceda a constituição do crédito tributário respectivo.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento A. CSLL, ao PIS e à COFINS.

MULTA QUALIFICADA.

Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, quando apurado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, materializado na prática reiterada de infrações tributárias visando a sonegação fiscal.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional e na legislação do processo administrativo fiscal, especialmente a observância do amplo direito de defesa do contribuinte e do contraditório, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

PRELIMINAR. NEGAÇÃO GERAL.

O procedimento administrativo fiscal exige a indicação dos pontos específicos de discordância e a apresentação das respectivas provas no momento da impugnação.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. PROVA.

O recebimento de pedido de diligência ou perícia, para ser apreciado, requer a exposição dos motivos em que se fundamenta bem como a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados. A prova de fato deve ser apresentada na impugnação.

RESPONSABILIDADE SOLIDARIA.

Como são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e restando comprovado que efetivamente detêm a administração plena da sociedade, correta é a atribuição da responsabilidade solidária pelos impostos.

Lançamento Procedente em Parte

Deste ato, a Presidência da Quinta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, recorre de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 375, de 2001.

Da decisão proferida pelos julgadores de primeira instância, destaca-se o acolhimento da decadência em relação aos três primeiros trimestres do ano-calendário de 2002, com a apresentação de recurso de ofício sobre a parcela excluída.

A ciência por parte da contribuinte autuada, da decisão de primeira instância, deu-se por meio do Edital nº 002/2011 (fls. 2492), afixado em 09/11/2011, entretanto, não consta dos autos interposição de recurso voluntário por parte da mesma.

Por outro lado, sendo devidamente cientificados da decisão de primeira instância, os designados responsáveis solidários Alfeu Crozato Mozaquatro, Patrícia Buzolin Mozaquatro, Marcelo Buzolin Mozaquatro, Indústrias Reunidas CMA Ltda., e CM4 Participações Ltda., apresentado tempestivo recurso voluntário em 14/12/2011 (fls. 2626/2644), abaixo resumido:

Que o crédito tributário remanescente no presente processo, relativo ao ano-calendário de 2002, cujo auto de infração foi lavrado em 06/05/2008, foi atingido pelo instituto da decadência;

Que o presente processo está fundamentado em prova emprestada da Polícia Federal. Para ter validade, a prova emprestada, necessariamente, tem que ser produzida em outro processo, onde, por óbvio, foram devidamente obedecidos os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Isso porque, em se tratando de prova, seja em processo administrativo ou judicial, os princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, devem ser assegurados aos interessados;

Que nos autos do Inquérito Policial, de onde se extraiu a conclusão da responsabilidade dos impugnantes, através do relatório (prova emprestada), não foram assegurados aos mesmos os princípios constitucionais de defesa. Significa dizer que a prova emprestada utilizada no processo administrativo fiscal é nula de pleno direito. Para que a prova emprestada seja utilizada de forma lícita, é necessária observância dos princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa e contraditório no processo onde ela foi produzida. *In casu*, a prova foi produzida no Inquérito Policial, e não foram assegurados aos

recorrentes as garantias na sua produção. Aliás, tais provas não podem ser utilizadas em processo. Logo, a prova emprestada é nula de pleno direito;

Que, não obstante, o órgão autuador não fez prova lícita no processo administrativo fiscal de responsabilidade dos recorrentes. No caso, compete ao órgão autuador o ônus de prova que os recorrentes são responsáveis pelo débito tributário. Isso não ocorreu;

Que os recorrentes não são partes legítimas para serem responsabilizados pelo pagamento do crédito tributário sub judice. Com efeito, nunca participaram da administração da empresa Distribuidora de Carnes São Luis. Não praticaram, assim, atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, notadamente sobre o período dos créditos tributários em cobrança cujos fatos geradores ocorreram nos anos-calendários de 2004 a 2006;

Que, apenas foram feitos alguns depósitos nas contas correntes dos mesmos. Isso é muito pouco para responsabilizá-los, até porque as empresas as quais os recorrentes Alfeu, Marcelo e Patrícia são sócios, tinham negócios com a empresa autuada;

Que, não obstante a ausência de provas, a autuação, conquanto atribuída a responsabilidade dos recorrentes, em nenhum momento, apontou quais atos praticados pelos mesmos, relacionados com o tributo em cobrança, que adequassem ao dispositivo legal da responsabilidade;

Que não existem atos praticados pelos recorrentes que lhes responsabilizem.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

= DO RECURSO DE OFÍCIO =

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

A presente discussão refere-se aos lançamentos feitos contra a contribuinte autuada Distribuidora de Carnes e Derivados São Luis Ltda., sendo que para tanto foram lavrados autos de infração para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) pela apuração de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, períodos de apuração do ano-calendário de 2002, e os consectários PIS, CSLL e COFINS, totalizando o valor exigido R\$ 2.720.625,32 (fls. 2053/2083 e 2180).

Da análise dos autos observa-se, que a decisão recorrida considerou improcedente a totalidade do lançamento, amparado na convicção de que ficou caracterizado o evidente intuito de fraude razão pela qual o prazo decadencial deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ser constituído.

A decisão recorrida entendeu, que a luz da legislação tributária, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. E a constatação pela Fiscalização de qualquer uma dessas hipóteses legais é o que basta para justificar a imposição de penalidade fiscal qualificada, nos termos da legislação acima transcrita.

Entendeu, ainda, a decisão recorrida que as práticas definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tratam de infrações em cuja definição seja elementar o "dolo específico" do agente, ou seja, infrações nas quais o "executor" do ato tenha em mente a obtenção de um determinado resultado preciso, portanto, que fique evidenciada não apenas a intencionalidade do agente, mas seu objetivo de atingir determinado resultado.

Só posso acompanhar a decisão recorrida, pois no presente caso estão presentes os elementos demandados para a qualificação da multa. As provas residem nos autos e elencadas no termo fiscal, que acompanha os autos de infração, cujos trechos estão transcritos, a seguir:

(.) a multa foi aplicada, neste caso, em função do procedimento adotado pelos titulares de fato, sócios de direito, procuradores e colaboradores, os quais utilizaram a fiscalizada como mero objeto para a prática de sonegação e fraudes fiscais.

É evidente que, diante de tais condutas, no que interessa ao lançamento dos tributos devidos, ficou, assim, demonstrado que a empresa foi utilizado pelo assim chamado "Núcleo Mozaquatro" que agiu, dolosamente, alterando as condições pessoais do contribuinte, como forma de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. O que é suficiente para manter a qualificação da penalidade imposta no presente lançamento, nas infrações indicadas nos respectivos Autos de Infração, onde a empresa utilizou-se do subterfúgio de interposta pessoa, no tocante as receitas omitidas por depósitos bancários de origens não comprovadas e aos pagamentos efetuados sem identificação do beneficiário ou da causa da operação.

Ademais, a defesa, como um todo, não conseguiu rebater os fatos demonstrados nem as evidências expostas no trabalho fiscal de forma contundente, ou seja a empresa foi constituída com a utilização de "laranjas" e utilizada para sonegar tributos pelos titulares de fato, deslocando o faturamento das outras pessoas jurídicas. Ademais, mesmo sendo a pessoa jurídica declarada inativa pelos seus responsáveis, indisponibilizados os seus bens por medida judicial, não ter empregados, ter seus controles financeiros deslocado para endereço estranho, onde atuava os dirigentes do núcleo de fraudadores, continuou ela a ser utilizada pelos mesmo grupo para sua prática de sonegação, haja visto a extensa movimentação bancária ocorrida no ano calendário em destaque.

Entendo, que neste processo, cabe razão a decisão recorrida, já que está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização de "contas correntes em nome de terceiros "laranja"" para tentar dissimular as receitas auferidas e que no entender da autoridade fiscal lançadora e da decisão recorrida caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito integra, juntamente com o de fraude e conluio, o de "evidente intuito de fraude".

Como se vê o inciso II do artigo 957, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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.

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de contas bancárias em nome de terceiro, sem a devida escrituração na contabilidade da empresa. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Ou seja, o ato de abrir conta corrente em nome de terceiros (“laranja”) já demonstra o evidente intuito de querer fraudar o fisco. A falta da sua escrituração na contabilidade oficial da empresa, simplesmente, reforça este desejo de agir na ilicitude e no desejo de obter vantagens para si às custas da Fazenda Nacional (não pagar tributos). Ademais, os arranjos pessoais realizadas pela empresa para se proteger de eventuais problemas financeiros não podem atingir os interesses da Fazenda Nacional, razão pela qual não se permite a movimentação de recursos financeiros sem a devida escrituração fiscal e contábil, muito menos abertura de contas bancárias em nomes fictícios (“contas frias”) e contas-bancárias em nome de terceiros, sem a devida escrituração.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Não se faz necessário se referir às decisões administrativas na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade lançadora se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de omissão de receitas e para dissimular as reais operações a suplicante utilizou-se de contas bancárias em nome de terceiros, sem a devida escrituração. Sendo que a autuada não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Para um melhor deslinde da questão impõe-se, invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na Lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, nestes termos:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença do imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)

(...).

II – de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Quando a lei se reporta ao termo de evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, sem a devida escrituração, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Estando correto a aplicação da multa qualificada, correta está a interpretação da dada pela decisão recorrida no que diz respeito a contagem do prazo decadencial. Senão vejamos:

Nunca tive dúvidas de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de omissão de

receitas, cujo tributo e contribuições têm característica cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, no caso em discussão, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário tendo em vista o evidente intuito de fraude praticado pela suplicante, o qual foi analisado no tópico da multa qualificada, em razão dos motivos abaixo expostos.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

No presente caso, se faz necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador. Este é o caso dos autos, em que foi atribuída ao contribuinte a prática de procedimento doloso, conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal, impedindo a aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional.

No que tange à fraude, merece transcrição a lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita.

Deve-se observar, que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar a regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do mesmo Código nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública .

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária

independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal nº 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Aplicando, concretamente, a norma ao caso em exame, tem-se que, os fatos geradores dos três primeiros trimestres relativo ao ano-calendário de 2002, poderiam ter sido efetuados a partir do primeiro dia útil do ano-calendário de 2003.

Assim, tendo o prazo decadencial iniciado no 1º dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o lançamento, qual seja, 01/01/2003, vencendo-se em 31/12/2007. Como a ciência do lançamento se deu em 06/05/2008, acolhida está a preliminar de decadência suscitada pela recorrente para os três primeiros semestres do ano-calendário de 2002.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGÓ provimento.

1 - QUANTO AO CONTRIBUINTE PRINCIPAL – DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS SÃO LUIS LTDA.

Do exame inicial dos autos verifica-se que existe uma questão prejudicial à análise do mérito da presente autuação, relacionada ao contribuinte principal deste processo (sujeito passivo da obrigação tributária), qual seja, Distribuidora de Carnes e Derivados São Luis Ltda. – CNPJ 01.698.432/0001-80. Senão vejamos:

A contribuinte foi cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/04/2009 (fls. 1346/2347), conforme intimação abaixo:

Pela presente tendo em vista o CNPJ acima encontrar-se em lugar incerto e ignorado, fica o responsável, acima citado, CIENTIFICADO de que foi julgado procedente em parte o lançamento, conforme acórdão nº 14-22.540 — 5a Turma da DRJ/RPO — Seção de 13 de março de 2009, sendo enviado em anexo o acórdão.

Assim sendo, solicitamos efetuar o recolhimento do crédito tributário em aberto ou interposição de recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir do recebimento desta (data da assinatura do AR) ou comparecer no órgão emitente, no prazo supra mencionado.

Caso entenda necessário, é facultado ao interessado ou pessoa por ele legalmente autorizada ter vistas do processo no endereço abaixo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias a contar do recebimento desta, sendo que após o referido prazo serão tomadas as medidas legais cabíveis.

Em 29/07/2009, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto, emite o Termo de Revelia de fls. 2348, no seguintes termos:

Transcorrido o prazo regulamentar e não tendo o interessado impugnado o lançamento, ou recolhido o crédito tributário exigido neste processo, ou apresentado prova de interposição de medida judicial para anular o lançamento ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, declara-se revel o sujeito passivo e determina-se a permanência deste processo neste órgão, pelo prazo de 30(trinta) dias, para a cobrança amigável (Decreto nº 70.235/1972, art. 21, com a redação dada pelo art. 1º da Lei no 8.748/1993).

Esgotado o prazo da cobrança amigável, sem que tenha sido cumprida a exigência fiscal, o processo será encaminhado A Procuradoria da Fazenda Nacional para cobrança executiva (art. 21, § 3º do Decreto 70.235/1972).

Em 28 de julho de 2011, a Delegacia de Polícia Federal em Jales/SP, emite o Ofício nº 1203/2011, nos seguintes termos:

Após receber de Vossa Senhoria a cópia digitalizada do procedimento administrativo fiscal nº 16004.000345/008-29,

tendo como fiscalizada a empresa DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS SÃO LUIS LTDA.. CNPJ: 01.698 432/0001-80, a partir do encerramento da ação fiscal (fl. 2.180) a fim de analisar os argumentos apresentados pelos diversos responsáveis passivos solidários (no total de seis) verifiquei o seguinte:

1- O Processo não seguiu para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para análise de recurso necessário; e

2- Na ARF em Fernandópolis a empresa não foi localizada, e somente um dos responsáveis passivos solidários, de um total de seis, foi cientificado do acórdão da DRFJ (não foi feita tentativa com relação aos demais responsáveis);

3- A ARF em Fernandópolis; após proferir despacho para encaminhamento do processo a PSFN, imprimiu vários demonstrativos de débito para inscrição em dívida ativa da União desconsiderando a decadência de parte dos créditos tributários reconhecida no acórdão; que reduziu o valor principal dos autos de infração de R\$ 794.912,24 para R\$ 25.758,25,

Considerando que o valor provavelmente poderia ser suportado pelos responsáveis passivos solidários, extinguindo a punibilidade, solicito informar se o processo foi regularmente conduzido. Caso não haja irregularidade, favor desconsiderar este ofício, já que o inquérito que investiga crimes tributários foi concluído na data de hoje e encaminhado ao MPF.

Em 19/08/2011, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto – SP, emite o seguinte termo (fls. 2471):

A PSFN local nos encaminhou o presente processo para análise das irregularidades apontadas pelo Ofício da Polícia Federal anexado às folhas 2455.

Podemos constatar que o processo foi encaminhado pela ARF em Fernandópolis à PSFN local para inscrição em Dívida Ativa da União antes do término do contencioso administrativo. Em outras palavras, o crédito tributário não está definitivamente constituído.

Dessa forma, encaminhe-se o presente processo a PSFN local com proposta de cancelamento das inscrições em dívida ativa da União. Caso acatada pela PSFN esta proposta, o processo deverá ser encaminhado a ARF em Fernandópolis para as seguintes providências:

Acerto no sistema Sief-processo para que reflita a real situação do processo, especialmente quanto ao resultado do julgamento em 1ª Instância (parcialmente procedente com recurso de ofício).

Ciência do Acórdão proferido pela DRJ a **TODOS** os sujeitos passivos (vide folhas 2151 e 2152, Termos de Sujeição Passiva Solidária às folhas 2159 a 2179 e Portaria RFB nº 2.284, de 29

de novembro de 2010). As intimações deverão facultar apresentação de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF - no prazo de 30 (trinta) dias referente a parte do crédito tributário julgado procedente e informar que após este prazo o processo será encaminhado ao CARF para julgamento do Recurso de Ofício referente a parte do crédito tributário julgado improcedente. Observe-se que pessoas jurídicas INAPTAS devem ser intimadas por Edital, conforme dispõe parágrafo 1º, artigo 23 do Decreto 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Em 09/11/2011, foi afixado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto - SP o Edital nº 002/2011, nos termos abaixo transcritos:

Edital no 002/2011

Pelo presente EDITAL, nos termos do art. 23, III, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, por se encontrar em lugar incerto e ignorado, fica o contribuinte, abaixo citado, INTIMADO a pagar o débito referente ao processo abaixo, ou a apresentar recurso, dentro do prazo de trinta dias, contados do 16º (décimo sexto) dia da data da afixação deste.

Decorrido o prazo supra, sem que tenha havido o pagamento do débito ou apresentação de recurso, deve ser lavrado o TERMO DE PEREMPÇÃO e o processo encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para cobrança executiva, findo o prazo de trinta dias para cobrança amigável previsto no art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Processo: 16004-000.345/2008-29

Interessado: DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS SÃO LUIS LTDA. CNPJ: 01.698.432/0001-80

Endereço: AV. EXPEDICIONÁRIOS BRASILEIROS, 139 - SANTA HELENA - FERNANDÓPOLIS – SP - CEP: 15600-000

Assim, resta claro que a Distribuidora de Carnes e Derivados São Luis Ltda. CNPJ 01.698.432/0001-80, contra quem foi lavrados os Autos de Infrações de fls. 2053/2083, não interpôs Recurso Voluntário para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada pela primeira instância.

1 - QUANTO AOS DESIGNADOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS: ALFEU CROZATO MOZAQUATRO, CPF 774.063.388-72; VALDER ANTONIO ALVES, CPF 958.156.358-04; MARCELO BUZOLIN MOZAQUATRO, CPF 191.629.148-12; PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO, CPF 248.938.488-01; INDÚSTRIAS REUNIDAS CMA LTDA., CNPJ 89.633.945/0001-54; e CM-4 PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 02.082.773/0001-90:

Inicialmente cabe registrar, que o contribuinte Valder Antonio Alves, CPF 958.156.358-04, designado como responsável solidário, não interpôs Recurso Voluntário para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Quanto aos demais designados como responsáveis solidários, o presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Observa-se que os recorrentes foram considerados responsáveis solidários, em razão de suposta caracterização de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária do Processo Administrativo Fiscal em tela, o qual tem a empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Luis Ltda. como sujeito passivo.

Da análise preliminar dos autos se verifica, que a autoridade fiscal considerou os apontados como responsáveis solidários pelos motivos que se seguem:

1. ALFEU CROZATO MOZAQUATRO, CPF 774.063.388-72, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente Termo, sendo, portanto, solidariamente obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 121 e 124, inciso I, do CTN. Ademais, também ficou caracterizada a sua responsabilidade pessoal em função de exercer a administração de fato da fiscalizada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN;

2. MARCELO BUZOLIN MOZAQUATRO, CPF 191.629.148-12, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente Termo, sendo, portanto, solidariamente obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 121 e 124, inciso I, do CTN;

3. PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO, CPF 248.938.488-01, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente Termo, sendo, portanto, solidariamente obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 121 e 124, inciso I, do CTN;

4. INDÚSTRIAS REUNIDAS CMA LTDA., CNPJ 89.633.945/0001-54, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente Termo, sendo, portanto, solidariamente obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 121 e 124, inciso I, do CTN.

5. CM-4 PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 02.082.773/0001-90, teve interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente Termo, sendo, portanto, solidariamente obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 121 e 124, inciso I, do CTN.

A sujeição passiva dos responsáveis, nos casos em que foi atribuída pela fiscalização com fundamento nos arts. 121, 124 e 135 do Código Tributário Nacional e decorrente da presunção de ocorrência do evidente intuito de fraude, sempre foi rejeitada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais mediante a interpretação de que dito dispositivo tratava de responsabilidade pessoal, portanto exclusiva. Nesse passo, uma vez que a empresa, no papel de contribuinte da obrigação tributária, não fora excluída do seu pólo passivo, a responsabilidade tributária somente poderia ser ativada em caráter subsidiário (supletivo), mas nunca solidário.

Assim sendo, cumpre examinar os recursos apresentados pelos indigitados responsáveis solidários.

De início, entendo que a validade (ou não) da indicação de uma terceira pessoa como responsável solidário, em lançamento de ofício, em situações como a deste processo, comporta discussão no âmbito do Processo Administrativo. É que a identificação do sujeito passivo, e é disso que se trata neste caso, é parte do procedimento administrativo do lançamento, contra o qual é garantido aos apontados sujeitos passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Note-se que não se trata, no caso concreto em exame, de solidariedade atribuída a pessoas expressamente designadas em lei, mas, como dito nos fundamentos da autuação, a pessoas que, de acordo com o entendimento da autoridade lançadora, teriam interesse comum no fato gerador do imposto, decorrente do fato de terem praticado diretamente ou tolerado a prática de atos abusivos e ilegais quando em posição de influir para a não ocorrência dos mesmos e/ou serem administradores, com poderes de decisão sobre a gestão da empresa.

A peça acusatória assim se manifesta, nesta parte:

Considerando todo o exposto acima, o Relatório da Polícia Federal e, principalmente, as provas de vinculação apresentadas no tópico "111.7. DOS TITULARES DE FATO DA FISCALIZADA" acima, fica comprovado que a fiscalizada foi administrada de fato por Alfeu Crozato Mozaquatro com apoio de seus filhos Marcelo Buzolin Mozaquatro e Patricia Buzolin Mozaquatro como também por Valder Antonio Alves, o qual sofria influência direta de Alfeu. No entanto, após a admissão formal de Valder no quadro social da fiscalizada, essa influência, embora tenha permanecido durante todo o ano-calendário de 2002, diminuiu em função da substituição da fiscalizada pela empresa Coferfrigo ATC Ltda. no esquema de sonegação fiscal do Grupo Mozaquatro.

As responsabilidades de Alfeu Crozato Mozaquatro e Valder Antonio Alves decorrem do fato de terem praticado diretamente ou tolerado a prática de atos abusivos e ilegais quando em posição de influir para a não ocorrência dos mesmos.

Vinicius dos Santos Vulpini e os antigos sócios, José Francisco Rodrigues Neto e Valter Francisco Rodrigues Junior, são interpostas pessoas, sem capacidade de administrar a fiscalizada, possuindo modestos patrimônio e rendimentos declarados, insuficientes para reparar os danos provocados ao erário público decorrentes da sonegação fiscal praticada.

Valder Antonio Alves também tem modestos rendimentos e patrimônio declarados, mas sua movimentação financeira atingiu mais de novecentos mil reais no ano-calendário de 2002, o que equivale a mais de setenta vezes os rendimentos declarados. Esse fato reforça a tese de que ele auferiu enormes benefícios com o esquema e utilizou artifícios para esconder seu patrimônio das execuções fiscais, colocando seus bens em nome de parentes.

Obs.: No Demonstrativo dos Rendimentos e Patrimônios dos Sócios, em anexo, fica demonstrada a condição de cada um dos sócios e ex-sócios.

Em suma, a fiscalizada é uma empresa registrada em nome de pessoas sem patrimônio relevante. Considerando o último patrimônio declarado de cada um dos sócios, verificamos que a soma dos mesmos (pouco mais de trezentos mil reais) é insuficiente para reparar os danos ao erário público, razão pela qual o lançamento sem vinculação aos titulares de fato não faz sentido nem produzirá os efeitos jurídicos necessários.

Ademais, Alfeu Crozato Mozaquatro com apoio de seus filhos, já citados, na engrenagem fraudulenta, utilizou as empresas CM-4 Participações Ltda. e Indústrias Reunidas CMA Ltda., sendo que a primeira ostenta a qualidade de arrendatária das plantas frigoríficas e possui a maior parte dos bens do Grupo Mozaquatro, ao passo que os sócios da fiscalizada são pessoas sem patrimônio pessoal suficiente para responder pelos débitos sociais.

Ora, o entendimento da autoridade fiscal quanto a esse aspecto da matéria tributária é passível de contestação, da mesma forma que os demais aspectos do lançamento, sendo legítimos para se opor às conclusões da autoridade lançadora os indigitados responsáveis solidários.

Quanto ao mérito da questão, cumpre assinalar, de início, que a sujeição passiva tributária, sendo elemento essencial do lançamento, se subordina ao princípio da legalidade estrita. É dizer, as possibilidades de sujeição passiva se submetem aos limites e às condições definidas em lei.

Pois bem, o Código Tributário Nacional – CTN, no seu artigo 121 assim delimita as possibilidades, em geral, da sujeição passiva tributária principal. Diz, verbis:

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.

A doutrina caminha unida no entendimento que essa relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador corresponde à própria realização do fato gerador. Isso é particularmente claro quanto aos fatos geradores definidos em função de estado da pessoa, isto é, ser proprietário de imóvel, importar mercadoria, obter a disponibilidade de renda, etc. Assim, o sujeito passivo emerge da própria definição do fato gerador. Na peculiar expressão de Paulo de Barros Carvalho, “é no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.”

A mim me parece claro, portanto, que o artigo 121 do Código Tributário Nacional só deixa margem a duas possibilidades de sujeição passiva tributária, isto é, à possibilidade de se imputar a uma pessoa a obrigação de pagar tributo ou penalidade: ter relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos acima referidos, ou ser expressamente apontadas pela lei.

Dito isso, passo ao exame do caso concreto, em que a autuação aponta como fundamentos para a imputação de responsabilidade solidária, os artigos 124, I e 135, III. Passo ao exame desses outros dispositivos. Reza o art. 124, verbis:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Cuida-se no caso, da hipótese referida no inciso I. A questão aqui é definir o alcance da expressão “interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto”, tema controvertido dada a vagueza da expressão. Paulo de Barros Carvalho a reconhece quando diz que “o interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores”, mas exclui a simples participação nos acontecimentos envolvendo o fato gerador como critério definidor do vínculo de solidariedade. Diz Paulo de Barros, “aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”. É dizer, não basta participar dos fatos envolvendo os acontecimentos caracterizadores do fato gerador. É como no exemplo mencionado por Paulo de Barros Carvalho de uma operação de compra e venda de mercadorias, onde ambos, comprador e vendedor, têm interesse comum na operação, porém não se cogita de responsabilidade solidária entre ambos.

Concordando com essas ponderações, penso que o “interesse comum” referido no inciso I do art. 124 deve ser interpretado em conformidade com o limite estabelecido no inciso I do art. 121. Isto é, se o art. 121 limita as possibilidades de sujeição passiva às pessoas expressamente apontadas pela lei e àquelas que têm relação pessoal e direta com o fato gerador, ao versar sobre a responsabilidade solidária, não pode o mesmo Código Tributário Nacional referir-se a situação que amplia essas possibilidades. É dizer, esse interesse comum referido no inciso I deve, necessariamente, estar associado a uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Assim, além das pessoas expressamente apontadas pela lei, seriam solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo pessoas que tenham, em comum, relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Luciano Amaro propõe a seguinte solução para a interpretação do art. 124, I coerente com a regra do art. 121, I, a saber:

O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse

à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.

Penso que a grande virtude dessa construção é explicitar a vinculação do interesse comum do art. 124, I à condição de sujeito passivo como contribuinte, do 121, I. Isto é, para figurar como obrigado solidário com base no art. 124, I a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. A sujeição passiva solidária decorreria da impossibilidade de divisão, dado o interesse comum, da parcela da obrigação a ser imputada a cada um ou mesmo da opção do legislador, no caso de interesse comum, de atribuir responsabilidade solidária, sem interferir na divisão, entre os co-obrigados da parcela de cada um. O exemplo geralmente mencionado pela doutrina e referido por Luciano Amaro é o da co-propriedade de imóvel. Todos os co-proprietários estariam na situação referida no art. 121, I e, portanto, poderiam ser considerados contribuintes, pelo menos em relação ao seu quinhão.

Não basta, portanto, para ser apontado responsável solidário, nos termos do art. 124, I do Código Tributário Nacional, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que envergue a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc.

No caso que se examina, trata-se de lançamento para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). A autuação não demonstra que os indigitados obrigados solidários tenham sido os beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreram diretamente para o pretense evidente intuito de fraude, ocultando os fatos geradores através de meios fraudulentos, bem com as responsabilidades decorrem do fato de terem praticado diretamente ou tolerado a prática de atos abusivos e ilegais quando em posição de influir para a não ocorrência dos mesmos.

Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do Código Tributário Nacional.

A autuação menciona, também, como fundamento da imputação de responsabilidade solidária o art. 135, III, que a seguir transcrevo:

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 estatuto:

(...)

II – os mandatários, prepostos ou empregados;

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

O referido artigo do Código Tributário Nacional versa, expressamente, sobre responsabilidade pessoal, portanto, exclusiva. É dizer, no caso de aplicação do referido comando legal, o Contribuinte deve ser, necessariamente, excluído do pólo passivo da relação obrigacional.

Não foi o que ocorreu no caso concreto, que apontou a pessoa jurídica Distribuidora de Carnes e Derivados São Luis Ltda. como sujeito passivo e os recorrentes na condição de responsáveis solidários.

Para admitir-se, no caso, a responsabilidade solidária, com fundamento no 135, II e III, ter-se-ia, necessariamente, que excluir a contribuinte Distribuidora de Carnes e Derivados São Luis Ltda. do pólo passivo.

De qualquer forma, apesar da referência feita na autuação ao artigo 135, III, não é disso que se trata neste processo. Não só pelo fato de o lançamento ter apontado a empresa como contribuinte mas, também, pelo fato de que o fundamento fático referido na autuação é o de ter os indigitados obrigados solidários, interesse comum no fato gerador.

Assim, também não se mantém a responsabilidade solidária com fundamento o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Razão pela qual é de se excluir os recorrentes como responsáveis solidários.

Tendo em vista o cancelamento da sujeição passiva solidária, fica prejudicada a arguição quanto aos demais itens do Recurso Voluntário interposto pelos titulares responsáveis solidários.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e no que diz respeito ao recurso voluntário interposto pelos titulares responsáveis solidários dar provimento ao recurso para afastar a responsabilidade solidária de Alfeu Crozato Mozaquatro, CPF 774.063.388-72; Marcelo Buzolin Mozaquatro, CPF 191.629.148-12; Patricia Buzolin Mozaquatro, CPF 248.938.488-01; Indústrias Reunidas CMA Ltda., CNPJ 89.633.945/0001-54; e CM-4 Participações Ltda.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Voto Vencedor

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Inicialmente, cabe registrar que este voto tem como foco a posição do relator que resultou parcialmente vencido visto que excluía a responsabilidade das pessoas físicas arroladas como solidárias por entender que as disposições constantes no artigo 135, II e III, do CTN importam, obrigatoriamente, na exclusão do contribuinte direto do pólo da obrigação tributária.

Dado ao resultado do julgamento, cabe a este redator-designado apontar as razões pelas quais, em relação às pessoas físicas, diverge da posição do relator. Quanto à exclusão das pessoas jurídicas Indústrias Reunidas CMA Ltda e CM-4 Participações Ltda não será tratada neste voto.

Quanto à posição do relator reconheço que ela segue a linha de respeitável posição doutrinária trilhada por Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho, Rita Maria Ferragut, Andréa Darzè, Renato Becho, dentre outros. A ousadia em divergir do relator e de tão abalizada doutrina me obrigou a reflexões sobre o tema¹ sendo que adoto, como razões de decidir, o que escrevi em artigo recentemente publicado.

"Responsabilidade de Terceiros por Atos Praticados com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato Social ou Estatutos

O capítulo que trata da responsabilidade tributária é composto de quatro seções. A Seção I com as disposições gerais - art. 128; a Seção II com as responsabilidades dos sucessores - art. 129 a 134; a Seção III tratando da responsabilidade de terceiros - art. 134 e 135 e; a Seção IV referindo-se à responsabilidade por infrações - art. 136 a 138.

Ao fazer referência à responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, em que pese o artigo 135 estar inserido na seção III, não há dúvidas de que a norma nele contida refere-se a infrações e a consequência que prevê tem caráter de sanção.

Como dito anteriormente, há elementos do fato gerador da obrigação tributária principal e elementos da obrigação da responsabilidade de terceiros por atos ilícitos, cada qual com seu sujeito. Não se pode confundir os fatos que desencadeiam o vínculo entre o contribuinte e o Fisco e os fatos que possibilitam a exigência do tributo de um terceiro não integrante da relação jurídico-tributária. Visualizam-se aqui duas normas de incidência, uma que incide sobre fatos lícitos (regra-matriz de incidência tributária) e outra que incide sobre fatos ilícitos (regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiro por ato ilícito). Ademais, enquanto para a regra-matriz de incidência tributária, salvo exceção em lei, a responsabilidade independe da

as pessoas que indica não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada. A presença do responsável, daquele a que é atribuída a responsabilidade tributária nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não exclui a presença do contribuinte"².

Em oposição ao nosso entendimento encontra-se boa parte da melhor doutrina. Sobre o assunto, observa-se a lição de Paulo de Barros Carvalho:

"As situações acima relacionadas desencadeiam as implicações jurídicas estipuladas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, respondendo o administrador pessoalmente pelos débitos tributários a cujo surgimento deu causa. Ainda que, eventualmente a sociedade beneficie-se de tais atos, competirá ao administrador responder pessoalmente pela obrigação. A relação jurídica de responsabilidade tributária não se altera em função da sociedade ter-se beneficiado do ato ilícito, pois inexistente previsão legal neste sentido. Para os fins da relação existente entre o Fisco e o responsável, o benefício usufruído pela sociedade é irrelevante, não havendo solidariedade nem subsidiariedade, mas somente obrigação pessoal do administrador pelo pagamento do valor correspondente ao tributo e penalidades pecuniárias"³.

Maria Rita Ferragut, por sua vez, ao tratar da matéria, lança e responde a seguinte pergunta:

"Ser pessoalmente responsável significa que a responsabilidade é pessoal, solidária ou subsidiária?

Não temos dúvida em afirmar que ela é pessoal. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário de qualquer obrigação. O sujeito passivo que realizou o evento sequer chega a participar da relação jurídica tributária.

Assim, a responsabilidade é pessoal, e não é subsidiária ou solidária"⁴.

Na mesma linha, Andréa M. Darzé cita Aliomar Baleeiro⁵ e Alberto Xavier⁶, e assim se posiciona sobre o tema:

"Da prática de qualquer dos atos ilícitos discriminados no artigo 135, devidamente relatado pela linguagem das provas, a obrigação de pagar tributos passa a recair integral e exclusivamente sobre a pessoa do infrator, deixando de existir fundamento para a válida exigência do devedor original. Em contrapartida, caso já exista no ordenamento norma individual e concreta na qual o contribuinte figure como devedor, surge a necessidade de revogá-la."

"A exclusão do dever do realizador do fato jurídico tributário é justamente uma das consequências jurídicas da certificação do ato ilícito tendente a impedir ou dificultar, voluntariamente, a constituição do crédito contra o seu devedor originário. A outra, obviamente, é a imputação do débito ao infrator."

Em termos mais diretos, a aplicação da norma sancionatória implica na anulação do crédito já lançado contra o contribuinte ou impede o seu lançamento, por força da

² MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. v. II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 594.

³ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 628.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro 2009. Noeses. 2ª p. 118-119.

⁵ BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995, p. 755.

⁶ XAVIER, Alberto. Contribuinte responsável no imposto de renda sobre juros pagos a residentes no exterior. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 15, nº 55, jan./mar. 1991, p. 93-94.

influência sintática que produz relativamente ao enunciado da sujeição passiva da regra-matriz em sentido amplo"⁷.

A posição da doutrina acima indicada não nos parece oferecer a melhor interpretação da norma. Não há como sustentar a posição de Rita Ferragut, por exemplo, quando afirma que "o sujeito passivo que realizou o evento sequer chega a participar da relação jurídica tributária."

Imaginemos, por exemplo, situação em 31 de dezembro em que a pessoa jurídica não apura imposto a pagar e, posteriormente, em procedimento de fiscalização, lavra-se contra ela auto de infração para exigir-lhe a quantia de R\$ 1.000.000,00 a título de IRPJ e CSLL, correspondente ao citado ano-calendário. Até a data em que foi lavrado o auto de infração as pessoas indicadas no artigo 135 do CTN não tinham praticado quaisquer atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ato contínuo, apresentada impugnação pela empresa, instaura-se processo administrativo e oito anos depois é proferida decisão definitiva mantendo o lançamento, que atualizado chega a R\$ 2.000.000,00. Antevendo a inscrição em dívida ativa e execução judicial, um dos sócios, que sequer guardava tal condição na época da notificação do auto de infração, para evitar o pagamento, retira do caixa da empresa exatamente o valor do débito, apropriando-se dos recursos, sem que a pessoa jurídica tenha condições de adimplir com o crédito tributário. Neste caso, não há como negar a existência de relação jurídico-tributária entre a empresa e Fisco. A norma tributária que incidiu sobre os fatos produziu efeitos, tanto assim o é que o crédito foi regularmente constituído. O desvio dos recursos oito anos mais tarde, cujo nexos causal resultou na impossibilidade da empresa de pagar os tributos lançados no passado, não faz desaparecer a relação jurídico-tributária existente entre a pessoa jurídica e o Fisco. O que surgiu com o comportamento do sócio que desviou os recursos foi uma nova relação jurídico-tributária de caráter sancionatório tendo como pressuposto de fato o desvio dos recursos, como sujeito passivo o sócio que desviou, como nexos causal a impossibilidade da empresa de pagar os tributos e como grandeza material o valor crédito inadimplido, até o limite dos recursos desviados.

Igualmente, não concordamos com a posição de Andréa Darzé quando afirma que em tais situações, "caso já exista no ordenamento norma individual e concreta na qual o contribuinte figure como devedor, surge a necessidade de revogá-la." A obrigação que decorre da norma individual e concreta entre o contribuinte e o Fisco, caracterizada pelo lançamento, permanece no sistema e se extinguirá juntamente com o crédito dela decorrente. A prosperar a tese da necessidade de revogação da norma individual e concreta entre o contribuinte e o Fisco, se o terceiro responsável não adimplir o crédito tributário, na hipótese da empresa, em momento posterior, vir a adquirir condições de suportar o débito para com o Fisco, resultaria na impossibilidade de exigência em relação a ela, pois a norma individual e concreta estaria revogada. O Direito, como ciência que é, não admite interpretações desprovidas de razoabilidade.

Quanto ao argumento da autoridade fiscal de que Alfeu Crozato Mozaquatro com apoio de seus filhos, utilizou as empresas CM-4 Participações Ltda. e Indústrias Reunidas CMA Ltda., não torna estas solidárias (art. 121 e 124) pela obrigação tributária. Aqueles que se

Processo nº 16004.000345/2008-29
Acórdão n.º **1402-001.423**

S1-C4T2
Fl. 35

utilizaram indevidamente das empresas CM-4 e CMA podem vir a ser responsáveis por débitos destas. Contudo, se estas foram utilizadas e não se utilizaram da autuada, não podem vir a ser responsabilizadas por débitos desta.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto pelas pessoas físicas.

(Assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva.