



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720206/2014-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.288 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente NOVA SUPRI DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE INFORMATICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS. INCOMPETÊNCIA

Não tem o julgador administrativo competência para analisar as controvérsias relativas ao arrolamento de bens. Súmula CARF nº 109.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

ART. 124 DO CTN. HIPÓTESE DE SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

"A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64" (Súmula CARF nº 25).

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE.

A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais.

O fato de o terceiro assinar cheques em nome da empresa, atuando como seu administrador, inclusive no período em que não mais figurava como sócio de direito, comprova a prática de atos com infração ao contrato social e evidencia o nexo-causal entre a administração da sociedade e o surgimento da obrigação tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Aplica-se às exigências decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic - Relator

(documento assinado digitalmente)

Nome do Redator - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

Relatório

Discute-se nos autos a exigência de IRPJ, na sistemática do lucro arbitrado, e dos tributos reflexos CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, relativos ao ano-calendário de 2009, acrescidos de juros e multa de ofício de 150% sobre a suposta receita decorrente da revenda de mercadorias pela NOVA SUPRI DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA LTDA-EPP (“empresa”) e 75% sobre os demais valores creditados na conta bancária da empresa de origem supostamente não comprovada.

Constatado que a empresa, no ano-calendário de 2009, não apresentou DIPJ e recolheu tributos e contribuições com o código do lucro presumido, a Fiscalização iniciou procedimento fiscal e intimou a empresa e, posteriormente, seus sócios, ANA CLARA DA CRUZ GOMES e ELÉRCIO LUIZ LACO SALDANHA a apresentar documentos e esclarecimentos.

Diante da ausência de respostas, em 29.09.2013, a Fiscalização encaminhou Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (“RMF”), com base no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, a diversas instituições financeiras, tendo, como motivação, a presença de indícios de que o titular de direito da empresa é interposta pessoa do titular de fato. Em seu relatório, a Autoridade Fiscal afirma que a fiscalização decorreu de ofício recebido do Ministério Público Federal, que menciona possível envolvimento da empresa com crime de contrabando, descaminho e formação de quadrilha, e justifica a suspeita de interposta pessoa no fato de a empresa e seus sócios não terem sido localizados e a movimentação financeira em nome da empresa totalizar R\$ 15.989.135,35 (fls 81-82).

Posteriormente, em 10.01.2014, a empresa e seus sócios ANA CLARA DA CRUZ GOMES e ELÉRCIO LUIZ LACO SALDANHA foram intimados, por edital, a esclarecer os créditos, discriminados dia a dia, efetuados na conta bancária perante o Banco do Brasil S/A referentes a depósitos, TEDs e transferências e os créditos perante o Banco Bradesco S/A referentes a liquidação de cobrança e depósitos, TEDs e transferências (fls 1296-1335). Entretanto, os referidos sócios se mantiveram silentes.

Na mesma data, a intimação para justificar e comprovar a origem dos créditos efetuados nas referidas contas foi encaminhada pelos correios a DANTE ALIGHIERI MANTUAN, sócio da empresa à época dos fatos (fls. 1336-1373). Após pedido deferido de prorrogação de prazo, DANTE ALIGHIERI MANTUAN apresentou Livro de Registro de Saída de Mercadorias da empresa, que, supostamente, continha todas as notas de saída de mercadorias no ano-calendário de 2009. No entanto, a Autoridade Fiscal concluiu que não foi possível identificar a origem dos depósitos bancários a partir da análise do Livro de Registro de Saída de Mercadorias, que contém valores muito inferiores aos indicados nos extratos bancários.

Diante disso, foi lavrado auto de infração, para a exigência do IRPJ e tributos reflexos em razão da suposta prática das seguintes infrações: (i) omissão de receita da atividade, com base nos artigos 3º da Lei nº 9.249/95 e 537 do RIR/99 e (ii) omissão de receita por presunção legal, com base nos artigos 3º da Lei nº 9.249/95 e 42 da Lei nº 9.430/96 c/c o art. 537 do RIR/99. Em razão da não apresentação de livros e escrituração contábil, os tributos foram apurados na sistemática do lucro arbitrado e deduzidos dos montantes declarados em DCTF e recolhidos a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins no período.

Ademais, a Fiscalização aplicou multa de 150% sobre o valor dos tributos decorrentes de omissão de receita da atividade, com base no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, por suposta falta de recolhimento de imposto ou ausência de declaração com sonegação, fraude ou conluio; e multa de 75% sobre os tributos resultantes de omissão de receita por presunção legal, com base no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Em razão de a empresa e seus sócios ANA CLARA DA CRUZ GOMES e ELÉRCIO LUIZ LACO SALDANHA não terem sido localizados em seus respectivos endereços, a Fiscalização presumiu a dissolução irregular da sociedade, nos termos da Súmula 435 do STJ, e, com base nos artigos 124 e 135 do CTN, lavrou Termo de Sujeição Passiva Solidária contra ANA CLARA DA CRUZ GOMES, ELÉRCIO LUIZ LACO SALDANHA e DANTE ALIGHIERI MANTUAN, sócio até setembro de 2009, mas que continuou a assinar cheques da empresa até dezembro de 2009 (fls. 1656-1664). Além disso, sustentou a Fiscalização que os sócios ANA CLARA DA CRUZ GOMES e ELÉRCIO LUIZ LACO SALDANHA seriam interpostas pessoas, tendo em vista não disporem de capacidade financeira

para a aquisição das cotas da empresa, conforme atesta as correspondentes DIRPF, não terem sido localizados nos endereços constantes dos cadastros da Receita Federal e estarem com os CPF cancelados.

Por fim, Autoridade Fiscal arrolou bens de ANA CLARA DA CRUZ GOMES, ELÉRCIO LUIZ LACO SALDANHA e DANTE ALIGHIERI MANTUAN e lavrou contra eles Representação Fiscal para Fins Penais, que é objeto do Processo Administrativo nº 19515.720288/2014-74.

Intimados da lavratura do auto de infração, apenas DANTE ALIGHIERI MANTUAN apresentou impugnação, na qual sustentou, em síntese: (i) inconstitucionalidade do arrolamento, tendo em vista que foi arrolado bem de propriedade exclusiva de sua esposa e, nos termos da Súmula Vinculante nº 21 do STF, é inconstitucional a exigência de arrolamento para a admissibilidade do recurso administrativo; (ii) nulidade do auto de infração, por ausência de motivação, em razão de se basear na presunção de que o Impugnante, ora Recorrente, seria sócio da empresa no período pelo simples fato de ter deixado cheques assinados após a sua retirada da sociedade; (iii) nulidade do auto de infração por a ausência de comprovação dos fatos pela Autoridade Fiscal, que indevidamente atribuiu ao Impugnante, ora Recorrente, o ônus de fazer prova negativa acerca da sua responsabilidade; (iv) nulidade do auto de infração, por violação à ampla defesa, ante à ausência de demonstração clara dos motivos que levaram à caracterização da solidariedade; (v) nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solitária, por ser sua lavratura ato privativo da PGFN nos termos da Lei n.º 6.830/80; (vi) impossibilidade de responsabilização de sócio quando não há participação na relação que levou à ocorrência do fato gerador ou liquidação de sociedade de pessoas, nos termos do art. 134, VII, do CTN; (vii) ilegitimidade passiva do Impugnante, ora Recorrente, vez que se retirou da sociedade antes do período autuado, impossibilitando a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto no período, nos termos do art. 135 do CTN; (viii) o inadimplemento da obrigação tributária, por si só, não configura violação à lei, contrato social ou estatuto, a atrair a responsabilidade nos termos do art. 135 do CTN; (ix) descabimento da multa qualificada, tendo em vista que não agiu com fraude, conluio ou sonegação; (x) não incidência de juros de mora sobre multa de ofício; e (xi) o caráter desproporcional, irrazoável e confiscatório da multa de ofício imposta.

Em seguida, a DRJ proferiu o Acórdão nº 02-64.363, no qual, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

Ano-calendário: 2009

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis as pessoas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Não elididos os fatos que lhe deram causa, o termo de sujeição passiva solidária deve ser mantido.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

SÚMULA CARF Nº 34: INTERPOSTA PESSOA

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Regularmente intimado, DANTE ALIGHIERI MANTUAN interpôs recurso voluntário, sustentando, em síntese, (i) inconstitucionalidade do arrolamento, por violação à Súmula Vinculante nº 21 do STF, bem como a necessidade de exclusão de bem exclusivo de sua esposa; (ii) nulidade do auto de infração, por ausência de motivação, tendo em vista que, mesmo após sua saída da sociedade, continuou assessorando os sócios e assinando os cheques até que a titularidade das contas bancárias fosse alterada, donde, entretanto, não se presume que continuou sendo sócio de fato da empresa ou que deva ser responsabilizado pelos tributos não recolhidos; (iii) nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solitária, por ser sua lavratura ato privativo da PGFN nos termos da Lei n.º 6.830/80, bem como por ser ilegítimo o redirecionamento da dívida; (iv) inaplicabilidade do art. 124 do CTN, tendo em vista que participou da relação que resultou na ocorrência do fato gerador dos débitos em exigência, bem como do art. 134, VII do CTN, por não haver, no caso concreto, liquidação de sociedade de pessoas ou prática de ato ou omissão que possibilite a sua responsabilização; (v) ilegitimidade passiva, vez que se retirou da sociedade antes do período autuado; (vi) o inadimplemento da obrigação tributária, por si só, não configura violação à lei, contrato social ou estatuto, a atrair a responsabilidade nos termos do art. 135 do CTN; (vii) ausência de comprovação da responsabilidade solidária do Recorrente, o que resultou na inversão do ônus da prova e consequente nulidade do auto de infração; (viii) nulidade do auto de infração, por violação à ampla defesa, ante à ausência de demonstração dos motivos que levaram à responsabilização do Recorrente; (ix) descabimento da multa qualificada, tendo em vista que não agiu com fraude, conluio ou sonegação; (x) não incidência de juros de mora sobre multa de ofício; e (xi) o caráter desproporcional, irrazoável e confiscatório da multa de ofício imposta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Relator.

I - Admissibilidade

DANTE ALIGHIERI MANTUAN tomou ciência do acórdão recorrido em 30.07.2015 (fl. 1732) e interpôs o correspondente recurso voluntário em 27.08.2015 (fl. 1734). Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário.

O recurso voluntário cumpre com os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

II - Preliminares

a) Nulidades do Auto de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária

O Recorrente alega a nulidade do auto de infração por ausência de motivação e violação à ampla defesa. Isso porque, supostamente, o auto de infração não teria indicado os motivos que levaram à sua responsabilização, mas baseou-se na presunção de que o Recorrente continuou sendo sócio de fato da empresa, mesmo após a alienação de suas cotas. Além disso, sustenta que a ausência de provas da responsabilidade solidária inverteu o ônus da prova, o que, igualmente, enseja a nulidade do auto de infração.

De acordo com o Decreto nº 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

No presente caso, não vislumbro a ocorrência de preterição de direito de defesa ou de qualquer prejuízo para a Recorrente. O auto de infração subjacente preenche todos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972. O Termo de Verificação Fiscal e o Termo de Sujeição Passiva Solidária que o acompanham são minuciosos na descrição das supostas infrações, bem como da motivação que ensejou a responsabilização do Recorrente, propiciando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Confira-se os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal e do Termo de Sujeição Passiva Solidária:

“Constatamos que DANTE ALIGHIERI MANTUAN (...), pertenceu ao quadro societário da empresa até 30/09/2009, em sessão de 30/09/2009, constante do extrato da JECESP.

Em pesquisa aos cheques emitidos acima de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo contribuinte Nova Supri Distribuidora de Produtos de Informática Ltda., constatamos que tanto os cheques emitidos do Banco Bradesco S/A. e Banco do Brasil S/A., constam a assinatura igual ao do cartão de assinatura do Sr. DANTE ALIGHIERI MANTUAN” (fl. 1534).

“(…) constatamos que os cheques assinados da empresa, no período de janeiro a dezembro de 2009, anexos ao presente processo, estão todos assinados por Dante Alighieri Mantuan, mesmo após a sua retirada da empresa, conforme se constata no extrato da Junta Comercial, em sessão de 30/09/2009” (fl. 1540).

05 – Participou também da sociedade DANTE ALIGHIERI MANTUAN na situação de sócio e administrador (...), tendo se retirado da sociedade em sessão na JUCESP de 30/09/2009 (...). Observa-se que mesmo após a sua saída, continuou a assinar cheques

até dezembro de 2009, onde foram encontradas irregularidades conforme Termo de Verificação Fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2009.

06 – Constatamos também que a, mesmo constante do estrato da JUCESP (...).

07 – A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou súmula pacificando entendimento sobre a dissolução de empresas que deixam de funcionar em seus domicílios fiscais e não comunicam essa mudança de modo oficial. Isso passa a ser considerado irregular. A súmula, de número 435, tem a seguinte redação:

‘Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente’.

(...) 08 – Os Termos de Sujeição Passiva Solidária, foram elaborados, em virtude de o contribuinte não ter sido localizado em seu endereço e, os sócios não foram localizados em seus endereços constantes no cadastro da Receita Federal do Brasil.

Salientamos também, não terem apresentado a documentação contábil, bem como a ausência da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) do Ano-calendário 2009.

09 – Ante o exposto, restou caracterizada, em tese, sujeição passiva solidária do ex sócio e administrador DANTE ALIGHIERI MANTUAN (...), nos termos do artigo 124 e 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional)” (fl. 1663).

Dos trechos acima transcrito resta claro que o Recorrente foi considerado responsável solidário, com base nos artigos 124 e 135 do CTN, por ter sido sócio de direito (até setembro de 2009) e de fato (de setembro a dezembro), bem como administrador efetivo da empresa autuada, que foi presumida dissolvida irregularmente. Ora, tanto a motivação que ensejou a responsabilização do Recorrente estava clara, que foi contestada em sede de impugnação e recurso voluntário, nos quais o Recorrente sustenta que continuou assessorando os sócios e assinando os cheques da empresa até que a titularidade das contas bancárias fosse alterada.

Com relação à comprovação dos fatos que motivaram a lavratura do auto de infração, igualmente não há que se falar em insuficiência. As tentativas de intimação postal da empresa pela Receita Federal foram infrutíferas (fl. 6-17). A Ficha Cadastral da empresa perante a JUCESP aponta que o Recorrente foi sócio da empresa autuada no período de 22.11.2007 até 30.09.2009 (fl. 36). Por fim, os documentos fornecidos pelo Banco Bradesco S/A (fls. 184-708) e pelo Banco do Brasil (fl 761-889) comprovam que o Recorrente assinou todos os cheques da empresa em valor superior a R\$ 20.000,00, no ano-calendário de 2009, mesmo após a sua retirada da sociedade.

Portanto, os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal e do Termo de Sujeição Passiva Solidária, com os correspondentes documentos de suporte, propiciaram ao Recorrente o pleno exercício do direito de defesa. Tanto é assim que, frise-se, o Recorrente refutou os fatos que levaram à sua responsabilização, sem, entretanto, apresentar qualquer prova de que, no período autuado, não foi sócio (de fato ou de direito) da empresa ou não tinha poderes de gerência ou, ainda, da origem dos recursos depositados na conta bancária da empresa.

Por fim, sustenta o Recorrente a nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solitária, por ser sua lavratura ato privativo da PGFN nos termos da Lei n.º 6.830/80.

Inicialmente, cumpre destacar que Termo de Sujeição Passiva Solitária não se confunde com o redirecionamento da execução fiscal ou com qualquer ato privativo da PGFN. Trata-se de procedimento por meio do qual a responsabilidade tributária é imputada a terceiro que não consta da relação tributária como contribuinte ou substituto tributário, permitindo ao terceiro o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa já na esfera administrativa.

Nos termos dos artigos 2º e 3º da Portaria RFB nº 2284/2010, vigente quando da lavratura do auto de infração, incumbe aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, sempre que identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos no procedimento de constituição do crédito tributário, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado. Em seguida, lavrado o auto de infração, todos os responsáveis devem ser intimados para apresentar a correspondente impugnação.

Acerca da possibilidade de lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solitária para imputar responsabilidade solidária aos sócios de pessoa jurídica já se manifestou a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2005, 2006, 2007
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO.
POSSIBILIDADE.

Na constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, é cabível a lavratura do Termo de Sujeição Passiva para imputar aos sócios e/ou responsáveis da pessoa jurídica autuada a responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária. (Acórdão nº 9303-011.259, de 18.03.2021).

Portanto, tendo em vista a competência da Receita Federal para lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solitária, bem como a sua indispensabilidade para a concretização dos princípios do contraditório e da ampla defesa desde a esfera administrativa, não há que se falar na sua nulidade.

Diante do exposto, afasto as preliminares de nulidade do auto de infração e do termo de sujeição passiva solidária.

II - Mérito

a) Inconstitucionalidade do Arrolamento de Bens

O arrolamento de bens e direitos é o procedimento, previsto nos artigos 64 e 64-A da Lei nº 9.532/97, mediante o qual a Autoridade Fiscal, nos casos em que o crédito tributário supera R\$ 2.000.000,00 e 30% do patrimônio conhecido do sujeito passivo, identifica bens e direitos em montante suficiente para a satisfação do crédito tributário e efetua o registro no registro imobiliário ou órgão competente.

O procedimento de arrolamento de bens e direitos, entretanto, não é regido pelo Decreto nº 70.235/72, não tendo o julgador administrativo competência para analisar as controvérsias correlatas. Nesse sentido é a Súmula CARF nº 109, aprovada em 03.09.2018: “O

órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens”.

Ademais, não se aplica, ao arrolamento previsto nos artigos 64 e 64-A da Lei nº 9.532/97, a Súmula Vinculante nº 21 do STF. Isso porque a referida súmula refere-se ao arrolamento, outrora previsto no art. 33, §2º do Decreto nº 70.235/72 e declarado inconstitucional pelo STF na ADIN nº 1.976-7, que condicionava o seguimento do recurso voluntário ao depósito ou arrolamento de bens e direitos em valor equivalente a 30% dos débitos em exigência, que não é o caso do arrolamento efetuado nos presentes autos.

Assim, igualmente não procede o argumento do Recorrente de inconstitucionalidade do arrolamento de bens.

b) Qualificação da multa

Nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, ao sujeito passivo será aplicada multa de ofício de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido. (art. 72 da Lei nº 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

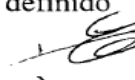
A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964” (Acórdão nº . 9101-005.686, de 13.08.21)

No presente caso, a qualificação da multa decorreu, basicamente, da omissão de receitas, supostamente de vendas, acompanhada da ausência de entrega de DIPJ no ano-calendário de 2009. Confira-se:

Termo de Verificação Fiscal (fl. 1536):

Constatou-se que a falta da comprovação de origem dos valores creditados/depositados nas contas bancárias no montante de **R\$ 12.651.794,01** (doze milhões, seiscentos e cinquenta e um mil, setecentos e noventa e quatro reais e um centavo), são créditos em extratos bancários com **operações características de vendas tais como cobrança de títulos**, demonstrados por Banco e por data, no Termo de Intimação Fiscal de **10/01/2014**.

Assim sendo, será constituído o crédito tributário decorrente dessa omissão de receita. Ao deixar de informar/esclarecer as receitas provenientes de operações de vendas, conforme o demonstrado acima, o contribuinte incorreu, em tese, no Crime Contra a Ordem Tributária, definido no artigo 1º da Lei.



Representação Fiscal para Fins Penais (fls. 2 e 3 do Processo nº Processo Administrativo nº 19515.720288/2014-74):

III - ILÍCITO

Artigo 1º da Lei nº 8.137/90:

"Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

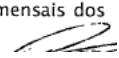
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)"

IV - DESCRIÇÃO DOS FATOS CARACTERIZADORES DO ILÍCITO

A empresa representada omitiu RECEITA DE VENDAS, não escriturando nos Livros Contábeis (sped contábil) e não informando em DIPJ ano-calendário de 2009 a totalidade das RECEITAS DE VENDAS AUFERIDAS, constatadas a partir dos créditos e depósitos efetuados nas contas bancárias de titularidade da empresa.

No Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal encontram-se detalhados os valores mensais dos



créditos e depósitos configurando a RECEITA DE VENDAS AUFERIDA no ano calendário 2009, objeto dessa Representação Fiscal para Fins Penais.

Verificamos a tentativa de ludibriar o fisco, não entregando a DIPJ AC 2009 (OMISSA) os valores de RECEITA BRUTA, apurados conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fica caracterizado OMISSÃO DE RECEITAS no ano-calendário de 2009 dos valores apurados na ação fiscal em epígrafe.

Sobre o tema, sustenta o Recorrente o descabimento da multa qualificada, tendo em vista que não agiu com fraude, conluio ou sonegação e o caráter desproporcional, irrazoável e confiscatório da multa que lhe foi aplicada.

Inicialmente, cumpre destacar que a multa imposta tem base no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, não cabendo ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou

graduar multa sob os fundamentos de desproporcionalidade, irrazoabilidade ou confisco. Isso porque não cabe ao CARF se manifestar sobre aspectos constitucionais da lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

No que se refere à ausência de fraude, conluio ou sonegação, a omissão de receitas, por si só, não é suficiente para a qualificação da multa de ofício. Nesse sentido são a Súmula CARF nº 25:

Súmula CARF nº 14

“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (**Aprovada pelo Pleno em 2006**).

Súmula CARF nº 25

“A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64” (**Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009**).

A presunção de omissão de receitas, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, desincumbe a Autoridade Fiscal de comprovar a efetiva omissão de receitas, invertendo o ônus da prova e atribuindo ao contribuinte o dever de refutar a presunção por meio da identificação dos recursos creditados em sua conta. Embora a presunção com base em depósitos bancários seja suficiente para caracterizar omissão de receita, ela não se presta, por si só, para qualificar a multa de ofício. Para a qualificação da multa de ofício é preciso que a Autoridade Fiscal demonstre, de forma objetiva, a prática de uma conduta dolosa pelo sujeito passivo, diversa da omissão de receitas, apta a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento pela Autoridade Fiscal.

Isto é, o depósito bancário de origem não identificada é suficiente para que a Autoridade Fiscal presuma a omissão de receitas, com base na autorização expressamente concedida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96. No entanto, não há base legal para a presunção de conduta dolosa a partir da presunção de omissão de receitas. Ao contrário do que ocorre com a presunção de omissão de receitas, é da Autoridade Fiscal o ônus de comprovar a prática de conduta dolosa pelo sujeito passivo para que a multa de mora possa ser qualificada. Caso assim não fosse, estaríamos diante de uma presunção (conduta dolosa) de uma presunção (omissão de receitas), o que é inadmissível para fins de qualificação da multa.

No presente caso, as condutas dolosas supostamente praticada pela empresa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento pela Autoridade Fiscal foram a não emissão de notas fiscais referentes à revenda de mercadorias, acompanhada da não apresentação da DIPJ no ano-calendário de 2009. No ano-calendário de 2009, entretanto, a empresa apresentou DCTF, na qual declarou valores de IRPJ, CSLL Contribuição ao PIS e Cofins menores do que o apurado pela Fiscalização (fl. 37-60).

A empresa e seus sócios ANA CLARA DA CRUZ GOMES e ELÉRCIO LUIZ LACO SALDANHA não foram localizados em seus respectivos endereços, razão pela qual a Fiscalização presumiu a dissolução irregular da sociedade, nos termos da Súmula 435 do STJ. Além disso, conforme constatou a Fiscalização os sócios ANA CLARA DA CRUZ GOMES e

ELÉRCIO LUIZ LACO SALDANHA seriam interpostas pessoas, tendo em vista não disporem de capacidade financeira para a aquisição das cotas da empresa, conforme atesta as correspondentes DIRPF, não terem sido localizados nos endereços constantes dos cadastros da Receita Federal e estarem com os CPF cancelados.

Tais condutas, ao meu ver, evidenciam o dolo da empresa, justificando a manutenção da multa qualificada.

Por fim, com relação à alegação de caráter desproporcional, irrazoável e confiscatório da multa de ofício imposta, cumpre destacar que não cabe ao CARF se manifestar sobre aspectos constitucionais da lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

Diante do exposto, devem ser mantidas as multas aplicadas à empresa.

c) Incidência de juros de mora sobre multa de ofício

Sustenta o Recorrente a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício. O tema, entretanto, está pacificado no âmbito deste conselho, sendo objeto da Súmula CARF nº 108:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Assim, não subsiste a alegação de não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

d) Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”¹. O

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”².

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

No presente caso, a responsabilidade do Recorrente foi embasada nos artigos 124 e 135 do CTN e decorre das seguintes condutas: (i) não localização da empresa no endereço constante do Cadastro da Receita Federal, quando das tentativas de intimação acerca do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 2013, o que levou à presunção de sua dissolução irregular com base na Súmula 435 do STJ; (ii) não localização dos atuais sócios da empresa em seus endereços constantes do cadastro da Receita Federal, também quando das tentativas de intimação em 2013; (iii) o fato de o Recorrente ser o único signatário dos cheques acima de R\$ 20.000,00 emitidos pela empresa no ano-calendário de 2009; (iv) o fato de o Recorrente continuar a assinar os cheques em nome da empresa até dezembro de 2009, mesmo após a alienação das suas cotas em setembro de 2009; (v) e a não apresentação de DIPJ em 2009.

Diante disso, resta perquirir se essas condutas se subsomem às hipóteses previstas nos artigos 124 e 135 do CTN.

(i) Art. 124 do CTN

No termos do art. 124 do CTN, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, as pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II).

As pessoas “designadas por lei” são aquelas cuja responsabilidade é expressamente atribuída pela legislação, não suscitando grandes dúvidas. O “interesse comum”, por sua vez, apesar da subjetividade, não deve ser objeto de alargamento conceitual imoderado apenas para fins de cobrança do crédito tributário. Isso porque “[a] *solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. [...] É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias*”³.

Assim, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Nesse sentido, ensina Regina Helena Costa:

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.118.

“A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional. (...) Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas ‘forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo’” (Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 276).

Diante disso, cronologicamente, primeiro, um terceiro deve ser responsabilizado pelo crédito tributário, passando a figurar no polo passivo da relação jurídica, ao lado do contribuinte ou em substituição a ele, para, então, incidir o comando do art. 124 do CTN, que determina a solidariedade entre aqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária;

A interpretação sistemática do Código Tributário Nacional confirma o entendimento de que o referido dispositivo não se presta a atribuir responsabilidade a terceiros, mas apenas a graduar a responsabilidade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Isso porque o art. 124 do CTN está dentro do “Capítulo IV – Sujeito Passivo” e não do “Capítulo V – Responsabilidade Tributária”.

Portanto, por se tratar de uma norma de solidariedade – e não de responsabilidade – o art. 124 não é suficiente para atribuir responsabilidade ao Recorrente, dependendo, a sua aplicação, da caracterização da condição de responsável tributário nos termos do art. 135, III, do CTN, como se verá adiante.

(ii) Art. 135 do CTN

Para se determinar o alcance do art. 135 do CTN é preciso analisá-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Geraldo Ataliba, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”⁴. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134, VII, do CTN, enquanto o art. 135, III, do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando esse entendimento Luis Eduardo Schoueri:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento” (Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614).

Aplicando tais lições ao caso concreto, tem-se que, dentre as condutas apontadas pela Autoridade Fiscal como sendo ensejadoras da responsabilização do Recorrente, a não localização da empresa ou dos sócios no endereço constante do cadastro da Receita Federal, em 2013, embora possa ser considerada infração à lei, não são atribuíveis ao Recorrente, que, de acordo com as provas dos autos, figurou como “sócio de fato” da empresa apenas até dezembro de 2009.

O fato de o Recorrente ser o único signatário dos cheques acima de R\$ 20.000,00, emitidos pela empresa, no ano-calendário de 2009, evidencia que figurava como administrador da sociedade. E a circunstância de o Recorrente continuar a assinar cheques após a alienação de suas cotas, em setembro de 2009, comprova que DANTE ALIGHIERI MANTUAN praticou atos com infração ao contrato social, tendo em vista que figurou como sócio de fato do contribuinte autuado. Tendo em vista que os débitos em discussão referem-se ao ano-calendário de 2009, configurado está o nexo-causal entre a administração da sociedade – realizada, em parte, com infração ao contrato social – e o surgimento da obrigação tributária.

Diante disso, tendo em vista a subsunção dos fatos atribuídos ao Recorrente DANTE ALIGHIERI MANTUAN à hipótese de responsabilização de terceiros prevista no art. 135 do CTN, e, por consequência, a aplicabilidade do art. 124 do CTN para atribuir responsabilidade a terceiros, mantenho a decisão recorrida no que se refere à responsabilidade tributária de DANTE ALIGHIERI MANTUAN.

III - Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic