



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720763/2014-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201-003.842 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrentes PAULO ROBERTO MURRAY - SOCIEDADE DE ADVOGADOS
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO DE IRPJ E IRRF. DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIAS. INOCORRÊNCIA. FATOS DISTINTOS.

Como o lançamento do IRPJ se deu devido à apuração de omissão de receitas da atividade, e o lançamento de IRRF teve por fundamento a apuração de pagamentos contabilizados, sem a identificação dos beneficiários ou comprovação da causa, não se sustenta a argumentação de duplicidade de incidência sobre os mesmos fatos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. O fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresenta DCTF's e DIPJ's zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIROS. ADMINISTRADOR. SONEGAÇÃO. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA.

Não comprovada a regular destinação da maior parte dos recursos auferidos pela sociedade, deve o administrador responder solidariamente pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica, porque configurada a atuação com excesso de poder, infração de lei e contrato social.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIROS. SÓCIOS NÃO ADMINISTRADORES. INTERESSE COMUM.

O interesse comum, previsto como hipótese de responsabilidade solidária pelo crédito tributário, não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. São solidárias as pessoas, físicas ou jurídicas, que realizam conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, estejam em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) em negar provimento ao recurso de ofício, por unanimidade; (ii) em dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para exonerar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar ordinário de 75%, por maioria, restando vencidos os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Lizandro Rodrigues de Sousa (relator) e Efigênio de Freitas Júnior, que mantinham a qualificação da multa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Gisele Barra Bossa. Foi negado provimento ao recurso voluntário do responsável tributário (Paulo Roberto Murray, CPF: 010.953.828-53 (administrador)), em favor do contribuinte (PAULO ROBERTO MURRAY - SOCIEDADE DE ADVOGADOS, CNPJ 46.357.737/0001-67), por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento. Votaram pelo provimento do recurso os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro. Votaram por negar provimento ao recurso os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Lizandro Rodrigues de Sousa (relator), Efigênio de Freitas Júnior e Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente), Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa (Relator), Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro.

Relatório

Trata-se de autos de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e das Contribuições para o Programa de Interação Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, de 23/07/2014, para constituir o crédito tributário no total de R\$ 2.893.903,00, incluídos o principal, a multa de ofício qualificada de 150% e os juros de mora, tendo em vista omissão de receita apurada no ano-calendário 2010. Por bem resumir o litígio, peço vênua para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 3611 e ss):

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e das Contribuições para o Programa de Interação Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, lavrados em 23/07/2014, pela Delegacia de Fiscalização – DEFIS de São Paulo/SP, para constituir o crédito tributário no total de R\$ 2.893.903,00, incluídos o principal, a multa de ofício qualificada de 150% e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta as irregularidades apuradas, no ano-calendário 2010, descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2232/2242, parte integrante da peça acusatória, que ora se transcreve:

Introdução

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF em referência, junto ao sujeito passivo acima identificado, verificamos os fatos descritos a seguir, os quais determinaram a constituição de ofício de crédito tributário em favor da Fazenda Federal do IRRF e do IRPJ, este com reflexos na CSLL, na COFINS e no PIS.

O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal utilizando o aplicativo Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ e o código de acesso constante neste termo.

Contexto

O sujeito passivo atua na área de prestação de serviços advocatícios, CNAE 6911701, com início das atividades em 1976, natureza jurídica de sociedade simples pura e faturamento anual de aproximadamente R\$ 7 milhões, conforme apurado pela fiscalização no período fiscalizado.

Quanto ao IRPJ consta: DIPJ zerada, com opção pelo lucro presumido; DCTF zerada; DARF nenhum recolhimento.

Quanto ao IRRF consta: DIRF R\$ 750 mil de pagamentos a pessoas físicas (24 empregados, 7 contribuintes individuais e 1 locador) e R\$ 58 mil de imposto retido; DCTF zerada; DARF R\$ 15 mil. Movimentou R\$ 7 milhões em contas bancárias, segundo DIMOF de instituições financeiras (informação que excetua transferências de mesma titularidade). Beneficiário em DIRF de terceiros, R\$ 7 milhões no código “1708 – IRRF serviços prestados por pessoa jurídica”.

Precedentes

Processo 13896.002439/2010-61 - IRPJ, reflexo CSLL, PIS e COFINS - Omissão de Receita - Período de 2005 a 2007. O lançamento foi julgado procedente pela DRJ em outubro de 2011, atualmente em diligência solicitada

pelo CARF para verificação da receita omitida, no tocante à possibilidade de haver duplicidade de valores considerados na base de cálculo da apuração fiscal.

- 2005: receita na DIPJ R\$ 2 milhões; receita considerada omitida R\$ 26 milhões*
- 2006: receita na DIPJ R\$ 1 milhão; receita considerada omitida R\$ 28 milhões*
- 2007: receita na DIPJ R\$ 2 milhões; receita considerada omitida R\$ 31 milhões*

Processo 13896.002440/2010-96 - IRRF - Beneficiário não Identificado - Período de 2005 a 2007: O lançamento foi julgado procedente pela DRJ em outubro de 2011, atualmente no CARF.

- 2005: pagamentos a beneficiários não identificados R\$ 13 milhões*
- 2006: pagamentos a beneficiários não identificados R\$ 14 milhões*
- 2007: pagamentos a beneficiários não identificados R\$ 15 milhões*

Ambos processos com multa de 225%, por reincidência na omissão de receita em DIPJ e não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos.

O MPF foi expedido em 08/03/2013. No TIF, ciência via postal em 22/03/2013, foram solicitados os documentos de constituição da pessoa jurídica e sua contabilidade. Foi apresentada a última alteração do contrato social datada de 25 de novembro do 2010.

Lavrado o TIF-1, ciência postal em 26/04/2013, no qual foram solicitados: contratos sociais vigentes no período fiscalizado e demonstrativos contábeis, Balanço e DRE. Foi apresentada alteração do contrato social datada de 11 de maio de 2009. Não foram apresentados os demonstrativos contábeis.

Lavrado TIF-2, ciência via postal, em 08/07/2013, no qual foram solicitados novamente os demonstrativos contábeis, Balanço e DRE. Os documentos não foram apresentados.

Lavrado TIF-3, ciência via postal em 20/08/2013, no qual foram solicitados novamente os demonstrativos contábeis, Balanço e DRE, solicitando agora também a própria contabilidade (Livros Diário e Livros Razão), as notas fiscais e recibos dos serviços prestados, além de esclarecimentos por escrito à respeito da receita bruta, das retenções sofridas e da movimentação bancária. Foram apresentados os livros Diário e Razão contendo os respectivos balanços e DRE, com os seguintes vícios: sem registro em cartório, sem assinatura do representante legal e do contador, número de folhas indicado no termo de abertura diferente do número de páginas apresentado, termo de encerramento aparentemente trocado entre os Livros Diário e Razão. As notas fiscais e os recibos foram apresentados. Os esclarecimentos não foram prestados.

Lavrado TIF-4, ciência postal em 07/10/2013, no qual foram solicitadas correções dos vícios apontados nos Livros contábeis e justificativas por escrito a respeito das informações prestadas na DIPJ frente aos dados divergentes constantes da contabilidade. Não foram apresentados os documentos nem os esclarecimentos solicitados.

Lavrado TIF-5, ciência postal em 19/12/2013, no qual foram solicitados novamente os documentos e justificativas já solicitados no TIF-4. Nada foi apresentado.

Lavrado TIF-6, ciência postal em 11/02/2014, no qual foram solicitados comprovantes de pagamentos realizados, com base em lançamentos contábeis, totalizando 5,8 milhões. Os documentos não foram apresentados.

Lavrado TIF-7, ciência via postal em 31/03/2014 no qual foram novamente solicitados do TIF-6. Os documentos não foram apresentados.

Contabilidade

A contabilidade apresenta os seguintes vícios: sem registro em cartório, sem assinatura do representante legal e do contador, número de folhas indicado no termo de abertura diferente do número de páginas apresentado, termo de encerramento aparentemente trocado entre os Livros Diário e Razão.

Apesar dos vícios, a contabilidade tem seus dados convalidados por outros documentos e declarações apresentados. A receita bruta dos serviços prestados pelo sujeito passivo é de R\$ 7 milhões, comprovada pelos recibos apresentados, compatível com a movimentação bancária da DIMOF, e com o valor dos pagamentos declarados por terceiros em DIRF.

Quanto ao valor dos custos e despesas, não foi apresentado qualquer documento de suporte dos valores contabilizados. O valor da remuneração dos empregados é de R\$ 500 mil, compatível com o valor informado pelo próprio sujeito passivo em DIRF, GFIP e RAIS.

Levantamento IRPJ - Omissão de Receita

Com base na contabilidade apresentada, ainda que com os vícios descritos, e nos recibos dos serviços prestados pelo sujeito passivo, concluiu-se que houve omissão de receita bruta na DIPJ ano-calendário 2010, que serviu de base para a apuração por parte do sujeito passivo do tributo IRPJ pelo regime do lucro presumido.

A omissão de receita bruta gerou reflexos nos tributos CSLL, PIS e COFINS.

Os valores tomados como base de cálculo da apuração fiscal foram extraídos das seguintes contas: “31211 Receita Prestação de Serviços” e “31915 Receita Encargos Limite de Crédito”.

Na apuração de ofício o lucro presumido foi determinado pela alíquota de 32% sobre a receita bruta, de acordo com a atividade desenvolvida, prestação de serviços.

Multa de 150%, qualificada pela omissão de receita em DIPJ, conduta reincidente e sujeita a RFFP, com base no disposto na Lei 8137/1990 artigo 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I.

Mês	Receita de Serviços	Receita de Encargos	Receita Bruta
jan/10	207.723,24		207.723,24
fev/10	317.873,90		317.873,90
mar/10	622.819,39		622.819,39
abr/10	549.886,50		549.886,50
mai/10	763.812,95	67.742,67	831.555,62
jun/10	818.308,09		818.308,09
jul/10	1.135.297,69		1.135.297,69
ago/10	558.117,41		558.117,41
set/10	877.834,74		877.834,74
out/10	283.901,40		283.901,40
nov/10	236.836,10		236.836,10
dez/10	586.005,98	100.000,00	686.005,98
	6.958.417,39	167.742,67	7.126.160,06

Mês	Receita Bruta	Lucro Presumido 32%	IRPJ 15%	Adicional 10%	CSLL 9%	PIS 0,65%	Cofins 3%
jan/10	207.723,24	66.471,44	9.970,72	4.647,14	5.982,43	1.350,20	6.231,70
fev/10	317.873,90	101.719,65	15.257,95	8.171,96	9.154,77	2.066,18	9.536,22
mar/10	622.819,39	199.302,20	29.895,33	17.930,22	17.937,20	4.048,33	18.684,58
abr/10	549.886,50	175.963,68	26.394,55	15.596,37	15.836,73	3.574,26	16.496,60
mai/10	831.555,62	266.097,80	39.914,67	24.609,78	23.948,80	5.405,11	24.946,67
jun/10	818.308,09	261.858,59	39.278,79	24.185,86	23.567,27	5.319,00	24.549,24

Mês	Receita Bruta	Lucro Presumido 32%	IRPJ 15%	Adicional 10%	CSLL 9%	PIS 0,65%	Cofins 3%
jul/10	1.135.297,69	363.295,26	54.494,29	34.329,53	32.696,57	7.379,43	34.058,93
ago/10	558.117,41	178.597,57	26.789,64	15.859,76	16.073,78	3.627,76	16.743,52
set/10	877.834,74	280.907,12	42.136,07	26.090,71	25.281,64	5.705,93	26.335,04
out/10	283.901,40	90.848,45	13.627,27	7.084,84	8.176,36	1.845,36	8.517,04
nov/10	236.836,10	75.787,55	11.368,13	5.578,76	6.820,88	1.539,43	7.105,08
dez/10	686.005,98	219.521,91	32.928,29	19.952,19	19.756,97	4.459,04	20.580,18
	7.126.160,06	2.280.371,22	342.055,68	204.037,12	205.233,41	46.320,04	213.784,80

(...)

Processos

Os créditos tributários em favor da Fazenda foram constituídos de ofício, através da lavratura de Autos de Infração para os respectivos tributos. Para acompanhar o andamento dos créditos, foram formalizados dois PAF, um para o IRRF e outro para o IRPJ e seus reflexos na CSLL, no PIS e na COFINS.

Processo 1 - IRRF -19515.720762/2014-68

IRRF - Pagamentos a Beneficiários Não Identificados R\$ 3.135.857,04

IRRF - Falta de Recolhimento de IRRF R\$ 39.685,32

R\$ 3.175.542,36

- Crédito Tributário (imposto + multa 75% + juros p/julho/2014)
R\$ 6.744.776,56

Processo 2 - IRPJ -19515.720763/2014-11

IRPJ, CSLL, PIS, COFINS - Omissão de Receita R\$ 1.011.431,06

- Crédito Tributário (imposto + multa 150% + juros p/julho/2014)
R\$ 2.893.903,00

Os processos serão instruídos com os respectivos Autos de Infração, DCCTP e IPC, com o Termo de Verificação Fiscal, o TEC, os TECR (oito), além dos termos lavrados e cientificados durante o procedimento fiscal e dos documentos comprobatórios apresentados pelo sujeito passivo ou constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal, que mantenham correlação com os créditos constituídos, conforme discriminados no quadro abaixo:

<i>Documento</i>	<i>Páginas</i>
<i>Capa</i>	<i>1</i>
<i>Mandado de Procedimento Fiscal</i>	<i>2</i>
<i>CNPJ situação cadastral</i>	<i>3</i>
<i>Termo de Início do Procedimento Fiscal, AR e Resposta do Contribuinte</i>	<i>4 a 6</i>
<i>Contrato Social</i>	<i>7 a 26</i>
<i>Procurações</i>	<i>27</i>
<i>Termos de Intimação Fiscal, AR e Respostas do Contribuinte</i>	<i>28 a 47</i>
<i>DIPJ</i>	<i>48 a 60</i>
<i>DACON</i>	<i>61 a 130</i>
<i>DIRF</i>	<i>131 a 132</i>
<i>DCTF</i>	<i>133</i>
<i>GFIP</i>	<i>134</i>
<i>RAIS</i>	<i>135</i>
<i>DARF</i>	<i>136 a 137</i>
<i>DIRF de terceiros</i>	<i>138</i>
<i>DIMOF</i>	<i>139</i>
<i>DRE e Balanço Patrimonial</i>	<i>140 a 145</i>
<i>Livro Diário</i>	<i>146 a 806</i>
<i>Livro Razão</i>	<i>807 a 1494</i>
<i>Recibos de Serviços Prestados pelo Sujeito Passivo</i>	<i>1495 a 2231</i>

Responsabilidade Solidária

O sujeito passivo é constituído sob a forma de sociedade simples pura. São nove sócios, sendo apenas um deles administrador, o contrato social é omissivo quanto à condição dos sócios responderem subsidiariamente ou não pelas obrigações da sociedade, conforme prevê o artigo 997, inciso VIII do Código Civil. Assim, entende esta fiscalização que os sócios são solidários de direito pelas obrigações tributárias do sujeito passivo.

- *Paulo Roberto Murray, CPF: 010.953.828-53 (administrador)*
- *José Luiz Cabello Campos, CPF: 037.606.508-72 (falecido)*
- *Geraldo César Meirelles Freire, CPF: 059.230.188-53*
- *Alberto Murray Neto, CPF: 127.000.488-30*

- *Edson Maziero, CPF: 120.977.618-95*
- *Tatiana Guimarães Erhardt, CPF: 290.154.338-36*
- *Patrícia Goldberg, CPF: 298.142.138-70*
- *Edson Sesma, CPF: 157.479.048-09*
- *Fabrcio Bertini Pasquot Polido, CPF: 283.308.738-11*

Os sócios se enquadram também como solidários, em função do disposto no artigo 1009 do Código Civil, pois receberam lucros ilícitos ou fictícios, já que o sujeito passivo não comprovou o lucro a distribuir, devido aos vícios na contabilidade e por não ter apresentado o Livro de Apuração do Lucro Real.

Finalmente, ainda que não fossem solidários de direito, os sócios ainda seriam solidários de fato, pois agiram com infração a lei tributária, não cumprindo a obrigação principal de pagar tributos, nem tão pouco a obrigação acessória mediante a omissão de receita na DIPJ. Art. 997, inciso VIII, art 1001 e art. 1009 da Lei 10406/02-Código Civil:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Art. 1001. As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.

Art. 1009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade.

Art. 124, inciso II, art 134, inciso VII e art 135, inciso I, da Lei 5172/66-Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

02. Nos Autos de Infração, a fiscalização ainda agregou os seguintes fundamentos fáticos e jurídicos à imputação de responsabilidade tributária ao sócio-administrador e aos demais sócios, verbis:

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto:

Os responsáveis tributários do presente tipo respondem solidariamente com o sujeito passivo acima discriminado pelo crédito tributário constituído neste documento de lançamento.

Responsabilidade Solidária de Direito:

Os responsáveis tributários do presente tipo respondem solidariamente com o sujeito passivo acima discriminado pelo crédito tributário constituído neste documento de lançamento.

Responsabilidade Solidária de Fato:

Os responsáveis tributários do presente tipo respondem solidariamente com o sujeito passivo acima discriminado pelo crédito tributário constituído neste documento de lançamento.

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Demais Responsáveis Tributários

CPF 010.953.828-53

Nome PAULO ROBERTO MURRAY

Responsabilidade Tributária - Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação - Art. 997, inciso VIII, art 1001 e art. 1009 da Lei 10406/02 - Código

Civil:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Art. 1001. As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.

Art. 1009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade.

O responsável solidário é sócio-administrador de sociedade simples, cujo contrato social não estipula que os sócios não respondem subsidiariamente pelas obrigações do sujeito passivo pessoa jurídica. Conforme alterações contratuais: 26. de 11 de maio de 2009, Jucesp 254.432/09-8 em 22/07/2009; 27. de 25 de novembro de 2010, 12. Tabela de Notas em 26 de março de 2013. O responsável solidário é administrador que realizou, e ao mesmo tempo, sócio que recebeu distribuição de lucro ilícita do sujeito passivo. A condição de sócio-administrador é comprovada pelo contrato social. A distribuição de lucro é conhecida pela DIRPF - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física e

corroborada por lançamentos contábeis correspondentes a pagamentos realizados a beneficiários não identificados, objetos do Auto de Infração referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte. A ilicitude da distribuição de lucro advém da falta de cumprimento da obrigação tributária de pagamento dos tributos: Imposto de Renda e Imposto de Renda Retido na Fonte, e da falta de cumprimento de obrigações tributárias acessórias: omissão de receita na DIPJ ano-calendário 2010 e escrituração contábil irregular, quanto às formalidades extrínsecas do Livro Diário, constituídas pela falta de assinatura do responsável legal e do contador, e pela falta de registro no órgão competente.

Art. 124, inciso II, art 134, inciso VII e art 135, inciso I, da Lei 5172/66 – Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

O responsável solidário agiu com infração de lei ao descumprir a legislação tributária, reincidentemente ao descumprir obrigação tributária principal de pagar tributos, constituídos neste procedimento fiscal bem como em procedimento anteriormente realizado e julgado administrativamente a favor da Fazenda Federal, bem como descumprir obrigações acessórias: omissão de receita na DIPJ ano-calendário 2010 e escrituração contábil irregular.

Enquadramento Legal

A partir de 10/01/2002 - Art. 997, inciso VIII, Art 1001 e Art. 1009 da Lei 10406/02

A partir de 25/10/1966 - Art. 124, inciso II, Artigo 134, inciso VII e Art. 135, inciso I da Lei 5172/66

CPF 059.230.188-53

Nome GERALDO CESAR MEIRELLES FREIRE (e os demais sócios)

Responsabilidade Tributária - Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação - Art. 997, inciso VIII, art 1001 e art. 1009 da Lei 10406/02 – Código Civil:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Art. 1001. As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.

Art. 1009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade.

*O responsável solidário é sócio de sociedade simples, cujo contrato social não estipula que os sócios não respondem subsidiariamente pelas obrigações do sujeito passivo pessoa jurídica. Conforme alterações contratuais: 26. de 11 de maio de 2009, Jucesp 254.432/09-8 em 22/07/2009; 27. de 25 de novembro de 2010, 12. Tabelião de Notas em 26 de março de 2013. O responsável solidário é sócio que **recebeu distribuição de lucro ilícita do sujeito passivo**. A condição de sócio é comprovada pelo contrato social. **A distribuição de lucro é conhecida pela DIRPF - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física e corroborada por lançamentos contábeis correspondentes a pagamentos realizados a beneficiários não identificados**, objetos do Auto de Infração referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte. A ilicitude da distribuição de lucro advém da **falta de cumprimento da obrigação tributária de pagamento dos tributos: Imposto de Renda e Imposto de Renda Retido na Fonte, e da falta de cumprimento de obrigações tributárias acessórias: omissão de receita na DIPJ ano-calendário 2010 e escrituração contábil irregular, quanto às formalidades extrínsecas do Livro Diário, constituídas pela falta de assinatura do responsável legal e do contador, e pela falta de registro no órgão competente.***

Art. 124, inciso I e art 134, inciso VII da Lei 5172/66 - Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

*O responsável solidário tem **interesse comum** na situação ao ser beneficiado com **distribuição irregular de lucro, inflado pelo não reconhecimento como despesa do valor dos tributos devidos de acordo com a legislação tributária federal**, objeto dos Autos de Infração lavrados neste procedimento fiscal e também em procedimentos fiscais anteriores e julgados procedentes administrativamente. Assim, agiu com omissão a responsabilidade de cumprir as obrigações tributárias da pessoa jurídica, ao eleger administrador que não as cumpriu.*

Enquadramento Legal

A partir de 10/01/2002 - Art. 997, inciso VIII, art 1001 e art. 1009 da Lei 10406/02 Código Civil:

A partir de 25/10/1966 - Art. 124, inciso I e art 134, inciso VII da Lei 5172/66 Código Tributário Nacional:

(...)

CPF 127.000.488-30

Nome ALBERTO MURRAY NETO*Responsabilidade Tributária - Responsabilidade Solidária de Fato*

Motivação - Art. 997, inciso VIII, art 1001 e art. 1009 da Lei 10406/02 – Código Civil:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Art. 1001. As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.

Art. 1009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade.

O responsável solidário é sócio de sociedade simples, cujo contrato social não estipula que os sócios não respondem subsidiariamente pelas obrigações do sujeito passivo pessoa jurídica. Conforme alterações contratuais: 26. de 11 de maio de 2009, Jucesp 254.432/09-8 em 22/07/2009; 27. de 25 de novembro de 2010, 12. Tabelião de Notas em 26 de março de 2013. O responsável solidário é sócio que recebeu distribuição de lucro ilícita do sujeito passivo. A condição de sócio é comprovada pelo contrato social. A distribuição de lucro é conhecida pela DIRPF - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física e corroborada por lançamentos contábeis correspondentes a pagamentos realizados a beneficiários não identificados, objetos do Auto de Infração referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte. A ilicitude da distribuição de lucro advém da falta de cumprimento da obrigação tributária de pagamento dos tributos: Imposto de Renda e Imposto de Renda Retido na Fonte, e da falta de cumprimento de obrigações tributárias acessórias: omissão de receita na DIPJ ano-calendário 2010 e escrituração contábil irregular, quanto às formalidades extrínsecas do Livro Diário, constituídas pela falta de assinatura do responsável legal e do contador, e pela falta de registro no órgão competente.

Art. 124, inciso I e art 134, inciso VII da Lei 5172/66 - Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

O responsável solidário tem interesse comum na situação ao ser beneficiado com distribuição irregular de lucro, inflado pelo não reconhecimento como despesa do valor dos tributos devidos de acordo com a legislação tributária federal, objeto dos Autos de Infração lavrados neste procedimento fiscal e também em procedimentos fiscais anteriores e julgados procedentes administrativamente.

Assim, agiu com omissão a responsabilidade de cumprir as obrigações tributárias da pessoa jurídica, ao eleger administrador que não as cumpriu.

Enquadramento Legal

A partir de 25/10/1966 - Art. 124, inciso I e art 134, inciso VII da Lei 5172/66 - Código Tributário Nacional:

A partir de 10/01/2002 - Art. 997, inciso VIII, art 1001 e art. 1009 da Lei 10406/02 Código Civil:

03. A ciência dos lançamentos, do termo de verificação fiscal e dos termos de sujeição passiva solidária deu-se, por via postal, conforme informações abaixo:

Nome	CNPJ/CPF	Termo de Sujeição Passiva Fls.	AR Fls.	Data da Ciência
Paulo Roberto Murray - Sociedade de Advogados EPP - contribuinte	46.357.737/0001-67		2338	11/08/2014
Alberto Murray Neto - responsável	127.000.488-30	2339/2341	2342	11/08/2014
Edson Maziero - responsável	120.977.618-95	2343/2345	2346	11/08/2014
Edson Sesma - responsável	157.479.048-09	2347/2349	2350	18/08/2014
Fabricao Bertini Pasquot Polido - responsável	283.308.738-11	2352/2354	2355	13/08/2014
Geraldo Cesar Meirelles Freire - responsável	059.230.188-53	2356/2358	2359	11/08/2014
Patricia Goldberg Terpins - responsável	298.142.138-70	2360/2362	2363	11/08/2014
Paulo Roberto Murray - responsável	010.953.828-53	2364/2366	2367	11/08/2014
Tatiana Guimaraes Erhardt - responsável	290.154.338-36	2368/2370	2371	11/08/2014

04. As impugnações da pessoa jurídica e dos responsáveis solidários pelo crédito tributário foram apresentadas nas seguintes datas:

- 10/09/2014 – Paulo Roberto Murray – Sociedade de Advogados, por intermédio de seu sócio e administrador Paulo Roberto Murray, na qualidade de contribuinte (fls. 2671/2711);
- 10/09/2014 – Paulo Roberto Murray, na qualidade de sócio e administrador, designado como responsável solidário (fls. 2377/2417);
- 10/09/2014 – Geraldo César Meirelles Freire, na qualidade de sócio, designado como responsável solidário (fls. 2457/2504);
- 10/09/2014 – Fabrício Bertini Pasquot Polido, na qualidade de sócio, designado como responsável solidário (fls. 2569/2616);
- 10/09/2014 – Edson Maziero, na qualidade de sócio, designado como responsável solidário (fls. 2754/2801);
- 10/09/2014 – Alberto Murray Neto, na qualidade de sócio, designado como responsável solidário (fls. 2864/2911);
- 04/09/2014 – Tatiana Guimarães Erhardt, na qualidade de sócia, designada como responsável solidária (fls. 3222/3245);
- 04/09/2014 – Patrícia Goldberg Terpins, na qualidade de sócia, designada como responsável solidária (fls. 3421/3443); e
- 04/09/2014 – Edson Sesma, na qualidade de sócio, designado como responsável solidário (fls. 3036/3059).

05. As impugnações da pessoa jurídica e dos responsáveis solidários Paulo Roberto Murray (fls. 2377/2417), Geraldo César Meirelles Freire (fls. 2457/2504), Fabrício Bertini Pasquot Polido (fls. 2569/2616), Edson Maziero (fls. 2754/2801), e Alberto Murray Neto (fls. 2864/2911) são em parte idênticas, e as razões apresentadas encontram-se abaixo sintetizadas.

06. A seguir serão sintetizadas as impugnações dos responsáveis tributários Tatiana Guimarães Erhardt (fls. 3222/3245), Patrícia Goldberg Terpins (fls. 3421/3443), e Edson Sesma (fls. 3036/3059) que guardam também identidade de razões.

Da parte comum das impugnações da sociedade, sócio-administrador e demais sócios

07. Afirmam os impugnantes que a pretensão fiscal seria descabida e infundada, sem amparo no ordenamento jurídico, a destoar da interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aos dispositivos legais e regulamentares que teriam fundamentado a autuação.

08. Contestam a afirmação da fiscalização de que os lançamentos anteriores já teriam sido julgados procedentes pelos órgãos administrativos de julgamento, haja vista que os recursos apresentados estariam pendentes de julgamento no CARF, não havendo decisão administrativa de cunho terminativo com relação às situações lá descritas. Destacam que, por esse motivo, a sociedade não poderia ser caracterizada como reincidente.

Da ilegitimidade passiva dos sócios

09. Os Impugnantes transcrevem excertos do Auto de Infração com a seguinte descrição dos fundamentos da imputação de responsabilidade tributária solidária, *verbis*:

O responsável solidário tem interesse comum na situação ao ser beneficiado com distribuição irregular de lucro, inflado pelo não reconhecimento como despesa do valor dos tributos devidos de acordo com a legislação tributária federal, objeto dos Autos de Infração lavrados neste procedimento fiscal e também em procedimentos fiscais anteriores e julgados procedentes administrativamente.

Assim, agiu com omissão a responsabilidade de cumprir as obrigações tributárias da pessoa jurídica, ao eleger administrador que não as cumpriu.

10. Dizem os impugnantes que a fiscalização não teria esclarecido a situação fática que teria ensejado a responsabilização solidária dos sócios, mas se limitado a citar artigos do Código Civil e do Código Tributário Nacional. Em suas palavras:

13. Frise-se, não há no auto de infração, tampouco no relatório fiscal, que é parte integrante do combatido AIIM, qualquer menção sobre qual teria sido a situação que deu ensejo à responsabilização solidária dos sócios [Impugnantes].

11. E prosseguem:

14. Segundo se “deduz” - pois não é possível entender com clareza - do referido termo de verificação, pelo fato de constarem no contrato social [ou de ser sócio majoritário e administrador da sociedade; ou de serem sócios minoritários, sem poder de decisão], fez com que os mesmos fossem considerados responsáveis solidários, pois teriam interesse comum na situação ao ser beneficiado com distribuição de lucros.

15. Frise-se, não há uma única passagem no auto de infração ou no relatório fiscal que descreva eventual ato ou omissão dos sócios [ou dos Impugnantes]

que, no entender da fiscalização, justificaria lhe atribuir a responsabilidade pelo recolhimento de tributos.

16. Aliás, a fiscalização também não trouxe aos autos elementos de prova, nem mesmo apontou indícios de que as ações do Impugnante tenham acarretado infrações à legislação tributária [que culminaram nos autos de infração do IRRF e IRPJ].

17. É importante que se diga que a tentativa de responsabilização dos sócios [ou dos Impugnantes] não se coaduna com a natureza da infração imputada àquela sociedade, consistente em presunções [de pagamentos a beneficiários não identificados e a falta de recolhimento de IRRF].

12. Passam a discorrer sobre a ilegitimidade passiva dos sócios, nos seguintes termos:

19. No entender da fiscalização, a responsabilidade de direito imputada aos sócios estaria amparada nos arts. 124 e 134 do Código Tributário Nacional e no art. 997, inciso VIII, art. 1001 e 1009 do Código Civil.

20. Os artigos 997, inciso VIII e art. 1001 do Código Civil, utilizados para fundamentar a autuação, pouco ajudam, eis que dizem respeito a formação/constituição da sociedade, descrevendo a partir de que momento as obrigações constituída passam a ter vigência. Dessa forma, a Impugnante informa que não irá se debruçar sobre os referidos artigos, eis que nada acrescentam.

21. O fato de os Sócios [os Impugnantes] constarem no contrato social [como sócio administrador – fato esse que nunca negou] nada quer dizer, não sendo motivo válido para imputar-lhes a responsabilidade tributária, pois o fisco não demonstrou, tampouco comprovou que os mesmos agiram dolosamente ou com o objetivo de lesar [o Fisco].

22. Além disso, os dispositivos legais acima referidos, quando interpretados à luz da jurisprudência dominante de nossos Tribunais Superiores e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conduzem à conclusão diametralmente oposta a que chegou a fiscalização.

23. Com efeito, nenhum dos dispositivos legais utilizados como fundamentos do Auto de Infração autoriza o procedimento fiscal ora impugnado, ainda mais, considerando-se que não restou demonstrada, tampouco comprovada, conduta dolosa do Impugnante.

*24. Ademais, os dispositivos do CTN em foco não contêm regras complementares, mas disciplinam situações distintas e excludentes. Enquanto o art. 124 diz respeito à **sujeição passiva** da pessoa, física ou jurídica, que realiza a hipótese de incidência, os arts. 134 e 135 referem-se à **responsabilidade tributária de terceiros** que, não se revestindo da condição de sujeitos passivos originários da obrigação tributária, assumem o dever de recolher o tributo em decorrência da prática de um ato, omissivo ou comissivo, que não se identifica com a hipótese de incidência.*

25. Desse modo, ao referir-se genericamente aos arts. 124 e 134 do CTN, como se esses dispositivos legais se complementassem, suportando a sua pretensão, a fiscalização acaba revelando a fragilidade de seu entendimento.

26. Para que não reste qualquer dúvida a respeito da impossibilidade dos sócios [Impugnantes] serem responsabilizados pelos tributos que supostamente deixaram de ser recolhidos pela Sociedade ora Impugnante, a seguir, será

analisado separadamente cada um dos dispositivos legais referidos naquele termo.

III. 1 Do ART. 1009 DO CÓDIGO CIVIL

27. A fiscalização se utiliza do art. 1009 do Código Civil para imputar responsabilidade solidária aos Sócios, eis que no referido dispositivo consta que:

“a distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarretara responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade”

28. No entanto, o fisco parte de premissa equivocada para fundamentar a lavratura do AIIM no referido dispositivo.

*29. O art. 1009 narra que os **lucros ilícitos ou fictícios** acarretam a responsabilidade solidária, porém, em nenhum momento o trabalho fiscal aponta que os lucros auferidos pela sociedade sejam ilícitos ou fictícios.*

*30. Os lucros distribuídos ao sócio administrador são frutos do trabalho do escritório de advocacia e, portanto, são lícitos. O trabalho fiscal não apontou para qualquer das hipóteses prevista no artigo 1009, ou seja, **não há nenhuma menção no auto de infração que indique que os lucros da sociedade sejam ilícitos ou fictícios e, portanto, o artigo não se adequa ao caso dos autos.***

31. Aliás, que fique registrado, buscar embasamento no Código Civil para tentar fundamentar o auto de infração demonstra que a fiscalização, no mínimo, não tem segurança das imputações que desfere contra o Impugnante.

32. Ora, como esclarecido acima, os lucros da sociedade não são ilícitos e muito menos fictícios, portanto, inaplicável a segunda parte do artigo 1009.

33. Posto isso, vamos aos artigos do Código Tributário Nacional relacionados no AIIM.

III.2. O ART. 134 DO CTN

34. No Termo de Sujeição Passiva Solidária, o art. 134 do CTN é parcialmente transcrito, dando-se enfoque ao seu inciso VII, o que sugere que, no entender da fiscalização, o sócios poderiam ser considerados “os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”.

35. O art. 134 é bastante claro, verificando-se, de pronto, que o mesmo não suporta o procedimento fiscal ora impugnado.

36. O referido dispositivo legal possui a seguinte redação:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o **síndico** e o **comissário**, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os **tabeliães**, **escrivães** e demais **serventuários de ofício**, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;

VII - os **sócios**, no caso de liquidação de sociedades de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório” (grifos do Impugnante)

*37. Segundo o art. 134 do CTN, no caso de impossibilidade de exigir-se o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, as **pessoas relacionadas em seus incisos** responderão por seus atos omissivos ou comissivos, se deles redundar o inadimplemento daquela obrigação. Porém, a **responsabilidade dos “terceiros” não alcança as penalidades, exceto as de caráter moratório** (parágrafo único).*

(...)

*38. A esse respeito, vale também ressaltar que, de acordo com o entendimento da doutrina, a **responsabilidade prevista no art. 134 do CTN não significa “responsabilidade solidária” e sim responsabilidade subsidiária**. Nesses termos, leciona Leandro Paulsen:*

“Subsidiariamente. Ainda que o dispositivo disponha no sentido de que ‘respondem solidariamente’, o que poderia induzir à inexistência do benefício de ordem, a referência a caso de ‘Impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’ assegura ao responsável que só poderá ser exigido após o contribuinte, subsidiariamente, com benefício de ordem” (Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado, 2009, p. 988)

39. Neste sentido, Hugo de Brito Machado determina que:

“A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e

a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui responsabilidade.” (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, Malheiros, 2002, p. 138).

40. Reforça este entendimento o que ensina Luiz Alberto Gurgel de Faria:

“São dois os requisitos básicos para que seja reconhecida essa modalidade de responsabilidade: 1) que o cumprimento da obrigação não possa ser exigido do contribuinte; 2) que os terceiros tenham intervindo nos atos que deram ensejo à obrigação ou indevidamente se omitiram. Apesar de se falar em ‘solidariedade’, a responsabilidade prevista possui caráter supletivo, apenas se aplicando quando não for possível cobrar o tributo do contribuinte, independentemente do motivo, como, por exemplo, sua insolvência.

(...)

Diferentemente do que ocorre com os outros dispositivos, este trata expressamente acerca das penalidades, prevendo que apenas poderão ser

transferidas para os responsáveis aquelas de caráter moratório”. (Código Tributário Nacional Comentado, Revista dos Tribunais, p. 642) 41. *Nessa linha, vale destacar ainda a decisão do STJ a esse respeito: “10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. **Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária**” (EREsp 446955/SC, de 09/04/2008 - destaques do Impugnante).*

42. *Dito isso, observe-se que as hipóteses arroladas no art. 134 do CTN não se referem a obrigações relacionadas a atos, omissivos ou comissivos, de qualquer terceiro vinculado ao fato gerador, mas apenas dos que se encontram expressamente relacionados em seus incisos.*

43. *A correta interpretação do art. 134 do CTN não justifica a tentativa da fiscalização de imputar aos Sócios a “**sujeição passiva solidária**” pelos tributos supostamente devidos pela sociedade de advogados, com base nesse dispositivo legal.*

44. *Some-se a isso que é assente, em doutrina, o entendimento de que a responsabilidade de terceiros tratada no art. 134 é tema que somente pode ser trazido à tona na **fase de execução** do crédito tributário, pois é nesse momento que se verificará se o contribuinte não tem condições de pagar o respectivo valor, hipótese que, em tese, autoriza imputar tal obrigação ao responsável tributário, elencados naquele dispositivo legal, desde que os sócios tenham agido de forma ativa ou omissiva - com dolo ou culpa - nos atos tidos como resultantes do ilícito.*

45. *Como forma de resumir todos os pontos acima citados, vale ressaltar os comentários de Renato Lopes Becho a respeito da responsabilidade subsidiária do art. 134, notadamente sobre o fato de ser um tema exclusivo de execução fiscal, bem como a não inclusão pelo legislador dos administradores de empresas no rol desse dispositivo legal. Veja-se:*

“III. Critérios da Regra-matriz de Responsabilidade Tributária do Artigo 134 do CTN

Entendemos, atualmente, que o artigo 134 do CTN possui dois pressupostos de aplicação: a impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso ocorra.

Desse entendimento extraímos alguns importantes efeitos:

1) é possível sustentar o caráter subsidiário da responsabilidade de terceiros. Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no pólo passivo da ação de cobrança do crédito tributário;

2) a responsabilidade tributária de terceiros, notadamente a do artigo 134 do CTN, é um tema propriamente de execução fiscal. Como o primeiro pressuposto para sua incidência é a impossibilidade econômica, esta será verificada justamente no processo referido. A responsabilidade tributária poderá ser discutida como um incidente processual, tanto em exceção de préexecutividade quanto em embargos à execução fiscal, dependendo das provas que o responsável possua;

3) corolário da conclusão anterior, não há condições para a indigitada responsabilidade tributária ser averiguada em procedimento prévio à execução fiscal;

4) considerando os riscos inerentes do insucesso empresarial, o legislador não incluiu os administradores de empresa (diretores, gerentes, empregados, representantes, etc.) no artigo 134 do CTN. A sistemática aduzida não se lhes é aplicável.

Para construirmos a regra-matriz de responsabilidade tributária do artigo 134 do CTN devemos levar esses aspectos em consideração.” (Responsabilidade tributária do artigo 134 do CTN, Revista Dialética de Direito Tributário, 204, p. 50)

46. Como se vê, qualquer que seja o enfoque que se dê, o art. 134 do CTN não se aplica à situação “sub judice”, não autorizando imputar aos Sócios a responsabilidade pelos créditos tributários lançados em face da Impugnante.

47. De qualquer forma, se for mantido o AIIM, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve ser observada a regra inserta no parágrafo único do art. 134, reconhecendo-se que a multa de ofício de 75% não pode ser exigida do Impugnante, visto que a sua responsabilidade se restringe às penalidades de caráter moratório.

III.3. DO ART. 135 DO CTN

48. [Apesar de não constar do enquadramento legal] A fiscalização menciona no AIIM, ainda, o art. 135 do CTN “in verbis”:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior,

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

*49. Pois bem. A análise da norma legal acima transcrita revela que o seu campo de aplicação é restrito às situações em que as pessoas ali elencadas **agem com excesso de poderes ou com infração à lei, ao contrato social ou estatutos.***

*50. Deixando-se de lado os incisos I e II do art. 135, para que alguém possa ser responsabilizado pelo tributo que deixou de ser recolhido, não basta que desempenhem as funções de sócio ou diretor de pessoas jurídicas, **é preciso que aja com excesso de poderes, ou com infração à lei, ao contrato ou estatutos sociais.***

51. Sendo assim, quando da formalização do AIIM, a fiscalização deve demonstrar e comprovar que o pretense responsável tributário, além de exercer aquelas funções, praticou ato ilícito, ou seja, eivado de excesso de poderes, com infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, e que existe uma relação de causalidade entre esse ato e a infração tributária.

*52. Em conformidade com esse entendimento, para o Professor Paulo de Barros Carvalho, comete ato com excesso de poderes aquele que investido dos poderes de gestão da sociedade, pratica algo que **extrapole** os limites contidos nos contratos sociais ou estatutos:*

“Tem-se infração à lei quando se verifica o descumprimento de prescrição relativa ao exercício da Administração. A infração do contrato social ou do estatuto consiste no desrespeito a disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária”.

53. A 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconheceu que a regra inserta no art. 135 do CTN pressupõe a existência de “**prova direta e individualizada**” da participação do administrador no ilícito. Confira-se as ementas dos acórdãos n.º 1202-00.198, de 04/11/2009, e 1202-00.209, de 08/12/2009, de idêntico teor:

“RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E PESSOAL DE SÓCIOS, PROCURADORES. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

NECESSIDADE DE PROVA DIRETA E INDIVIDUALIZADA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NO ILÍCITO PRESUMIDO POR FORÇA DE LEI.

Quanto à responsabilidade solidária e pessoal dos terceiros envolvidos, procuradores, **não trazendo a fiscalização provas diretas e objetivas a corroborar a dolosa participação na infração** de presunção legal de omissão de receitas, por falta de comprovação de origem de depósitos bancários, **tal caracterização não pode ser mantida apenas em indício isoladamente**, com o que se afasta, por essa razão, a possibilidade de responsabilidade tributária, solidária e pessoal, pelo crédito tributário do sujeito passivo.” (destaques do Impugnante)

54. Outro não foi o entendimento da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu que a responsabilidade das pessoas elencadas nos incisos I a III do art. 135 do CTN depende da **comprovação do ato doloso ou em proveito próprio**, conforme se verifica pela ementa do acórdão n.º 1402-001.193, de 13/09/2012:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os mandatários, prepostos, empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Todavia, **não comprovado o benefício próprio ou a prática de ato doloso, descabe a responsabilização solidária.**” (destaques do Impugnante)

55. Registre-se, por oportuno, que esses precedentes administrativos se alinham à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, há muito consolidada, no sentido de que “inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade do sócio a esse título ou a título de infração legal” (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 712.270/DF, de 14/02/2006).

56. Inclusive, existem inúmeros acórdãos da Corte Superior que decidiram que a responsabilidade das pessoas listadas nos incisos I a III do art. 135 do CTN só cabe quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticaram atos na forma do “caput” desse dispositivo legal. Confira-se:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELA SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DO NOME NA

CDA. NECESSIDADE DE O EXEQUENTE COMPROVAR OS REQUISITOS DO ART 135, III, DO CTN.

1. É firme a orientação desta Corte no sentido de não ser possível a inclusão de diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica no pólo passivo da execução fiscal, quando não estiver configurada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, ou ainda, a dissolução irregular da sociedade. A simples falta de pagamento do tributo associada à inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora, por si só, não enseja a responsabilidade do sócio, tendo em vista que a **responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, não é objetiva.**

2. A Primeira Seção, na assentada do dia 11 de março de 2009, ao julgar o REsp 1.101.728/SP (Rei. Min. Teori Zavascki), mediante a utilização da nova metodologia de julgamento de recursos repetitivos, prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil (introduzido pela Lei 11.672/2008), referendou o posicionamento já reiteradamente adotado no âmbito das Primeira e Segunda Turmas no sentido de que *‘a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN’.*

(...)” (Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.034.238/SP, de 02/04/2009 - destaques do Impugnante)

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07.

1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, **somente é cabível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa**, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. Precedentes da Corte: ERESP 174.532/PR, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ, 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ 13.06.2005.

3. O patrimônio da sociedade deve responder integralmente pelas dívidas fiscais por ela assumidas.

4. Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica são pessoalmente responsáveis pelos créditos relativos a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, inc. III, do CTN).

5. O não recolhimento de tributos não configura infração legal que possibilite o enquadramento nos termos do art. 135, inc. III, do CTN.

6. In casu, ao proferir sua decisão, o Tribunal de origem sustentou a impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal, in verbis (fls. 147):

(...) No caso concreto, não houve prova inequívoca de que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração à lei, pelo que não cabe, neste momento, a responsabilização do mesmo.

(...)” (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 921.228/PR, de 14/10/2008 - destaques do Impugnante) “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL.

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. **A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.**

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros, solidária e ilimitadamente, pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou da lei (art. 158, I e II, da Lei n.º 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. **O simples inadimplemento não caracteriza infração legal.** Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de divergência rejeitados.” (Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 260.107/RS, de 10/03/2004 - destaques do Impugnante) “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. INADIMPLEMENTO.

1. A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade solidária do sócio gerente, sem que se tenha prova de que agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

2. Embargos de divergência rejeitados.” (Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 374.139/RS, de 10/11/2004 - destaques do Impugnante) “TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE ANÔNIMA E/OU SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO DIRETOR E/OU DO SÓCIO-GERENTE.

Quem está obrigada a recolher os tributos devidos pela empresa é a pessoa jurídica, e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o diretor ou o sócio-gerente, a obrigação tributária é daquela, e não destes. Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, **a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do diretor ou do sócio-gerente, que só respondem, e excepcionalmente, pelo débito, se resultar de atos praticados com excesso de mandato ou infração à lei,**

contrato social ou estatutos, exatamente nos termos do que dispõe o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Recurso especial conhecido, mas improvido.” (Recurso Especial n.º 100.739, de 19/11/1998 - destaques do Impugnante)

57. Para que não pare dúvida de que as ementas acima reproduzidas refletem o entendimento jurisprudencial pacífico do Superior Tribunal de Justiça, o Impugnante destaca que essa matéria foi decidida no julgamento do Recurso Especial n.º 1.101.728/SP, de 11/03/2009, submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil (recursos repetitivos), assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

(...)

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que 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 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.” (destaques do Impugnante)

58. Como se pode observar, é assente o entendimento de que a responsabilização das pessoas referidas nos incisos I a III do art. 135 do CTN, só tem lugar quando comprovado que elas agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

59. Mais do que isso, de acordo com entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça, a expressão “infração de lei”, a que se refere aquele dispositivo legal, não diz respeito ao eventual descumprimento da lei tributária, sendo certo que a falta de recolhimento do tributo não acarreta a responsabilidade pessoal daqueles “terceiros”. Confira-se o enunciado da Súmula 430:

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

60. Desse modo, as pessoas referidas no art. 135 não podem ser responsabilizadas pelos tributos devidos pela pessoa jurídica pelo cargo que ocupam ou pela função que exercem, mas por atos contrários ao Direito que, porventura, venham a praticar.

[100. Entendendo a fiscalização que as obrigações tributárias resultam de atos dessa natureza, deverão justificar a sua posição em elementos de prova de que administradores da pessoa jurídica agiram com excesso de poderes e/ou contrariamente à lei, ao contrato social ou aos estatutos, o que, in casu, não ocorreu.

101. *A própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN compartilha desse entendimento, conforme se verifica na Portaria PGFN nº 1080, de 25/02/2010, expedida com o intuito de regulamentar a atuação de seus membros no tocante à responsabilidade de terceiros, a que se refere o art. 135, inciso III, do CTN.*

102. *Deixando-se de lado algumas imprecisões técnicas verificadas nessa portaria, a orientação expedida pela PGFN é bastante clara no sentido de que a aplicação daquele dispositivo legal pressupõe a comprovação da ocorrência dos eventos nele previstos. Confira-se:*

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a **declaração fundamentada** da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) **acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir**: (Redação dada pela Portaria PGFN nº 904, de 3 de agosto de 2010)

I - **excesso de poderes**;

II - **infração à lei**;

III - **infração ao contrato social ou estatuto**;

IV - **dissolução irregular da pessoa jurídica**.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

Art. 4º Após a inscrição em dívida ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos **documentos comprobatórios** e, após, de **forma fundamentada**, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União.

(...)

Art. 6º **Ante a não comprovação**, nos autos judiciais, das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, não sendo o caso de prosseguimento da execução fiscal contra o devedor principal ou outro codevedor, deverá requerer a suspensão do feito por 90 (noventa) dias e diligenciar para produção de provas necessárias à inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União, conforme disposto no art. 4º desta Portaria.

Parágrafo único. **Não logrando êxito na produção das provas a que se refere o caput**, o Procurador da Fazenda Nacional deverá requerer a suspensão do feito, nos termos do art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980].

61. *Não há, nos autos deste processo administrativo, elementos de prova, tampouco indícios da eventual conduta que teria sido praticada pelos Sócios [e pelo administrador] e que se amoldaria à hipótese do art. 135 do CTN, o que nos leva a crer que, no entender da fiscalização, a sua responsabilidade decorreria do fato de que os mesmos constam no contrato social [ou de que seu nome consta no contrato social como administrador].*

Do mérito

13. Contra a exigência de IRRF, buscam respaldo em precedente administrativo julgado pela 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cujo voto foi transcrito nas impugnações:

Processo n.º 19515.000085/2004-96

Recurso n.º 144.451

Matéria: IRF - Ano(s): 1999

Recorrente: ONÇA INDÚSTRIAS METALÚRGICAS S.A.

Recorrida: 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I Sessão de: 27 de julho de 2006

Acórdão n.º 104-21.757

IRRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI N.º. 8981/95 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE - A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ONÇA INDÚSTRIAS METALÚRGICAS S.A. ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento ao recurso. Os Conselheiros Nelson Mallmann e Gustavo Lian Haddad votaram pela conclusão.

14. Para contraditar a autuação, reportam-se também aos fundamentos a seguir transcritos de artigo de autoria do professor José Minatel:

“Só depois de esgotadas essas verificações elementares, será possível promover o adequado enquadramento da situação fática à hipótese normativa que lhe corresponda. Essa cautela é recomendada para que se evitem os excessos costumeiramente praticados pelos agentes do Fisco, mormente quando deparam com pagamentos registrados como custo ou despesa na escrituração contábil da empresa fiscalizada, em que os reais beneficiários não se encontram identificados a contento. Nessa específica hipótese, estando a empresa na sistemática do lucro real para a tributação de seus resultados pelo Imposto de Renda, o procedimento fiscal culmina, via de regra, com a lavratura de autos de infração para a exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros moratórios e multa aplicada de ofício (75% ou 150%), sob o fundamento de glosa da dedutibilidade de despesas/custos não comprovados.

Concomitantemente, lavra-se outro auto de infração fundamentado no art. 61 da Lei n.º 8981/95, com exigência do malfadado IR-Fonte de 35%, acrescido, também, de juros e nova multa aplicada de ofício (75% ou 150%), agora sob o fundamento de que os mesmos gastos, contabilizados como custos/despesas, estão acobertando pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Evidente que há exageros e não se pode compactuar com a sobreposição de penalidades sancionando a mesma conduta.

Com efeito, ante a não-comprovação dos gastos contabilizados como custos/despesas, está legitimada a formalização da exigência do IRPJ e da CSLL indevidamente reduzidos, sendo pertinente que essa conduta que ocasionou indevida redução de tributos seja sancionada com a imposição de multa de ofício (75% ou 150%). No entanto, não cabe outra penalidade sobre a mesma constatação fática, sendo indevida a exigência de 35% a título de IR-Fonte sobre o pressuposto de falta de identificação do beneficiário do pagamento da mesma operação que teve a dedutibilidade negada, pois essa exigência tem nítido caráter de penalidade, como já demonstrado.

Mais grave ainda é ver essa penalidade pecuniária de 35% travestida de tributo ser gravada com nova penalidade, uma vez que sobre o valor do IR-Fonte exigindo no auto de infração é calculada nova multa de ofício (75% ou 150%).

Lamentavelmente, lançamentos contaminados com essa grave deformação têm sido confirmados, sem mais reflexão, pelos órgãos encarregados de solucionar conflitos entre Fisco e contribuinte, como se vê do pronunciamento da 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, aqui reproduzida na parte atinente à matéria em estudo, verbis:

‘PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - PAGAMENTO EFETUADO A BENEFICIÁRIO SEM CAUSA - PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO OU CAUSA - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO. A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direito ou mercadorias ou a utilização dos serviços, referidos em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.’

Agride a estrutura da regra jurídica do Imposto sobre a Renda a afirmação final contida na ementa de que “o ato de realizar pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte.” A afirmação estará a salvo se vista a referida incidência com caráter da penalidade, para a qual o ato de realizar pagamento a beneficiário não identificado é que lhe dá tipicidade.

Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 8981/95, a qual, quando cabível, deve ser vista com a mesma natureza da chamada “multa isolada”, sendo certo que sua aplicação por meio de lançamento de ofício (auto de infração) não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sendo totalmente inadequada a imposição de multa de ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.

O grifo em quando cabível é para deixar registrado, pedindo vênias em discurso repetitivo, que essa penalidade de 35% do art. 61 da Lei 8981/95 somente pode ser aplicada quando não houver exigência concomitante de tributo (IRPJ e CSLL) sobre a mesma operação, pois, nessa hipótese, a formalização da exigência de cunho tributário com a imposição da penalidade correspondente, que é o objetivo primeiro da administração tributária, absorve a multa isolada prevista para idêntica conduta.”

15. Registram que as razões apresentadas nas impugnações ao lançamento do IRRF, e que tiverem conexão com os lançamentos de IRPJ e reflexos, devem também ser aqui apreciadas.

Das multas aplicadas

16. Rechaçam a aplicação da multa qualificada, por não ter restado caracterizada ou comprovada eventual conduta dolosa da Sociedade ou dos designados responsáveis tributários. Nas palavras da defesa:

68. No auto de infração, a fiscalização não expõe, de modo claro, as razões que justificariam o agravamento da multa de ofício. Pelo contrário, nele são apenas “jogadas” afirmações genéricas, não sendo demonstrada a correlação lógica entre os fatos apurados e as hipóteses legais de qualificação daquela penalidade.

69. Com efeito, no termo de verificação a fiscalização tão somente aponta a multa de 150%, narrando que ela será qualificada pela omissão de receita em DIPJ, mas não aponta o artigo de lei que fundamenta a sua aplicação e muito menos aponta qual documento se enquadraria nessa hipótese.

70. Noutras palavras, a leitura do Termo de Verificação Fiscal, revela que a fiscalização não fez o mínimo esforço para demonstrar a presença das circunstâncias que, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, autorizariam o agravamento de multa de ofício, no caso deste processo administrativo, limitando-se a fazer acusações genéricas e infundadas.

71. Frise-se, no termo de verificação sequer o artigo de lei é citado pela fiscalização para embasar a aplicação da multa de 150%.

72. O agravamento da multa de ofício é medida extrema, que pressupõe a comprovação da conduta fraudulenta, visando ao não pagamento dos tributos, ou da ação ou omissão dolosa com o propósito de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

73. Com efeito, para justificar a aplicação do percentual de 150%, não basta a alegação de que o sujeito passivo agiu com má-fé, visando prejudicar os interesses do Fisco; faz-se necessário que se prove a conduta dolosa.

74. Nesse sentido, confira-se recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no acórdão n.º 9101-001.615, de 16/04/2013, que possui a seguinte ementa:

“MULTA QUALIFICADA - REQUISITO - DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada” (destaques da Impugnante).

75. Observe-se que a qualificação da multa de ofício, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, somente se justifica quando há prova inequívoca de que a conduta do sujeito passivo caracteriza sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

76. Apesar de ser até certo ponto óbvio, deve-se mencionar que as presunções previstas na legislação tributária, em tese, não se prestam a justificar a majoração do percentual da multa de ofício.

77. Isso porque, sendo **presumida a omissão de receitas**, com base nas informações prestadas pela empresa, **a prova do ilícito fiscal** (omissão de receitas) **é inexistente ou precária**, faltando, neste caso, requisito indispensável à qualificação da multa de ofício, qual seja a efetiva comprovação do **evidente intuito de fraude**.

78. Também quanto a essa questão, é pacífico o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de que a ausência de comprovação da origem dos saldos **autoriza apenas a presunção da omissão de receitas, não justificando a imposição da penalidade qualificada**. É o que se verifica pela análise das ementas a seguir reproduzidas:

(...)

80. Evidente, portanto, que a existência de créditos de origem não comprovada, autoriza a presunção de omissão de receitas, nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, mas não permite a qualificação da penalidade, pois esta depende da **prova direta** da materialização de uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64.

81. Sendo assim, ainda que as exigências fiscais venham a ser mantidas, o que se admite apenas para fins de argumentação, não pode prevalecer o agravamento da multa de ofício, devendo ser determinada a redução de seu percentual para 75%.

17. Em outra linha de defesa, invoca o caráter confiscatório das multas aplicadas de 75% (IRRF) e 150% (IRPJ e reflexos).

18. Sob a rubrica “Dos valores declarados e documentos apresentados”, acrescenta:

95. *Que fique registrado, por mais que a fiscalização se esforce, há fatos incontroversos, a saber:*

- Todos os recebimentos da Impugnante estavam escorados por respectivas notas de honorários;

- Em todos as notas de honorários era procedida a retenção na fonte dos tributos federais;

- Os recebimentos da Impugnante eram declarados em DIRF pelas fontes pagadoras;

- Mesmo quando não havia retenção, os recebimentos estavam devidamente declarados e contabilizados;

96. *Dessa forma, não há que se falar que a Impugnante teria agido com a intenção de lesar o fisco.*

19. Pontuam que, no processo administrativo fiscal, seria dos agentes públicos o ônus da prova do fato jurídico tributário, assim como da conduta dolosa e do fato jurídico a dar ensejo à responsabilização de terceiros, conforme art. 333 do Código de Processo Civil – CPC e art. 9º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. Defendem também que não haveria provas da prática de ato ilícito (com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos) por parte dos gestores ou sócios da pessoa jurídica, conforme Súmula n.º 430 do STJ.

20. Fazem menção a Acórdão do CARF n.º 1401-000.434, de 26/01/2011, no qual se reconheceu que não existe na legislação tributária hipótese de atribuição direta de responsabilidade solidária aos sócios administradores das pessoas jurídicas. Assim, tanto nos casos do art. 124, como dos arts. 135 e 137, todos do CTN, haveria necessidade de comprovação de fato jurídico tributário, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios e/ou administradores no pólo passivo da relação jurídica tributária. Foi ainda mencionado que em se tratando de atribuição de responsabilidade tributária solidária com base no interesse comum, deveria a fiscalização ter constituído tal fato jurídico, mediante a competente descrição dos fatos, corroborada pelas provas cabíveis.

21. Requerem o cancelamento das autuações e a exclusão do administrador e dos sócios do pólo passivo dos lançamentos, diante da ausência de prova de prática dos atos com excesso de poder ou infração a lei, contrato ou estatuto social, e protestam por provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente, pela juntada de documentos e pela realização de diligência.

Da parte específica das impugnações dos responsáveis

DA IMPUGNAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SR. GERALDO CÉSAR MEIRELES FREIRE (FLS. 2457/2504), FABRÍCIO BERTINI PASQUOT POLIDO (FLS. 2569/2616), EDSON MAZIEIRO (FLS. 2754/2801), ALBERTO MURRAY NETO (FLS. 2864/2911)

22. Além da argumentação acima, destacam-se os seguintes excertos de suas peças de defesa:

*18. Antes de se impugnar uma a uma as alegações trazidas no combatido auto de infração, e até para que esta Delegacia de Julgamento não analise o presente caso contaminada pelas suposições e presunções que fundamentam o AIIM, notadamente aquelas que tratam o Impugnante como se o mesmo tivesse **poder de decisão** ou pior, como se o mesmo tivesse **agido de forma a lesar o fisco**, resta ao Impugnante tecer breves comentários de como era a sua relação com a sociedade Paulo Roberto Murray Advogados Associados.*

19. Conforme grafado no contrato social da sociedade (Doc. 03), o Impugnante, embora constasse do referido documento no ano de 2010, detinha apenas 1 (uma) quota de capital social, que era equivalente a 0,3% da sociedade.

20. Apenas pelo percentual da sociedade que o Impugnante detinha já é suficiente para demonstrar que nunca houve animus de se constituir uma sociedade de fato. No caso, salta aos olhos que faltava elemento essencial para que o Impugnante fosse considerado sócio de fato, qual seja, o affectio societatis.

*21. Aliada a ínfima participação do Impugnante nas quotas da Sociedade, **importante salientar que a Administração da Sociedade era feita tão somente pelo Dr. Paulo Roberto Murray e, de forma isolada, conforme grafado no contrato social da sociedade. O Impugnante nunca administrou a sociedade e***

tampouco teve acesso a contabilidade da empresa.

22. A forma como o Impugnante “participava” da sociedade pode ser comprovada pelos extratos bancários do ano de 2010, bem como imposto de renda (Doc. 04), que demonstram que o Impugnante não realizou movimentação financeira compatível com o de sócio/administrador da sociedade e tampouco retirava participação nos lucros da mesma.

23. *Frise-se, todo e qualquer numerário depositado na conta bancária do Impugnante pela Paulo Roberto Murray Sociedade de Advogados era **salário** e não distribuição de lucros, bastando a simples análise dos extratos para verificar que os valores não condizem com a distribuição de lucros de um escritório de advocacia do porte do autuado.*

24. *No caso em comento, assim como em grande parte dos escritórios de advocacia do Brasil, os advogados minoritários são assalariados e não tem qualquer poder de direção, sendo que os mesmos passam a integrar o contrato social da sociedade tão somente para reduzir o risco de demandas trabalhistas e, também, para terem alguma forma de vínculo com a sociedade, ainda que não vínculo empregatício.*

25. *A constituição do Paulo Roberto Murray Sociedade de Advogados é praxe no mundo jurídico, onde um ou mais de um sócio são os majoritários na sociedade, sendo que os demais (empregados), para que não fiquem sem nenhuma vinculação com o escritório, são convidados a integrar o seu quadro social como minoritários, não tendo nenhuma autonomia no escritório.*

26. *Portanto, ao contrário da forma como a fiscalização vem tratando o Impugnante, o mesmo não é um “vilão” impiedoso, que, supostamente, de maneira dolosa teria lesado o fisco, pelo contrário, o Impugnante nada sabia da vida financeira da empresa e das decisões tomadas pela administração, que era feita única e exclusivamente na figura do Dr. Paulo Roberto Murray.*

(...)

30. *O fato de o Impugnante constar no contrato social - com apenas 1 (uma) quota - nada quer dizer, não sendo motivo válido para imputar-lhe a responsabilidade tributária, pois não demonstra, tampouco comprova que o mesmo teve alguma participação na infração supostamente cometida pela sociedade de advogados.*

(...)

36. (...), *compete ao Impugnante esclarecer que a autuação abarca todo o ano de 2010 e, conforme contrato social acostado na presente defesa, o Impugnante deixou a sociedade em novembro do referido ano, não podendo ser responsabilizado por todo o período de 2010, como imputado pela fiscalização.*

37. *Ademais, além de não ter participado da sociedade durante todo o ano de 2010, o Impugnante também não estava presente quando da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.*

38. *Ora, é entendimento pacífico que o fato gerador do imposto de renda completa-se somente no dia 31 de dezembro do ano-base e, portanto, o impugnante não poderia ser responsabilizado por fato que ocorreu após a sua retirada.*

39. *A Jurisprudência do CARF é no mesmo sentido:*

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: IRPJ PAGO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

JUROS A PARTIR DE 1º DE FEVEREIRO DO ANO SUBSEQUENTE AO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, o crédito ou o débito decorrente do confronto do pagamento das estimativas, de que trata o artigo 2º da Lei n.º 9.430, de 1996, com o valor devido a título de IRPJ e CSLL, só é apurado a partir do encerramento do ano-calendário. Antes do encerramento do ano-calendário não há o que se falar em tributo a restituir, pois até o último momento pode ocorrer evento capaz de alterar o quantum devido a título de IRPJ e de CSLL. **O fato gerador destes tributos, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, só se completa em 31 de dezembro de cada ano.** Partindo da premissa de que o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real somente se concretiza no final de cada ano-calendário, é a partir deste evento que se encontra o saldo do imposto a pagar ou a recuperar. Inteligência do artigo 2º, § 3º e artigo 6º, § 1º, I e II, da Lei n.º 9.430, de 1996. Os artigos 2º, 6º e 74, da Lei n.º 9.430, de 1996, devem ser interpretados de forma harmônica e sistemática. Tanto nos casos em que há imposto a pagar, quanto nas situações de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, os juros pela taxa SELIC, que também contemplam a correção monetária, somente começam a fluir a partir do recolhimento da estimativa relativa ao mês de dezembro, que deve ser paga até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente. É por esta razão que o § 2º do artigo 6º, da Lei 9.430, de 1996, aponta como marco da incidência dos juros o dia 1º de fevereiro do ano seguinte. Recurso provido em parte.

23. Com relação à inaplicabilidade do art. 1009 do Código Civil, ressaltam que, como não participavam da administração da sociedade, por disporem de apenas 1 (uma) quota social, não teriam acesso ao seu caixa e à sua movimentação financeira, não sabiam e nem deveriam saber do ilícito porventura praticado pela sociedade.

24. Já com relação à aplicação do art. 124 do CTN, assim se pronuncia:

III.2. Do ART. 124 DO CTN

*47. Para definirmos o alcance do art. 124 do CTN, mencionado no Auto de Infração, é importante destacar que esse dispositivo legal se insere no Capítulo IV do Código Tributário Nacional, que disciplina o **sujeito passivo da obrigação tributária**.*

48. Como se sabe, segundo o art. 121 do CTN, o devedor da obrigação tributária (sujeito passivo) abrange duas espécies, contribuinte ou responsável, a depender do liame que ele mantenha com o fato gerador dessa obrigação. Prescreve o referido dispositivo legal:

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 da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (*destaques do Impugnante*)

49. Vê-se que o art. 121 define o sujeito passivo da obrigação tributária como a pessoa obrigada, ao pagamento de tributo, ou da penalidade pecuniária, denominando-se contribuinte, quando detiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, a sua obrigação decorrer de disposição expressa de lei.

50. *Trocando em miúdos, o sujeito passivo, seja contribuinte, seja responsável, é quem possui o dever de recolher o tributo aos cofres públicos. No caso do responsável, a lei tributária pode atribuir-lhe a responsabilidade em caráter exclusivo, afastando a do contribuinte, ou não, atribuindo-a a este em caráter supletivo (CTN, art. 128).*

51. *É nesse contexto que deve ser compreendido o art. 124 do CTN, que não traz em seu bojo hipótese de responsabilidade tributária, mas apenas regula as situações em que duas ou mais pessoas, enquanto contribuintes ou responsáveis, respondem solidariamente pelo crédito tributário. Nos dizeres desse dispositivo legal:*

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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

52. *Abandonando-se a hipótese do inciso II do art. 124, visto que inaplicável à situação “sub judice”, o inciso I prescreve que duas ou mais pessoas podem se apresentar na condição de sujeito passivo da obrigação principal, obrigando-se cada uma delas pelo crédito tributário, quando tiverem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.*

53. *Os mais desatentos acabam conferindo um significado amplo à expressão “interesse comum”, mas nada técnico, enquadrando equivocadamente, na hipótese daquele dispositivo legal, quaisquer pessoas que tenham algum tipo interesse.*

54. *Todavia, não é esta a conclusão a que se chega quando aquele dispositivo legal é interpretado em rigor técnico, visto que o termo “interesse comum” possui significado próprio, não se confundindo com o “interesse econômico”.*

55. *A esse respeito, são precisos os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri, para quem:*

“Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um ‘interesse comum’. *Eles podem ter ‘interesse comum’ em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm ‘interesse comum’ no fato jurídico tributário”* (Direito Tributário, Saraiva, 2011, p. 476 - destaques do Impugnante)

56. *Assim, para extrair a verdadeira norma jurídica do inciso I do art. 124, é preciso distinguir situações em que as pessoas possuem “interesse comum” no fato gerador, e que lhes colocam na situação de sujeito passivo solidário, daquelas que envolvem outros tipos de interesses, que não trazem, a princípio, qualquer consequência na seara fiscal.*

57. *Atualmente, essa questão encontra-se devidamente solucionada pela jurisprudência administrativa e judicial, tendo prevalecido o entendimento de que o “interesse comum”, a que alude o inciso I do art. 124, resta caracterizado*

em situações envolvendo pessoas situadas do mesmo “lado” da relação jurídica, eleita pela lei como fato gerador de determinado tributo, não havendo que se falar em interesse comum se as pessoas ocupam posições distintas naquela relação jurídica.

58. Isso porque, em Direito Tributário, a **solidariedade** diz respeito ao grau de responsabilidade dos coobrigados, sejam eles contribuintes, sejam responsáveis, não sendo meio pelo qual terceiros são incluídos na relação jurídica tributária, conforme restou decidido nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 446.955/SC, de 09/04/2008:

“Por oportuno, forçoso ressaltar que **a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados**, sejam eles contribuintes ou contribuintes e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuintes e responsável) pode ser solidária ou subsidiária (notas de Mizabel Derzi na atualização da obra ‘Direito Tributário Brasileiro’, de Aliomar Baleeiro, 11a ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 200, pág. 729).”

59. Ou seja, em matéria tributária, a solidariedade nada tem a ver com a prática de atos ou omissões perpetrados por terceiros que possuam algum vínculo com o fato gerador, aplicando-se apenas às situações de pessoas que, possuindo “interesse comum”, têm a aptidão para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, ambas como contribuintes **ou** como responsáveis.

60. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme nesse sentido, entendendo que aquela expressão se refere apenas às pessoas que ocupam posição comum na relação jurídica, que constitui o fato jurídico tributário. É o que se verifica pela ementa do Recurso Especial n.º 859.616-RS, julgado em 18/09/2007:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOURO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

(...)

4. Na relação jurídico-tributária, **quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte**, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. **Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.**

5. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe:

‘Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço.’

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis:

(...)

7. Conquanto a expressão ‘interesse comum’ - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis:

‘(...) o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código.

Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador’ (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p.

220).

9. Destarte, a situação que evidencia à solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que **o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible**.

(...)” (destaques do Impugnante)

61. A mesma posição foi adotada no julgamento do Recurso Especial n° 884.845- SC, de 05/02/2009, do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n°

1.288.247-RS, de 21/10/2010, dos Recursos Especiais n° 1.001.450-RS, de 11/03/2008, e 1.079.203-SC, de 03/03/2009, evidenciando-se, assim, que se trata de entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

62. Em resumo, portanto, o “interesse comum” referido no dispositivo deve ser jurídico, não meramente econômico, abrangendo situações em que as pessoas compõem o mesmo pólo da relação jurídica.

63. A jurisprudência administrativa não destoia desse entendimento, na medida em que reconhece que o interesse econômico ou a eventual participação em acontecimentos relacionados ao fato gerador não define o vínculo de

solidariedade. Para tanto, é preciso que haja o “interesse comum” na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, nos moldes acima expostos. Nesse sentido, é elucidativa a seguinte passagem, extraída do voto condutor do acórdão n.º 104-1.662, de 21/06/2006:

“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:

(...)

A doutrina caminha unida no entendimento que essa relação pessoal e direta com a situação que constitui 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 CTN 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, além do art. 121, II, os artigos 124, I e 135, II e III. Passo ao exame desses outros dispositivos.

Reza o art. 124, verbis:

(...)

Cuida-se no caso, da hipótese referida no inciso I. A questão aqui é definir o alcance da expressão ‘interesse comum na situação que constitui 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 freqüência, 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.** E 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 CTN 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 codevedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.' (pp. 308)

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 coobrigados 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 CTN, 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, exigido da fonte pagadora. Sem examinarmos, por enquanto, essa circunstância de o imposto ser de tributação exclusiva de fonte, 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 a realização dos pagamentos

irregulares e para a ocultação desses fatos por meios fraudulentos.

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 CTN.

(...)” (destaques do Impugnante)

64. Partindo das mesmas premissas do julgado anterior, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no acórdão n.º 1201-00.217, de 28/01/2010, decidiu que não há solidariedade entre a pessoa jurídica e os seus sócios, no que diz respeito aos tributos por ela

devidos. Confira-se:

“A solidariedade tributária tratada no art. 124 do CTN é factual, ou seja, decorre da existência de um interesse jurídico, do responsabilizado, na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Mas, conforme explica Marcos Vinícius Neder:

‘(...) o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário’ (grifamos).

Mais adiante, ao analisar especificamente a hipótese de se fixar responsabilidade solidária de sócio por dívidas tributárias da sociedade, o autor discorre concluindo pela impossibilidade, haja vista inexistir interesse na relação jurídica privada subjacente ao fato jurídico tributário. São as suas palavras:

7.2. Responsabilização dos sócios por débitos de pessoa jurídica.

Na atividade normal das empresas, não há direitos comuns entre a pessoa jurídica e seus sócios. Os negócios jurídicos da pessoa jurídica são efetivados em seu nome e, por conseguinte, não trazem os sócios como coobrigados.

Por óbvio, os sócios e administradores têm interesse no lucro da empresa, mas como procuramos demonstrar ao longo deste estudo, não é esse interesse meramente fático que torna possível aplicar a norma de responsabilidade prevista no art. 124, inc. I do CTN. Conforme as premissas anteriormente firmadas, é indispensável ao órgão aplicador, comprovar o interesse na relação jurídica privada subjacente ao fato jurídico tributário.

Não há, portanto, imputar aos sócios o dever solidário de recolher tributos da sociedade sem que haja comprovação de fraude ou outras práticas ilícitas (nota de rodapé: caso evidenciado a atuação do sócio com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto, a previsão de responsabilidade tributária está prevista nos arts. 135 e 137 do CTN). O CTN expressamente prescreve, nos arts 135 e 137, a responsabilidade pessoal dos sócios, administradores e agentes nesses casos’.

Nessa linha, há precedente do Col. STJ, onde se fixam premissas alinhadas com aquela doutrina, estabelecendo que **‘o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico,**

vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo'.

Ou seja, a regra determina a incidência da solidariedade 'quando os sujeitos estão na mesma relação obrigacional. Deve ocorrer interesse comum das pessoas que participam da situação que origina o fato gerador'.

Vale, dizer: para que seja fixada a responsabilidade na forma estatuída pelo CTN, art. 124, devem as partes cuja solidariedade se quer reconhecer estarem posicionadas do mesmo lado da relação jurídica de direito privado, como ocorre, por exemplo, com os condôminos em relação ao IPTU do condomínio, situação que não é análoga à dos sócios em relação à sociedade.

Como vimos, essa é a direção da doutrina de Marcos Vinícius Neder, para quem **é inaplicável a solidariedade prevista no inc. I, do art. 124 do CTN à situação dos sócios em relação às dívidas tributárias da sociedade.**

Adverte o autor, entretanto, que tal não significa dar carta branca para que o sócio possa agir como bem entender, sem risco de ser chamado para responder, perante o fisco, por seus atos.

É que ele pode ser responsabilizado quando se verificarem as situações previstas nos arts. 135 e 137 do CTN, quais sejam, a prática de atos com excesso de poderes ou em infração de lei, contrato social ou estatutos.

Esta é, para a doutrina e a jurisprudência, a única regra de responsabilidade solidária tributária de sócios em relação aos débitos tributários da sociedade, fixada que foi por lei complementar conforme exige o art. 146, inciso III, alínea 'b', da Constituição Federal" (destaques do Impugnante).

65. Em idêntico sentido, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no acórdão nº 1402-001.197, de 13/09/2012, decidiu que não há "interesse comum" entre a pessoa jurídica e seus sócios e/ou administradores, o que impede que lhes confira a condição de sujeitos passivos solidários pelos tributos por ela devidos, conforme se verifica pela análise de sua ementa:

"RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO. NECESSIDADE DE INDICAR A CONDUTA ILÍCITA PRATICADA PELO AGENTE E O REFLEXO DESTA NO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

O sócio, o gerente ou administrador pode vir a ser terceiro responsável **não pelo fato de guardar tal condição**, mas sim por ato ilícito que venha a praticar. Neste sentido, para se atribuir responsabilidade aos diretores é necessário apontar a conduta praticada por estes.

(...)" (destaques do Impugnante)

66. Como o voto condutor dessa decisão é bastante esclarecedor e, de certo modo, sintetiza tudo o que foi dito até este momento, vale a pena transcrever as seguintes passagens, ainda que se corra o risco de ser um pouco redundante:

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

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou

sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário - art. 121, I). Ex. IPTU entre co-proprietários.

Por sua vez, o artigo 124, II, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros (o artigo 32 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP n.º 2.158-35, de 2001), ou nos casos de retenção de imposto de renda na fonte.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador.

Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (ver os exemplos clássicos do IPTU e do ITR).

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

(...)

A solidariedade entre uma pessoa física e uma jurídica ou entre duas pessoas jurídicas ou duas pessoas físicas somente ocorrem quando ambas participam da relação jurídico tributária. Nada impede, por exemplo, que uma empresa regularmente constituída celebre parceria com profissional, pessoa física, para realizarem pesquisa encomendada por terceiro, ou ainda, que uma empresa ligada à construção civil, junto com engenheiro, não sócio, se unam para executar determinado projeto. Nestes casos, em relação à receita advinda dos serviços prestados haverá solidariedade. O mesmo pode ocorrer em relação ao comércio ou à indústria.”(destaques do Impugnante) 67. *Não foi outro o entendimento do acórdão n.º 303-34.941, de 04/12/2007, conforme se verifica no trecho do voto proferido pelo ilustre conselheiro relator, a seguir, reproduzido:*

“Veja-se o caso da alienação de imóvel. O interesse de cada uma das partes no negócio não é comum; o interesse do vendedor é de alienação, já o do comprador do imóvel é de aquisição. No entanto, se no negócio houver, por exemplo, dois vendedores, ou dois compradores (co-propriedade), aí sim haverá interesse comum dos vendedores ou dos compradores, respectivamente. Desse modo, se a lei definir, como contribuinte, a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo raciocínio se aplica aos dois co-proprietários de um imóvel que em relação ao IPTU ambos são devedores solidários”.

68. *Dos precedentes jurisprudenciais trazidos à baila, verifica-se o art. 124, inciso I, do CTN não confere aos agentes fiscais um cheque em branco, permitindo-lhes exigir os tributos não recolhidos pelo sujeito passivo, contribuinte ou responsável, de qualquer pessoa, mesmo que esta tenha*

experimentado algum tipo de vantagem por conta do inadimplemento da obrigação tributária.

69. Pelo contrário, a hipótese descrita naquele dispositivo legal é bastante estreita, restringindo-se às pessoas que possuem “interesse comum” na relação jurídica descrita na hipótese de incidência, assim entendidas àquelas que figuram no mesmo pólo dessa relação (v.g., coproprietários de um bem imóvel em relação aos tributos sobre ele incidentes), e que, por isso, podem responder, solidariamente, pelo crédito tributário correspondente.

70. O inciso I do art. 124 do CTN, por conseguinte, é aplicável às pessoas que têm qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, mas não contempla situações relacionadas a atos ilícitos, que podem ser alcançadas pelo art. 135 do CTN, que será visto mais adiante.

71. Partindo dessas premissas, conclui-se que o Impugnante não pode ser tido como sujeito passivo solidário dos tributos supostamente devidos pela sociedade, por lhe faltar “interesse comum” em virtude de ser sócio minoritário, com apenas 1 (uma) quota do escritório, sendo-lhe inaplicável o disposto no art. 124, inciso I, do CTN.

25. Com relação ao art. 134, VII do CTN, acrescenta que seria inaplicável também porque, na qualidade de sócio minoritário, não teria condições e/ou poderes para intervir, e nem poderia lhe ser imputada qualquer omissão.

26. No que se refere à aplicação do art. 135 do CTN, ainda menciona Acórdão nº 1302-001.450, de 31/07/2014, da 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em que excluída a responsabilidade solidária do sócio administrador, sob os seguintes fundamentos:

“Vê-se, claramente, que a responsabilidade tributária solidária da empresa foi atribuída a elas com base em presunção de que elas “estavam cientes da vultosa omissão de rendimentos” ou que elas promoveram a dissolução da sociedade com o intuito de se livrar de futuro passivo em nome da empresa, não havendo efetiva comprovação de tais argumentos em momento algum, existindo somente a mera presunção ou dedução do dolo das sócias em infringir a Lei.

No entanto, não são cabíveis presunções no âmbito do Direito Tributário por violação ao Princípio da Legalidade, o qual rege todas as relações tributárias administrativas e judiciais. Não estava, pois, autorizando a AFRFB a utilizar-se de meras presunções para fazer incidir no caso a responsabilidade tributária solidária das sócias da empresa contribuinte.

Dessa forma, tenho que o artigo 135, do Código Tributário Nacional, só pode ser aplicado quando há o cumprimento dos requisitos por ele elencados, qual seja a existência de créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, de maneira taxativa.

Esses requisitos devem ser comprovados no caso concreto, elencado qual deles foi praticado pelo terceiro sobre o qual incidirá a responsabilidade tributária pela integral quantia do débito fiscal, que era de responsabilidade do contribuinte originário.

(...)” (grifos do Impugnante)

27. E prossegue:

106. Parece claro, portanto, que o fato do Impugnante ser sócio - 1 quota no valor de R\$1,00 (hum real) - não autoriza à fiscalização a imputar-lhe a responsabilidade pelos débitos tributários da sociedade, sem que faça a prova de atos praticados com excesso de poderes, contrários à lei ou ao seu estatuto social.

107. Como exposto acima, a fiscalização valeu-se de uma **presunção legal** para justificar a sua acusação, não tendo trazido quaisquer elementos que comprovassem a efetiva ocorrência da infração tributária. E, não havendo prova de que as pessoas citadas nesse dispositivo legal tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, que redundaram na ocorrência de fatos geradores, não é permitido atribuir-lhes a responsabilidade pelos tributos devidos pela pessoa jurídica.

Das impugnações dos demais sócios EDSON SESMA (FLS. 3036/3059), TATIANA GUIMARÃES ERHARDT (FLS. 3222/3245) E PATRÍCIA GOLDBERG TERPINS (FLS. 3421/3443)

28. Os sócios designados como responsáveis solidários afirmam que teriam sido empregados de Paulo Roberto Murray – Sociedade de Advogados, nos períodos de 14/05/2003 a 09/04/2012 (Edson Sesma), 21/08/1998 a 04/2012 (Tatiana Guimarães Erhardt) e 28/01/2002 a 31/10/2010 (Patrícia Goldberg Terpins), tendo sido exigida na contratação que assumissem a condição de sócios com apenas 1 (quota) no valor de R\$ 1,00. Os dois primeiros teriam sido contratados pela CLT, em 01/12/2010, com anotação de retroação de efeitos à data da contratação inicial (14/05/2003 e 21/08/1998, respectivamente).

29. Reafirmam que o único administrador da sociedade era do Sr. Paulo Roberto Murray.

30. Fazem menção aos processos anteriores (19515.720762/2014-68 – IRRF; 19515.720763/2014-11 – IRPJ e reflexos) para questionar o fato de nem todos os sócios da sociedade terem sido incluídos no pólo passivo dos lançamentos.

31. Protestam quanto a aplicação da multa qualificada pela caracterização da conduta dolosa atribuída à sociedade gerida com exclusividade pelo sócio Paulo Roberto Murray.

32. Insurgem-se contra o fato de não terem sido notificados acerca da instauração do procedimento de auditoria, haja vista que em 31/10/2010 (Patrícia Goldberg Terpins) e 09/04/2012 (Edson Sesma e Tatiana Guimarães Erhardt) teriam se desligado do escritório de advocacia, e invocam a ocorrência de cerceamento ao direito de defesa, nos seguintes termos:

15. (...) Se possível a extensão da responsabilidade, era imprescindível a intimação do Impugnante chamando-o ao processo, sob pena de incongruência entre a acusação e o fato causa, bem como errônea eleição do sujeito passivo.

16. Pudesse prevalecer a responsabilidade reclamada pelo Fisco, então nulo se apresenta o processado em relação ao Impugnante por cerceamento ao direito de defesa, assim considerado quanto aos fatos antecedentes ao AI, devido processo legal e exercício arbitrário do Fisco. (...)

33. Reafirmam que, mesmo na época em que ainda trabalhavam no escritório, onde cumpriam ordens de produção jurídica, sem contato com clientes, sem pagar despesas e sem receber lucros, mas tão só salário travestido de retiradas, desconheciam o seu faturamento.

34. Passam a discorrer sobre as hipóteses normativas de sujeição passiva tributária previstas no CTN, para concluir que como a eleição dos sujeitos passivos (contribuinte e responsáveis) da relação jurídica tributária seria de exclusiva alçada da lei ordinária da entidade detentora da competência tributária para a instituição do tributo (CTN, art. 97 e seus incisos), *à míngua de lei ordinária federal, não indicada no AI, restaria impossível a pretendida responsabilização.*

35. Os sócios minoritários não poderiam responder pelo crédito tributário da pessoa jurídica que teria personalidade própria não confundível com a das pessoas físicas de seus sócios.

36. Quanto ao interesse comum, seria um conceito amplo e indeterminado, dependente de lei ordinária para delimitá-lo. O Poder Judiciário não teria acatado a tese do Fisco de que o sócio teria interesse comum com a empresa simplesmente por dela participar. Transcreve a decisão em AMS nº 94.04.55046-9/RS

AMS 55046 RS 94.04.55046-9 Relator(a): ZUUDI SAKAKIHARA

Ementa:

TRIBUTÁRIO. INVESTIMENTO RELEVANTE EM SOCIEDADE COLIGADA.SOLIDARIEDADE NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESTA.

INEXISTÊNCIA.

1. São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas **não é revelado pelo interesse econômico** no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo **interesse jurídico**, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado (Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964, p.

2. A sociedade que participa do capital de outra, ainda que de forma relevante, não é solidariamente obrigada pela dívida tributária referente ao imposto de renda desta última, pois, embora tenha interesse econômico no lucro, não tem o necessário interesse comum, na acepção que lhe dá o art. 124 do CTN, que pressupõe a participação comum na realização do lucro. **Na configuração da solidariedade é relevante que haja a participação comum na realização do lucro, e não a mera participação nos resultados representados pelo lucro.**

3. Apelação a que se dá provimento, para a exclusão do nome da apelante do rol dos devedores solidários.

Excerto do voto do Relator para o Acórdão:

Assim o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, previsto no inc. I do art. 124 do CTN, determina a solidariedade das pessoas envolvidas, não por causa da natureza objetiva desse interesse, mas em relação de um determinismo legal. **Pode-se dizer, em razão disso, que o interesse comum, que determina a solidariedade, não haverá de ser qualquer interesse que seja comum, mas apenas o interesse comum que seja qualificado pela lei.**

(...) II do parágrafo único do art. 124, I do CTN. Nesse caso, porém, haveria a necessidade da previsão legal específica, não bastando a norma geral do art. 124, pois ter-se-ia um caso de substituição tributária, e não de solidariedade.

37. Para a defesa, já que se trata de solidariedade de fato, quando dois ou mais sujeitos passivos participam da relação jurídica que constituiu o fato gerador, para que fosse aplicado ao caso o art. 124 do CTN, a fiscalização deveria demonstrar o benefício dos sócios.

38. Com base no art. 146 da Constituição Federal, asseveram que a lei ordinária não poderia alterar as definições da Lei Complementar quanto à obrigação tributária, e conseqüentemente, aos sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis). Mencionam as decisões de inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620, de 1993, do art. 5º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991.

39. Segundo os impugnantes, como não consta da legislação complementar qualquer dispositivo que prestigie a responsabilidade solidária defendida pela fiscalização, insubsistente a inclusão dos sócios no pólo passivo dos lançamentos.

40. Mais adiante professa contra a aplicação do art. 124 do CTN:

52. Como já dito tal solidariedade, (...) só poderia se dar nos termos de lei ordinária, de acordo com LC. Em lei que deve apontar, quando as pessoas são consideradas como tendo interesse comum na constituição do fato gerador.

41. Invoca a ocorrência de confisco a ferir o princípio da razoabilidade, haja vista que exigidos tributos e contribuições em 104,50% da base tributável (IRPJ de 15%; Adicional de 10%; CSLL de 10%; PIS de 0,65%; IRRF de 53,85%).

42. Quanto ao IRRF faz menção ao mesmo Acórdão nº 104-21.757 já referido pelos demais Impugnantes.

43. Refere-se à falta de comprovação da distribuição aos sócios dos valores tributados como receita omitida.

44. Afirma a defesa que a fiscalização teria criado um clima agravado de sonegação, ao transformar uma “corriqueira” omissão de receitas não declaradas em DCTF, em algo “gigantesco”, sem precedente, de crime organizado, quando tudo se apresentava de fácil aferição.

45. Contesta a aplicação da multa qualificada porque não comprovado o evidente intuito de fraude.

46. Com base nos preceitos do Código Civil, volta à questão da responsabilidade solidária dos administradores, quando da prática de atos ilícitos (*in casu*, sonegação fiscal), e destaca que segundo o art. 137 do CTN, a responsabilidade seria pessoal do agente. Em suas palavras:

24. No caso dos autos, os ‘sócios – pro forma’, os que possuíam quotas de R\$ 1,00, nunca tiveram ingerência nos negócios da sociedade, não contratavam com clientes, não estabeleciam honorários, não cobravam, não recebiam a não ser salários no fim do mês. Situação que, aliás, nunca foi negada pelo titular da empresa que detinha a administração exclusiva da sociedade.

25. A sociedade era verdadeiramente uma ficção, uma simulação imposta a jovens em sua maioria, recém-formados agindo em estado de necessidade – busca de emprego e experiência exigida no início de carreira. Fato notório que dispensa divagações. Aliás, a merecer reclamação do FISCO na área previdenciária, o que não foi feito, em desobediência ao dever funcional fixado no parágrafo único do art. 142 do CTN (...)

26. No caso sob exame inclusive, até ações trabalhistas foram intentadas contra o escritório junto a Justiça do Trabalho, onde reconhecido o contrato segundo a CLT (doc. 04), como no caso atesta a própria contratação após o evento, a partir de 12/2010, comprovado pela Carteira de Trabalho do Impugnante (vide doc. 01) onde consta o registro com efeito ex tunc, segundo reconhecimento do sócio administrador da sociedade.

27. Se nada valesse, onde estariam os valores, segundo a declaração de rendas do Impugnante (doc. 05), ou suas contas bancárias que pudessem justificar os absurdos valores tidos como sonegados. Ainda que divididos por mais de sete integrantes sócios minoritários?

(...)

28. Somados os valores imputados a título de omissão de receitas, agora tomado o valor de R\$ 7.126.160,06 (2010):

Ano	Omissão de Receitas
2005	39.238.306,25
2006	29.039.095,21
2007	32.111.944,65
Subtotal	100.389.346,11
2010	7.126.160,06
Total	107.515.506,17

47. Comparativamente, demonstram que, nos anos-calendário, teriam recebido, conforme Livro Razão e DIRF, os seguintes valores:

EDSON SESMA

Ano	Omissão de Receitas	Livro Razão	DIRF	Média Mensal
2005	39.238.306,25	25.918,00	24.632,00	2.159,83
2006	29.039.095,21	37.330,00	-	3.110,83
2007	32.111.944,65	10.377,00	25.000,00	2.083,33
Subtotal	100.389.346,11			
2010	7.126.160,06	45.000,00	-	3.750,00
Total	107.515.506,17			

TATIANA GUIMARÃES ERHARDT

Ano	Omissão de Receitas	Livro Razão	DIRF	Média Mensal
2005	39.238.306,25	51.494,28	31.500,00	4.291,19
2006	29.039.095,21	44.875,72	-	3.739,64
2007	32.111.944,65	10.000,00	34.000,00	2.833,33
Subtotal	100.389.346,11			
2010	7.126.160,06			
Total	107.515.506,17			

[obs: houve equívoco na menção dos rendimentos pagos à Tatiana Guimarães Erhardt, tendo sido registrados os rendimentos pagos a Patrícia Goldberg Terpins]

PATRÍCIA GOLDBERG TERPINS

Ano	Omissão de Receitas	Livro Razão	DIRF	Média Mensal
2005	39.238.306,25	51.494,28	31.500,00	4.291,19
2006	29.039.095,21	44.875,72	-	3.739,64

Ano	Omissão de Receitas	Livro Razão	DIRF	Média Mensal
2007	32.111.944,65	10.000,00	34.000,00	2.833,33
Subtotal	100.389.346,11			
2010	7.126.160,06			
Total	107.515.506,17			

48. Concluem os sócios que a sua inclusão no pólo passivo seria indevida por conta de não existir uma sociedade de fato, impondo-se ao Fisco o combate a forma (simulada, dissimulada ou decorrente de abuso) em detrimento do fato real. Invocam o dever de moralidade pública para rechaçar a inclusão daqueles que não auferiram rendimentos nos lançamentos tributários.

49. É o relatório.

A 13ª Turma da DRJ/RPO - proferiu o Acórdão n.º 14-60.420, de 4 de maio de 2016 (e-fls. 3611/3677), em que considerou procedente em parte as impugnações, e recorreu de ofício, nos seguintes termos:

1. JULGAR IMPROCEDENTE a impugnação da pessoa jurídica, para manter os lançamentos de IRPJ e reflexos; e
2. JULGAR IMPROCEDENTE a impugnação do Sr. Paulo Roberto Murray, na qualidade de administrador, por restar provado excesso de poder, infração de lei e contrato social;
3. JULGAR PROCEDENTES as impugnações dos Srs. Geraldo César Meirelles, Fabrício Bertini Pasquot Polido Freire e Edson Sesma, na qualidade de sócios, para que sejam excluídos do pólo passivo, porque não comprovada a hipótese fática de interesse comum; e
4. JULGAR PROCEDENTES as impugnações de Edson Maziero, Alberto Murray Neto, Tatiana Guimarães Erhardt e Patrícia Goldberg Terpins, para que sejam excluídos do pólo passivo, porque comprovada sua inclusão fraudulenta no contrato social.

Entendeu a DRJ ter havido a completa ausência de impugnação em relação à prática do ilícito de omissão de receitas pela sociedade de advogados, fato que ensejou os lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Em relação às matérias impugnadas, por entre outras razões, decidiu:

- quanto à existência de processos anteriores (13896.002439/2010-61 e 13896.002440/2010-96), cumpre esclarecer que, apesar da semelhança das matérias autuadas, ***não tratam dos mesmos fatos ora sobre apreciação***, haja vista que aqueles processos se referem aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2005 a 2007, e o presente se refere aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010.
- As impugnações da sociedade e dos responsáveis solidários limitaram a questionar: (i) a imputação de responsabilidade solidária ao administrador e aos demais sócios da pessoa jurídica; (ii) os lançamentos concomitantes de IRPJ sobre omissão de receitas e de IRRF sobre pagamentos a beneficiário não identificado/sem causa; (iii) a aplicação da multa qualificada de 150%, por falta de comprovação da conduta dolosa e devido a seu caráter confiscatório; e (iv) o caráter confiscatório dos tributos e contribuições lançados ex-officio.
- Em relação à alegação de **CARÁTER CONFISCATÓRIO DOS TRIBUTOS E MULTAS LANÇADOS**, **decidiu que** os lançamentos se encontram formalizados em consonância com a legislação em vigor, e o controle da constitucionalidade das Leis não é da alçada dos órgãos administrativos. *Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*
- Em relação ao protesto pela **IMPUTAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA por OCORRÊNCIA DE DOLO**, **decidiu a DRJ que** há clareza quanto aos fatos que ensejaram a aplicação da multa qualificada – a falta de declaração nas declarações apresentadas à RFB (DIPJ/DCTF) da totalidade da receita auferida, comprovada (prova direta) na escrituração, notas

fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento fiscal, assim como, nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos, fatos que se subsumem ao dispositivo que constou regularmente no “Enquadramento Legal” dos “Demonstrativos de Multa e Juros de Mora”, de fls. 2270 (art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

- Julgou ser inadmissível a imputação de responsabilidade tributária a terceiros com base em preceitos do Código Civil, haja vista que este Diploma não é hábil a definir a responsabilidade de terceiro pelo pagamento do crédito tributário. Considerou que as hipóteses de responsabilidade tributária devem estar definidas em **lei ordinária** editada pelo Ente da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) competente para legislar sobre a **obrigação tributária e seus efeitos**, com observância das normas gerais de direito tributário, e compatíveis com as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN.

- Dessa forma, o fato de o contrato social da sociedade de advogados ser omissivo quanto à responsabilidade *subsidiária* dos sócios, pelas obrigações sociais, ou a acusação de distribuição de lucros ilícitos e fictícios, não tem o efeito de torná-los responsáveis tributários solidários pelo crédito tributário devido pela sociedade, a menos que caracterizada uma das hipóteses normativas de responsabilidade tributária, previstas no CTN ou em lei ordinária tributária.

- Da observância das cláusulas expressas nas Alterações Contratuais concluiu a DRJ que qualquer conduta omissiva ou comissiva dolosa, tendente a ocultar a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias perante o Fisco Federal, caracterizadas como fraude fiscal ou sonegação, somente poderiam ser imputadas ao sócio majoritário e administrador da sociedade, o Sr. Paulo Roberto Murray, porque os demais sócios não detinham qualquer poder de gestão sobre o patrimônio da sociedade.

- A DRJ manteve a imputação de responsabilidade tributária ao administrador da sociedade, Sr. Paulo Roberto Murray, por excesso de poder, infração de lei e contrato social, caracterizada pela conduta dolosa tendente à sonegação dos tributos e contribuições devidos, e à falta de comprovação da regular destinação da maior parte dos recursos auferidos na atividade social.

- Apesar de a capitulação legal da atribuição de responsabilidade tributária ao administrador não ser adequada (art. 124, II; art. 134, VII; e art. 135, I, todos do CTN), não há como afastar que o administrador deve responder solidariamente pelo crédito tributário devido pela sociedade, porque, conforme descrição da fiscalização, *atuou com excesso de poder, infração de lei e contrato social, ao sonegar todos os tributos e contribuições federais apurados na escrituração, e comprovados pelas notas fiscais e recibos apresentados no curso da fiscalização, assim como pelas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos* (art. 135, III, do CTN).

- com relação a Edson Maziero, Alberto Murray Neto, Tatiana Guimarães Erhardt e Patrícia Goldberg Terpins, não se sustenta a caracterização como sócios da sociedade de advogados, quanto mais qualquer imputação de responsabilidade pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica empregadora.

- com relação aos Srs. Geraldo César Meirelles, Fabrício Bertini Pasquot Polido Freire e Edson Sesma, na qualidade de sócios, para que sejam excluídos do pólo passivo, porque não comprovada a hipótese fática de interesse comum.

Cientificados em 03/08/2016 (e-fl. 3707) e 09/08/2016 (e-fl. 3705) o responsável solidário e a Autuada apresentaram Recursos Voluntários (e-fls. 3755 e 3803), em 31/08/2016 e 31/08/2016, em que repetem os argumentos de impugnação. Os responsáveis solidários exonerados pela DRJ apresentaram contrarrazões (e-fls. 3809/3850, 3857/3899, 3908/3949, 3958/4000) em que repetem os argumentos de impugnação.

Adveio ao processo mandamento do Exmo Sr. Juiz da 13ª Vara Federal Cível da SJDF determinando (e-fls. 4018/4023):

FINALIDADE: Intimar para dar ciência/cumprimento da decisão judicial que DEFERIU o pedido liminar subsidiário para determinar à Autoridade Impetrada que proceda à devida análise dos recursos administrativos interpostos, nos autos dos processos de nº 19515.720762/2014-68 e 19515.720763/2014-11, concluindo-os no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação desta decisão, bem como para prestar informações ao Juízo, no prazo de 10 (dez) dias.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

Os Recursos Voluntários apresentados pelo responsável solidário e pela Autuada em 31/08/2016 e 31/08/2016 (e-fls. 3755 e 3803) são tempestivos. Cumpridos os demais requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento. As razões trazidas em contrarrazões pelo responsáveis solidários exonerados pela DRJ (e-fls. 3809/3850, 3857/3899, 3908/3949, 3958/4000) serão apreciadas quando do julgamento do recurso de ofício.

Segundo levantamento fiscal, apesar de haver auferido receitas da prestação de serviços advocatícios no ano-calendário de 2010, em valor superior a sete milhões de reais, conforme escrituração contábil (Livros Diário e Razão), notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento de fiscalização, a sociedade de advogados apresentou DIPJ com valores zerados, não informou em DCTF, e não procedeu pagamento de quaisquer débitos de IRPJ, CSLL, PIS ou Cofins, relativos aos fatos geradores ocorridos no período.

Apesar de constar dos autos (e-fls. 138 e ss) provas diretas (e não presumidas) de movimentação de R\$ 7 milhões em contas bancárias (DIMOF), de que o Recorrente foi beneficiário em DIRF de terceiros de R\$ 7 milhões no código 1708 – IRRF – serviços prestados por pessoa jurídica, de recibos apresentados pelo próprio recorrente que somam receita bruta de serviços prestados na ordem de R\$ 7 milhões, a Autuada /Recorrente trouxe impugnação sem contraditar os documentos e o próprio auferimento de receitas que levaram aos lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, razão pela qual deve-se confirmar a completa ausência de contestação em relação à prática do ilícito de omissão de receitas pela sociedade de advogados.

Concordo com a decisão recorrida quando esta assevera, quanto à existência de processos anteriores (13896.002439/2010-61 e 13896.002440/2010-96), que, apesar da semelhança das matérias autuadas, não tratam dos mesmos fatos ora sobre apreciação, haja vista que aqueles processos se referem aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2005 a 2007, e o presente se refere aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010.

As impugnações e recursos voluntários da sociedade e do responsável solidário recorrente limitaram-se a questionar: (i) a imputação de responsabilidade solidária ao administrador e aos demais sócios da pessoa jurídica; (ii) os lançamentos concomitantes de IRPJ

sobre omissão de receitas e de IRRF sobre pagamentos a beneficiário não identificado/sem causa; (iii) a aplicação da multa qualificada de 150%, por falta de comprovação da conduta dolosa e devido a seu caráter confiscatório; e (iv) o caráter confiscatório dos tributos e contribuições lançados ex-officio.

DAS RESPONSABILIDADES

No que se refere à responsabilidade pelas dívidas tributárias das empresas, concordo com a decisão recorrida quando assevera que a matéria continua sendo regida pelo Código Tributário Nacional, que é lei complementar *ratione materiae* e que não poderia, por conseguinte, ter suas disposições modificadas por lei ordinária (in casu, a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o novo Código Civil).

Mas, discordo quando assevera ser inadmissível a imputação de responsabilidade tributária a terceiros com base em preceitos do Código Civil, e quando prescreve que este Diploma não seria hábil a definir a responsabilidade de terceiro pelo pagamento do crédito tributário. Considerou a DRJ que as hipóteses de responsabilidade tributária devem estar definidas em **lei ordinária** editada pelo Ente da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) competente para legislar sobre a **obrigação tributária e seus efeitos**, com observância das normas gerais de direito tributário, e compatíveis com as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN.

Tal assertiva não afasta a possibilidade de imputação de responsabilidade tributária a terceiros com base em preceitos do Código Civil, em complemento ao disposto no CTN. Mas, não considero comprovado que os sócios minoritários tenham recebido consensualmente lucros ilícitos, ou que se possa imputar responsabilidade aqueles sócios em função dos vícios na contabilidade da recorrente

Os sócios se enquadram também como solidários, em função do disposto no artigo 1009 do Código Civil, pois receberam lucros ilícitos ou fictícios, já que o sujeito passivo não comprovou o lucro a distribuir, devido aos vícios na contabilidade e por não ter apresentado o Livro de Apuração do Lucro Real.

Do exame do caso concreto concordo com a conclusão recorrida, que, considerando os preceitos do CTN afirmou que o fato de o contrato social da sociedade de advogados ser omissivo quanto à responsabilidade *subsidiária* dos sócios minoritários, pelas obrigações sociais, ou a acusação de distribuição de lucros ilícitos e fictícios, não tem o efeito de torná-los responsáveis tributários solidários pelo crédito tributário devido pela sociedade, a menos que caracterizada uma das hipóteses normativas de responsabilidade tributária, previstas no CTN.

Apenas com a ressalva acima, no mais adiro ao decidido pela decisão recorrida, para manter a imputação de responsabilidade tributária ao administrador da sociedade, Sr. Paulo Roberto Murray, por excesso de poder, infração de lei e contrato social, caracterizada pela conduta dolosa tendente à sonegação dos tributos e contribuições devidos, e à falta de comprovação da regular destinação da maior parte dos recursos auferidos na atividade social; e negar provimento ao recurso de ofício, para, em relação às imputações de responsabilidade do Sr. Geraldo César Meirelles, Fabrício Bertini Pasquot Polido Freire e Edson Sesma, na qualidade de sócios, manter a exclusão do pólo passivo, porque não comprovada a hipótese fática de interesse comum; e em relação às imputações de responsabilidade de Edson Maziero, Alberto

Murray Neto, Tatiana Guimarães Erhardt e Patrícia Goldberg Terpins, manter a exclusão do pólo passivo, porque comprovada sua inclusão fraudulenta no contrato social. Nos termos da DRJ:

(...)

DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NÃO ADMINISTRADORES

120. A imputação de responsabilidade tributária aos sócios não administradores deu-se com base no art. 124, I, do CTN, por interesse comum.

121. Nessa matéria, adota-se os ensinamentos de Marcos Vinícius Neder (*In* “Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca do seu Conceito”. Responsabilidade Tributária. São Paulo, Dialética, 2007, págs. 27/47), *verbis*:

Há necessidade, portanto, de conceituar o que seja interesse comum ‘na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’. A leitura isolada dos enunciados desse artigo pode levar a interpretação de que a solidariedade aplica-se em todos os casos em que houver interesse meramente de fato na situação (v.g., interesse econômico, moral, social), ampliando indevidamente demais a possibilidade de as autoridades fiscais atribuírem a pessoas alheias ao fato jurídico tributário a condição de devedor solidário. Na verdade, a adoção de tal interpretação representaria a subversão das prescrições constitucionais que regulam a competência tributária e limitações ao poder de tributar do Estado.

Talvez um bom exemplo dessa indevida ampliação seja percebido pelo exame do interesse no fato gerador do imposto sobre a renda, pois o acréscimo patrimonial das pessoas jurídicas, quantificado por meio do lucro do período, poderia interessar a vasto conjunto de pessoas (v.g. sócios de maneira geral, administradores, meros investidores, credores) e, em última instância, importaria também a própria coletividade que se beneficia da arrecadação de impostos e geração de empregos.

Pelo exposto até aqui, percebe-se que o conteúdo semântico do vocábulo ‘interesse’ deve ser bem mais limitado.

(...)

122. Mais adiante, referendado em diversas posições doutrinárias, conclui que “*o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário*”.

123. Ao aplicar os critérios fixados em situações específicas, assim se pronunciou Marcos Vinícius Neder sobre a responsabilização dos sócios por débitos da pessoa jurídica:

Na atividade normal das empresas, não há direitos comuns entre a pessoa jurídica e seus sócios. Os negócios jurídicos da pessoa jurídica são efetivados em seu nome e, por conseguinte, não trazem os sócios como coobrigados.

Nesse sentido, é bom lembrar que o reconhecimento da sociedade, como pessoa jurídica distinta da dos sócios, vigora desde o antigo Código Civil de 1916.

Trata-se de proteção dos bens pessoais, ficando a responsabilidade dos sócios, quando regularmente exercida a empresa, condicionada ao pagamento de sua parte do capital social. Assim, as sociedades anônimas e as limitadas têm sido usadas como meio de proteção do patrimônio de seus sócios. A desconsideração

da personalidade jurídica das sociedades para alcançar o patrimônio de seus sócios só é admitida pelo Direito em casos excepcionais.

(...)

Por óbvio, os sócios e administradores têm interesse no lucro da empresa, mas como procuramos demonstrar ao longo deste estudo, não é esse interesse meramente fático que torna possível aplicar a norma de responsabilidade prevista no art. 124, inc. I, do CTN. Conforme premissas anteriormente firmadas, é indispensável ao órgão aplicador comprovar o interesse na relação jurídica privada subjacente ao fato jurídico tributário.

Não há, portanto, imputar aos sócios o dever solidário de recolher tributos da sociedade sem que haja comprovação de fraude ou outras práticas ilícitas. O CTN expressamente prescreve, nos arts. 135 e 137, a responsabilidade pessoal dos sócios, administradores e agentes nesses casos”.

124. No caso em apreço, os sócios não administradores foram incluídos no pólo passivo dos lançamentos, porque teriam sido beneficiados com uma distribuição “irregular” de lucro, inflado pelo não pagamento dos tributos e contribuições devidos, mas esse fato não configura o interesse comum na relação jurídica privada subjacente ao fato jurídico tributário, porque, como visto, o interesse no lucro a ser distribuído, não coloca a pessoa jurídica e os sócios no mesmo pólo da relação jurídica, mas em pólos contrapostos numa relação jurídica de natureza societária (a sociedade, no pólo passivo, com dever de pagar, e os sócios, no pólo ativo, com direito a receber).

125. Reitere-se, o interesse apenas fático ou econômico no resultado da atividade da pessoa jurídica não se subsume à hipótese de incidência do art. 124, I, do CTN, que depende da caracterização de interesse comum jurídico, ou seja, da prova de que **as receitas de prestação de serviços omitidas foram realizadas conjuntamente pela pessoa jurídica autuada e pelos sócios, o que não ficou comprovado.**

126. Na impugnação, inclusive, grande parte dos sócios minoritários invocaram a ocorrência de simulação em sua inclusão no contrato social da sociedade, feita para burlar a incidência da legislação trabalhista e previdenciária. Alguns deles, inclusive, trouxeram aos autos elementos relevantes a comprovar o vínculo empregatício entre eles e a sociedade.

127. Tem-se, nesse contexto, as cópias dos Registros de Empregados e das Carteiras de Trabalho, nos quais consta que teriam sido admitidos na sociedade em 01/12/2010, com a ressalva expressa de que as datas corretas de admissão seriam: Edson Maziero, em 24/08/1998, cf. fls. 2857/2861; Alberto Murray Neto, em 01/02/1992, cf. fls. 3029/3033; Tatiana Guimarães Erhardt, em data ilegível, cf. fls. 3380/3382; Patrícia Goldberg Terpins, em 28/01/2002, na qualidade de assistente jurídica, cf. fls. 3577.

128. Patrícia Goldberg Terpins trouxe também cópias do processo trabalhista movido contra a sociedade de advogados, no qual foi reconhecido o vínculo empregatício desde 28/01/2002, na função de assistente jurídica, passando a advogada em 01/06/2004, com saída em 31/10/2010 (fls. 3200/3204 e 3578/3582).

129. Por conseguinte, com relação a Edson Maziero, Alberto Murray Neto, Tatiana Guimarães Erhardt e Patrícia Goldberg Terpins, sequer se sustenta a caracterização como sócios da sociedade de advogados, quanto mais qualquer imputação de responsabilidade pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica empregadora.

DOS LANÇAMENTOS CONCOMITANTES DE IRPJ SOBRE OMISSÃO DE RECEITAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO/SEM CAUSA

Lavrou-se outro auto de infração fundamentado no art. 61 da Lei nº 8981/95, com exigência IR-Fonte de 35%, acrescido de juros multa de ofício sob o fundamento de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, e também fundamentado em Falta de Recolhimento de IRRF.

Processo 1 - IRRF -19515.720762/2014-68

IRRF - Pagamentos a Beneficiários Não Identificados	R\$ 3.135.857,04
IRRF - Falta de Recolhimento de IRRF	<u>R\$ 39.685,32</u>
	R\$ 3.175.542,36

- Crédito Tributário (imposto + multa 75% + juros p/julho/2014

No que diz respeito ao referido lançamento de IRRF, as razões de impugnação serão apreciadas no processo próprio de nº 19515.720762/2014-68. Mas, cabe aqui destacar que o lançamento do IRPJ se deu devido à apuração, fartamente comprovada, de omissão de receitas (art. 528 do RIR/99, e-fl. 2257) da atividade, e o lançamento de IRRF teve por fundamento outros fatos e base legal (art. 674, §§ 1º e 3º do RIR/99), qual seja, a apuração de pagamentos contabilizados, sem a identificação dos beneficiários ou comprovação da causa e em Falta de Recolhimento de IRRF. Ou seja, não se sustenta a argumentação de duplicidade de incidência sobre os mesmos fatos.

DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

Cabe a imputação da multa qualificada, pois presentes fatos que caracterizam a hipótese legal (enquadramento legal e-fl 2270) prevista no art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c art. 71 da Lei no 4.502, de 1964:

Art . 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a total idade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de fal ta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

.....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

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

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

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Apesar de haver auferido receitas da prestação de serviços advocatícios no ano-calendário de 2010, em valor aproximado a sete milhões de reais, conforme escrituração contábil (Livros Diário e Razão), notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento de fiscalização, a sociedade de advogados apresentou DIPJ com valores zerados, não informou em DCTF, e não procedeu pagamento de quaisquer débitos de IRPJ, CSLL, PIS ou Cofins, relativos aos fatos geradores ocorridos no período.

A fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada se deu devido à prática reiterada de omissão de receitas, nas declarações zeradas apresentadas à RFB (na DIPJ, na qual deveriam ter sido demonstrada a apuração das bases de cálculo; assim como, nas DCTF, mediante as quais deveriam ter sido espontaneamente constituídos os tributos e contribuições devidos), que foram objeto dos lançamentos de ofício ora sob apreciação. Destaque-se que, no período objeto de fiscalização, apesar das bases de cálculo apuradas *ex-officio* (mais de 7 milhões de receitas auferidas), nenhum valor de imposto ou contribuição foi recolhido pela contribuinte.

Esta foi a conduta dolosa (que justifica a qualificação da multa de ofício), tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, das condições pessoais de contribuinte, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Conforme bem destacado pela decisão recorrida, apesar dos protestos da defesa, há clareza quanto aos fatos que ensejaram a aplicação da multa qualificada – a falta de declaração nas declarações apresentadas à RFB (DIPJ/DCTF) da totalidade da receita auferida, comprovada na escrituração, notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento fiscal, assim como, nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos. Quanto ao dispositivo legal (art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), conforme já dito anteriormente, constou regularmente no “Enquadramento Legal” dos “Demonstrativos de Multa e Juros de Mora”, de fls. 2270. Contrariamente às razões de defesa apresentadas, não houve imputação de omissão de receitas por presunção legal, mas por prova direta, mediante confronto de escrituração e documentos fiscais com as declarações apresentadas ao Fisco.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DAS MULTAS E TRIBUTOS

Deve-se observar a respeito o asseverado pela Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”. No mesmo sentido, as razões a seguir da decisão recorrida que negou competência para apreciar as alegações de inconstitucionalidade das aplicações legais aplicadas:

(...)

59. Nesse aspecto, assinala-se que os lançamentos se encontram formalizados em consonância com a legislação em vigor, e que o controle da constitucionalidade das Leis não é da alçada dos órgãos administrativos. Enquanto a norma jurídica não tem declarada a inconstitucionalidade pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é

expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a Administração Pública.

60. A competência dos órgãos administrativos de julgamento restringe-se ao controle da legalidade dos lançamentos (normas jurídicas individuais e concretas), ou seja, à verificação da correta subsunção dos fatos à Lei, sendo-lhe vedada a apreciação de validade de dispositivos legais (normas jurídicas gerais e abstratas), validamente editados pela autoridade competente e segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

61. Registre-se que, é em observância ao devido processo legal, que um controle da legalidade mais abrangente não pode ser feito na esfera administrativa, e que se configura incabível a distinção, por vezes pretendida, entre o controle de constitucionalidade e a decisão administrativa pela inaplicabilidade de norma inconstitucional ao caso concreto, porque o antecedente lógico desta última decorre de declaração implícita de inconstitucionalidade de norma.

Pelo exposto, voto por conhecer e negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Voto Vencedor

1. Em que pesem os argumentos apresentados pelo Colega Relator, peço vênia, para, respeitosamente, divergir de seu voto para fins de afastar a qualificação da multa de ofício (de 150% para 75%). Vamos às razões trazidas por esse E. Colegiado.

Da Ausência dos Pressupostos para Aplicação da Multa Qualificada

2. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que os Recorrentes teriam praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

3. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

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

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

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

4. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

5. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

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

6. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

7. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários têm repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

8. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

9. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

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.

10. Em linha a este raciocínio, para o Alberto Xavier¹ a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido,

¹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

11. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

12. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

13. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

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

14. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

15. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas **deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo**. As próprias Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34, deixam claro esse racional técnico:

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.

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.

Súmula CARF nº 34

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**. (destaques do original)

16. E, nessa esteira, é o entendimento do Acórdão n.º 1301-002.670² deste CARF, *verbis*:

(...) MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência. (...). (destaques do original)

17. Vejamos o seguinte excerto:

O pressuposto de multa qualificada, de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. **É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa.** Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberam prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito. (destaques do original)

18. O acórdão citado deixa clara a necessidade de observância dos três requisitos acima expostos para fins de justificar a efetiva ocorrência das práticas infracionais em comento e, conseqüentemente, a imputação da multa de ofício qualificada.

19. No mais, não podemos olvidar que, nos termos do artigo 112, do CTN, "*a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*" Assim sendo, em caso de dúvidas quanto a ocorrência do ilícito fiscal, deve o órgão autuante aplicar a pena menos gravosa.

20. Feitas essas considerações, verifico que, *in casu*, a imposição da multa de ofício em seu percentual exacerbado (de 150%) está assim justificada pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2235: "*Multa de 150%, qualificada pela omissão de receita em DIPJ, conduta reincidente e sujeita a RFFP, com base no disposto na Lei 8137/1990 artigo 1º, inciso I e artigo 2º, inciso P*".

21. Complementarmente, o voto condutor da decisão de piso, reforça os seguintes elementos motivacionais (e-fls. 3663/3665):

73. No caso em apreço, a fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada pelo intuito de fraude se deu devido à prática reiterada de omissão de receitas, nas declarações apresentadas à RFB (na DIPJ, na qual deveriam ter sido demonstrada a apuração das bases de cálculo; assim como, nas DCTF, mediante as quais deveriam ter sido espontaneamente constituídos os tributos e contribuições devidos), que foram objeto dos lançamentos de ofício ora sob apreciação. Destaque-se que, no período objeto de fiscalização, apesar das bases de cálculo apuradas *ex-officio*

² Processo n.º 16682.720182/2010-27, Acórdão n.º 1301002.670, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 18 de outubro de 2017, Relator Roberto Silva Junior.

(mais de 7 milhões de receitas auferidas), nenhum valor de imposto ou contribuição foi recolhido pela contribuinte.

74. Apesar dos protestos da defesa, há clareza quanto aos fatos que ensejaram a aplicação da multa qualificada – a falta de declaração nas declarações apresentadas à RFB (DIPJ/DCTF) da totalidade da receita auferida, comprovada na escrituração, notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento fiscal, assim como, nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos. Quanto ao dispositivo legal (art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), conforme já dito anteriormente, constou regularmente no “Enquadramento Legal” dos “Demonstrativos de Multa e Juros de Mora”, de fls. 2270.

[...]

78. **Vê-se assim que a apresentação de declarações zeradas, ou a falta de apresentação de declarações à RFB, e a falta de pagamento dos tributos e contribuições devidos ao longo de todo um ano civil, sobre receitas comprovadamente auferidas, conforme escrituração, notas fiscais e recibos apresentados no curso da fiscalização, configura ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, suas naturezas ou circunstâncias materiais.**

79. A defesa quer fazer crer que não configura ação ou omissão dolosa com o propósito de ocultar a ocorrência dos diversos fatos geradores ocorridos ao longo do ano os fatos de (i) **apresentar DIPJ zerada**, (ii) **não constituir qualquer crédito tributário devido em DCTF**, e (iii) **não pagar os tributos e contribuições devidos no ano-calendário de 2010**, sobre a receita comprovada e reconhecidamente auferida de mais de 7 milhões de reais. Restaria perquirir como deveria ser qualificada tal conduta, senão como sonegação ou fraude tributária, e quais seriam os outros elementos probatórios requeridos pela defesa para tal configuração?

80. Ademais, o fato de a pessoa jurídica haver escriturado as receitas auferidas e emitido as notas fiscais/recibos não tem o condão de desconstituir a ocultação, nas declarações apresentadas, dos fatos geradores à Receita Federal.

[...]

83. *In casu*, apesar de haver apurado bases de cálculo tributáveis na contabilidade, a sociedade não as informou nas declarações competentes (DIPJ/Dacon), não constituiu o crédito tributário devido em DCTF, e também não efetuou os pagamentos correspondentes.

É flagrante que a sociedade contou com o transcurso do prazo decadencial para que a inércia da Fazenda transformasse em poeira o crédito tributário ora constituído *ex-officio*.

85. Diante desse quadro, **não abranda a situação da contribuinte o fato de ter escriturado e emitido as notas fiscais/recibos, porque tinha o dever de pagar e dar conhecimento às autoridades competentes dos fatos geradores comprovadamente ocorridos. Comprova-se assim que os fatos geradores ocorridos foram dolosamente ocultados, nas declarações apresentadas ao Fisco (DIPJ/DCTF).**

(Destques do Original)

22. Evidencio, portanto, que o argumento central trazido pelas autoridades fiscais para aplicar da multa qualificada foi a falta de declaração nas declarações apresentadas à RFB (DIPJ/DCTF) da totalidade da receita auferida, comprovada na escrituração, notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento fiscal, assim como nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF's apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos.

23. Ocorre que, tais condutas materializam a hipótese de aplicação literal do **artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96**, segundo o qual a **multa de 75%** (e não 150%) é aplicável "sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" justamente "nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de **falta de declaração** e nos de **declaração inexata**" (grifos nossos).

24. Vejam que, o fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresentar DCTF's e DIPJ's zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

25. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

26. Do exposto, em vista da falta de conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício, esta penalidade deve ser reduzida de 150% para 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Redatora Designada