



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10730.722657/2017-97</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1401-007.674 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 24 de outubro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | SOTER SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA S/A            |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2012, 2013

CIÊNCIA PESSOAL. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC.

Tendo a Autoridade Fiscal optado pela ciência pessoal no domicílio tributário e sendo constatado que a contribuinte empreendeu ações para dificultar à ciência, é cabível a aplicação de forma subsidiária do Código de Processo Civil para busca de local onde a empresa exerce suas atividades econômicas de modo a proceder a ciência.

A ciência feita em local de atividade efetiva da empresa, ainda que não corresponda ao domicílio tributário, atinge a finalidade legal do ato, sobretudo quando há recusa subtendida do sujeito passivo em receber a notificação no endereço principal.

RECUSA. CIÊNCIA PESSOAL. INCISO I DO ART. 23. DECRETO N° 70.235 DE 1972

Atos unilaterais visando o impedimento de ciência pessoal de intimações como o fechamento das portas da empresa e recusa formal no recebimento ensejam a aplicação da parte final do inciso I do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INOCORRÊNCIA

Perante o Fisco Federal, embora não sejam consideradas entidades jurídicas, para fins tributários, as SCPs são equiparadas às pessoas jurídicas, contudo não tem o reconhecimento de entidade jurídica isolada, sendo considerada, para todos os fins como sujeito passivo da obrigação tributária principal e acessória o sócio ostensivo desta.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO. REGRA APLICÁVEL. ART. 173, INCISO I.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado ou quando não há constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

Dessa forma, quando demonstrada a prática dolosa da infração, a contagem do prazo decadencial segue a regra estabelecida no art. 173, I, do CTN.

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

Ano-calendário: 2012, 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. DIRETORES E ADMINISTRADORES. DOLO OU CULPA.

Os atos praticados com infração de lei – atos ilícitos - pelos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica importam em responsabilidade solidária destes, não havendo diferenciação ou condicionante da lei da existência de dolo ou culpa.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ART. 8 DA LEI 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com base no artigo 106, II, “c” do CTN e no artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, o qual prevê nova redação para a qualificação da multa, menos gravosa para o contribuinte sancionado, deve haver a aplicação da retroatividade benigna.

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, do IRPJ, em face da estreita relação da causa e efeito. CSLL. PIS. COFINS.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, afastar a arguição de nulidade do auto de infração por víncio na intimação do lançamento e negar provimento aos recursos dos apontados como responsáveis solidários. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lírias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin. Por maioria de votos, negar provimento à arguição de nulidade do auto de infração por erro na sujeição passiva. Vencida a Conselheira Andressa que acatava a arguição de nulidade. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da autuação e, de ofício, reduzir a multa qualificada a 100% por força da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à qualificação da multa de ofício e à arguição de decadência. Vencidas as Conselheiras Andressa Paula Senna Lírias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que davam provimento ao afastamento da qualificação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza.

*Assinado Digitalmente*

**Andressa Paula Senna Lírias** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Augusto de Souza Goncalves** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Augusto Carvalho de Souza** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Andressa Paula Senna Lírias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de **IRPJ**, e os reflexos de **CSLL**, **PIS**, **COFINS** relativamente aos anos-calendários de 2012 e 2013, com imposição de multa de ofício de 150%, lavrados contra o sujeito passivo ora Recorrente para a exigência dos tributos devidos, por entender a D. Fiscalização que haveria omissão de receitas na apuração do lucro tributável.

As omissões de receitas advêm do recebimento de valores a título de rateio de despesas condominiais (taxa de decoração).

Os Srs. Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira foram responsabilizados solidariamente pelo crédito tributário constituído em função do disposto no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

Contra as autuações tanto o contribuinte como os responsáveis solidários apresentaram Impugnações, em síntese, alegando:

**1 – Impugnação da Soter (empresa autuada), alegando que:**

- é nula a intimação que deu ciência à empresa autuada quanto aos lançamentos, porque foi feita mediante entrega, pessoalmente, a pessoa natural sem poderes para representar o contribuinte;

-os créditos relativos ao ano de 2012 foram atingidos pela decadência, estando extintos;

- ilegitimidade passiva da SOTER (erro de identificação do sujeito passivo);

- no mérito, defende o não enquadramento da taxa de decoração como receita bruta, pois se trataria de reembolso de despesas alheias;

- pede o afastamento da multa qualificada bem como dos juros sobre a multa.

**2 - Impugnação do Sr. Nelson Policarpo de Oliveira, alegando:**

- o responsável reproduz os argumentos aduzidos pelo contribuinte e acrescenta os argumentos a seguir:

- nulidade dos lançamentos, seja por motivação para a imputação da responsabilidade, seja porque a responsabilidade prevista pelo art. 135 do CTN só pode ser imputada como responsabilidade por substituição ao contribuinte e não por solidariedade;

- indevida aplicação do art. 135 do CTN, pois a acusação é genérica.

**3 - Impugnação do Sr. Fernando Policarpo de Oliveira, alegando os mesmos argumentos veiculados na impugnação do Sr. Nelson.**

Em primeira instância, foi proferido o v. Acórdão n. 11-61.767 pela 4ª Turma da DRJ/REC julgando improcedentes as Impugnações, conforme ementa abaixo transcrita:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012, 2013 DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO.

Quando demonstrada a prática dolosa da infração, a contagem do prazo decadencial segue a regra estabelecida no referido art. 173, I, do CTN.

CIÊNCIA PESSOAL DO LANÇAMENTO. RECUSA DE RECEBIMENTO.

Considera-se que o sujeito passivo foi cientificado pessoalmente do lançamento quando seu mandatário ou preposto se recusar a assinar o recebimento e a autoridade fiscal lavrar termo de constatação da recusa por si assinado e por testemunhas.

CIÊNCIA PESSOAL. PREPOSTO.

O engenheiro-chefe de obra de empreendimento de sociedade em conta de participação da qual o sujeito passivo é sócio ostensivo é considerado seu preposto para fins de intimação.

LANÇAMENTO NO SÓCIO OSTENSIVO. ALEGAÇÃO DE ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

O lançamento de ofício deve ser realizado em nome do sócio ostensivo da sociedade em conta de participação, o qual é o sujeito passivo da obrigação principal.

OMISSÃO DE RECEITA. TAXA DE DECORAÇÃO. NÃO ENQUADRAMENTO COMO REEMBOLSO.

O recebimento das taxas de decoração previstas no contrato de compra e venda apresentado pelo contribuinte representa receita tributável, vez que os gastos correspondentes são inerentes à atividade do contribuinte.

Somente pode ser tratado como reembolso o valor pago por contratante quando o contratado realiza gasto de responsabilidade daquele. Esta responsabilidade pelo gasto não pode ser alargada contratualmente, retirando-se artificialmente da responsabilidade do contratado gastos inerentes ao seu negócio.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. DOLO.

Demonstrado o dolo do contribuinte na prática da infração que lhe foi imputada, devida a qualificação da multa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário quando este se torna definitivo, ou seja, em fase de cobrança.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI.

Caracterizada a infração à lei, é devida a responsabilização solidária dos sócios-gerentes em função do disposto no art. 135 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2012, 2013 LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2012, 2013 LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de Cofins, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2012, 2013 LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de PIS, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido”**

O contribuinte e os responsáveis interpuseram Recursos Voluntários basicamente reiterando e reproduzindo os argumentos deduzidos na defesa.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

Não foram apresentadas Contrarrazões pela PFN.

É o relatório do essencial.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Os Recursos Voluntários do contribuinte e dos responsáveis são tempestivos, e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

Assim, conheço-os.

### I - Nulidade da intimação do auto de infração

Os Recorrentes alegam que a intimação do auto de infração seria nula, porquanto a ciência se deu de forma pessoal e entregue a funcionário que não tinha poderes para representar a empresa.

Para tanto, analisei o contexto relatado pela RFB sobre a dificuldade para a ciência do lançamento.

Houve, primeiramente, a frustração da intimação por correio, que foi recusada na portaria em função das férias coletivas. A empresa inclusive comprova nos autos o fato quanto à efetiva concretização das férias coletivas, demonstrando comunicações aos órgãos do Trabalho, sindicatos, etc (docs. anexos ao recurso):



ILMO SR.SUPERINTENDENTE REGIONAL DO TRABALHO E EMPREGO  
DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - RJ.

Ref. FÉRIAS COLETIVAS

**CÓPIA**

SOTER SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA S.A, empresa de Direito Privado, inscrita no CNPJ sob o nº 30.098.529/0001-50, com sede na Rua Dr. Borman, 43 – 12º andar – Centro – Niterói – RJ – CEP: 24.020-320, por seu advogado infra assinado, conforme procuração e Estatuto, em cumprimento ao artigo 139, parágrafo 2º da CLT, vem respeitosamente, comunicar a V. Sa., que no período de 13/12/2018 à 01/01/2019, concederá FÉRIAS COLETIVAS a todos os seus empregados lotados em seu endereço Rua Dr. Borman, 43 – 12º/13º andar – Centro – Niterói – RJ – CEP: 24.020-320.

Segue anexo, lista anexa com ciência e concordância dos colaboradores.

Niterói, 15 de agosto de 2018.

Atenciosamente,

*Julio Kezem de Mesquita*  
Diretor Superintendente  
CPF: 074.251.107-33

Rodrigo Pecly Moreira  
ID: 11361454-9  
CPF: 122.261.097-30

*José M. M. / R. P. M.*  
SOTER SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA S.A.

Tendo isso ocorrido, a D. Fiscalização procedeu à intimação pessoal, a fim de fazer uma outra tentativa de intimar rapidamente o contribuinte, já que estava premida pela iminência de decurso do prazo decadencial do crédito tributário.

Porém, a Fiscalização não poderia ter intimado pessoalmente o contribuinte fora de seu domicílio fiscal, em um local de obra, instando um engenheiro gerente de obra a receber o auto de infração. No entanto, foi o que fez, conforme Termo de Ciência acostado aos autos:

### 3– DA CIÊNCIA

24. Ante o exposto, percebe-se que o ato de a empresa fechar as portas de sua matriz e deixar as mencionadas orientações na portaria configura uma recusa prévia e deliberada à ciência de qualquer ato da Receita Federal, o que foi confirmado com o insucesso de entrega pelos Correios no dia 21/12/2017 às 11:12 e nos dias seguintes (22/12/2017, 23/12/2017 e 26/12/2017).

25. Neste diapasão, é inimaginável que a formalização do crédito tributário pelo lançamento fique ao alvedrio do contribuinte em se dispor a tomar ciência do auto de infração, uma vez que só com a ciência do sujeito passivo se aperfeiçoa o lançamento.

Com efeito, pensar de outra forma, permitiria que o autuado, sabedor do procedimento fiscal em andamento e de eventuais ilícitos fiscais por ele cometidos, poderia simplesmente criar toda série de artifícios e de dificuldades para impossibilitar que o autuante lhe desse ciência do lançamento, mormente, como no caso presente, quando se estivesse próximo do dies ad quem do prazo decadencial.

26. De toda sorte, tendo em vista a ordem prévia de recusa de ciência no endereço eleito pela própria empresa como domicílio tributário do seu estabelecimento matriz, a ciência foi também efetivada no estabelecimento da filial CNPJ 30.098.529/0017-18 (devidamente registrada pela própria fiscalizada no CNPJ), localizada à Rua Lemos Cunha 364, empreendimento Notting Hill (SCP LEC), em 21/12/2017, às 15hs, efetivada pela entrega ao Sr. Rodrigo Correa de Vasconcellos, na qualidade de preposto da empresa e responsável pelo estabelecimento, de todos os Termos de Encerramento e Autos de Infração relacionados aos processos identificados e pela lavratura no local de Termo de Constatação constando a entrega e a recusa de assinatura pelo preposto, e assinado pelos Auditores-Fiscais e por duas testemunhas.

27. Assim, apesar de todos os artifícios e dificuldades criados pela fiscalizada, a ciência foi efetivada em 21/12/2017, em conformidade com a legislação, que, para evitar que a formalização do crédito tributário fique a mercê do contribuinte em se dispor a tomar ciência do auto de infração, estabelece que a declaração escrita de quem intimar aperfeiçoa a ciência, no caso de recusa.

DOCUMENTO VALIDADO  
Em vez de ter agido dessa forma, a conduta mais consentânea com a legislação teria sido intimar o contribuinte por edital. Eis o que prevê o Decreto 70.235/72, que regula o processo tributário na esfera administrativa:

*"Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado"*

É bem verdade que a legislação não estabelece também nenhuma modalidade preferencial de intimação. É o que consta no art. 23: "§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência."

Contudo, as intimações sempre devem ser dirigidas ao domicílio tributário eleito pelo contribuinte. No caso de intimação improfícuia, deveria a autoridade fiscal ter adotado a intimação por edital, nos termos do que dispõe o §1º do referido dispositivo legal acima.

Nessa linha, cito jurisprudência deste E. CARF, inclusive da Câmara Superior:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2004, 2005 CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE. TENTATIVA IMPROFÍCUA POR VIA POSTAL. INTIMAÇÃO POR EDITAL. VÁLIDADE.

Com base no art. art. 23, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972, uma única tentativa frustrada de intimação pessoal ou por via postal autoriza a intimação por edital."

(Acórdão nº 9202 007.271 – 2ª Turma / CSRF, Sessão de 22 de outubro de 2018)

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2010 CIÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO IMPROFÍCUA. EDITAL. VALIDADE.

É válida a ciência por edital do auto de infração quando resulte improfícuia a tentativa de intimação no endereço fornecido pelo contribuinte à administração tributária para fins cadastrais."

(Acórdão nº 2401 005.914 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 2ª Seção, Sessão de 5 de dezembro de 2018)

Assim, de fato existe um vício que não pode ser superado.

Portanto, a meu ver, o lançamento está eivado por nulidade na intimação que deu ciência do lançamento ao contribuinte, devendo ser acolhida a preliminar de nulidade arguida.

## **II – Erro na sujeição passiva: nulidade do lançamento**

Como fui vencida no ponto anterior, passei a analisar o erro da sujeição passiva.

Ademais, também alegam que teria havido erro na sujeição passiva no lançamento. Isso porque a sócia ostensiva não poderia figurar no polo passivo no lugar da SCP, já que as obrigações tributárias exigidas pertencem à SCP.

Isso porque a sócia ostensiva não poderia figurar no polo passivo no lugar da SCP, já que as obrigações tributárias exigidas pertencem à SCP.

A Soter é sócia ostensiva da SCP e no caso trata-se de omissões de receita atribuíveis à SCP, que é uma pessoa distinta.

Compreendo que houve um equívoco central por parte da Fiscalização.

Se se entendeu que havia responsabilidade por parte do sócio ostensivo, poderia ter havido sua configuração como responsável tributário no lançamento. No entanto, não foi isso que se deu: no presente lançamento, o sócio ostensivo não foi considerado responsável tributário, mas sim contribuinte.

O art. 121 do CTN definiu o sujeito passivo da relação jurídica tributária como sendo “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Em suma, será contribuinte o sujeito passivo que realize a ação (materialidade) da hipótese de incidência. Neste caso, a omissão de receitas é atribuível à SCP.

Além de que, na esfera tributária, a legislação considera a SCP uma pessoa jurídica autônoma da figura do sócio ostensivo, devendo cada um responder por suas próprias obrigações tributárias:

DECRETO-LEI Nº 2.303, DE 21 DE NOVEMBRO DE 1986 (altera a legislação tributária federal, e dá outras providências):

*“Art 7º Equiparam-se a pessoas jurídicas, para os efeitos da legislação do imposto de renda, as sociedades em conta de participação.”*

Nessa linha também a jurisprudência deste E. CARF:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008 SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

**Na apuração dos resultados da sociedade em conta de participação serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Tendo em vista que a sociedade em conta de participação não se confunde com o sócio ostensivo, os resultados daquela não podem ser tributados diretamente neste mas apenas distribuídos na proporção da participação.”**(Acórdão nº 1402 002.208 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 08 de junho de 2016)

“SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Na apuração dos resultados da sociedade em conta de participação serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas e, portanto, é legítima a equiparação prevista no DL. nº 2.303/86 e no art. 148 do RIR ao PIS e à COFINS. Tendo em vista que a sociedade em conta de participação é tributariamente distinta do sócio ostensivo, a existência de eventual benefício fiscal para este (Clube Atlético Paranaense) não se transmite àquela (SCPs).

Logo, uma vez mantidas as exigências de PIS e COFINS sobre as receitas das SCPs, não são isentas as parcelas das receitas das SCPs cabíveis ao Clube Atlético Paraense. “

(Acórdão nº 1201-003.094 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Gisele Barra Bossa, Sessão de 14 de agosto de 2019)

“SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA. Na apuração dos resultados da sociedade em conta de participação serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Tendo em vista que a sociedade em conta de participação é tributariamente distinta do sócio ostensivo, a existência de eventual benefício fiscal para este não se transmite àquela.”

(Acórdão nº 1201001.676 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/1ª Seção de Julgamento, Sessão de 16 de maio de 2017, Rel. Eva Maria Los)

Portanto, a meu ver, o lançamento deveria ter sido dirigido à SCP, não ao sócio ostensivo.

Diante disso, constatado o erro na identificação do sujeito passivo que representa vício material e constitutivo do lançamento tributário nos termos do art. 142 do CTN, deve ser decretada a nulidade do auto de infração.

### **III– Decadência parcial do crédito tributário**

Como fui vencida no item anterior, prossegui na análise da decadência.

Alegam os Recorrentes que teria ocorrido a decadência parcial dos créditos tributários ora exigidos, com base no art. 150, §4º do CTN.

Entendo que os Recorrentes tem razão quanto a esse ponto.

A contagem do prazo decadencial foi pacificada pelo E. STJ no REsp 973.733/SC (Tema Repetitivo 163), concluindo-se que, para aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, faz-se necessário o pagamento antecipado do tributo (ainda que parcialmente) e a ausência de dolo, fraude ou simulação, ao passo que, ausente uma dessas duas condições, o prazo decadencial será contado conforme prevê o artigo 173, I, do CTN.

Além disso, as Súmulas CARF a seguir também regem essa temática:

**Súmula CARF nº 72:** Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

**Súmula CARF nº 101:** Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

Identifico que nos autos há diversos DARFs de recolhimento referentes aos períodos e a todos tributos questionados – **fls. 265/280.**

Ademais, entendo não haver presença de dolo, fraude ou simulação no caso (como motivado nos tópicos a seguir), o que afasta a incidência do art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, considerando que o auto de infração foi lavrado em 18/12/2017, entendo que **os fatos geradores de maio a novembro de 2012 estão decaídos** com base no art. 150, §4º do CTN, acatando em parte os argumentos dos Recorrentes.

### **IV – Mérito: Omissão de receitas (taxa de decoração)**

No que diz respeito à omissão de receitas propriamente, o Recurso Voluntário reproduz os fundamentos da Impugnação, não tendo havido nenhuma outra evolução mais substancial após o acórdão, que entendo ter contemplado satisfatoriamente a análise da questão central.

Com efeito, da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF uma vez que o

Recorrente em nada inova nas suas razões já apresentadas em sede de Impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade. (...)§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

**I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e**

**II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.”**

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida **pelos seus próprios fundamentos, com os quais concordo, considerando-se como se aqui transrito integralmente o voto da decisão recorrida:**

83. No caso concreto, o contribuinte estipulou no contrato de promessa de compra e venda que não estariam incluídos no preço convencionado para a transação os seguintes serviços: a) decoração e/ou mobiliário e/ou equipamento das dependências de uso comum e portaria; b) dos medidores de água, instalação para uso de equipamento tipo air-split, caixas de ar condicionado; c) ajardinamento; d) instalação do sistema de segurança; e) equipamentos de energização, iluminação das partes comuns do empreendimento; f) cabeamento para telefone externo, TV a cabo, antena coletiva e internet; g) projetos relativos aos equipamentos e serviços descritos; e h) serviços relativos às ligações definitivas de água, esgoto, luz, força, gás, telefone e outros, executados ou mandados executar pelos poderes públicos.

84. Sem qualquer sombra de dúvida os gastos listados nos itens “b” em diante (sendo parte do “g” não relativos ao projeto de decoração da mobília e equipamentos da cozinha, espaço gourmet, sala de ginástica, cyber infantil e outros tratado no item “a”) são inerentes à atividade da empresa, já que, ao se comprar um apartamento, é pressuposto que o que o cliente está comprando é o

bem onde possa residir com as condições mínimas de segurança, e atendimento dos requisitos mínimos de conforto e lazer em sua unidade.

85. Inadmissível um imóvel ser entregue sem iluminação nas áreas comuns, sem instalação do sistema de gás, sem os medidores, sem o cabeamento de telefonia, de TV e internet, sem a antena coletiva, sem sistema de segurança, sem a ligação de água e luz, sem a instalação do equipamento necessário para uso do ar condicionado ou split, sem ao menos a colocação de grama. Na realidade, sem esses serviços e materiais mínimos o imóvel seria inabitável. A ausência desses implica que o condomínio teria que concluir uma obra inacabada.

86. Como residir em um lugar onde não há proteção em relação ao “mundo exterior”? Como residir em um local onde não há iluminação, inviabilizando a movimentação pelas áreas comuns em horários sem iluminação natural? Como residir em um lugar onde há terra batida, pois não foi gramado? Como residir em um lugar, no clima de nosso país, sem instalação para ar-condicionado/split? Como residir em um lugar sem ligação de água e luz?

Como residir em um lugar sem telefone, TV e internet nos dias atuais?

87. Evidente, pois, que houve o alargamento por parte do contribuinte do que seriam despesas de responsabilidade dos clientes, conforme alertado pelo jurista Higuchi.

88. Da relação de serviços e materiais não presentes no memorial descritivo e, supostamente, não incluídos no preço do imóvel, poder-se-ia questionar que os gastos relativos à decoração com mobiliário das áreas comuns tratados no item “a” da relação acima (e dos projetos tratados na parte do “g” relativos ao item “a”) não seriam essenciais para que os clientes transferissem sua residência para o edifício construído. Efetivamente, tais gastos não têm relação direta com a atividade de construção de imóveis, não sendo responsabilidade, a princípio, da construtora, mas sim dos compradores. Como já tratado, para a consecução da atividade de construção, é necessária a entrega um imóvel habitável, com o mínimo de conforto e com segurança, sem estes gastos supérfluos passíveis de realização pelo condomínio posteriormente.

89. Por outro lado, há que se considerar que a oferta de tais serviços/materiais instalados pela própria construtora tornaram-se um diferencial para a conquista de clientes.

90. Ao estar diante de duas opções de compra semelhantes, salvo raras exceções o cliente optará pelo empreendimento onde haja estes confortos adicionais instalados previamente, evitando, assim, a desgastante tarefa de aprovação em condomínio de taxas extras para realização de projeto de decoração, que, algumas vezes nem chegam a ser aprovadas ou, se aprovadas, os gastos são realizadas sem um projeto e com materiais de baixa qualidade.

91. Ressalte-se, inclusive, que as empresas conseguem aumentar o preço do imóvel quando apresentam os projetos de decoração e os incluem em seus

serviços, pois esses ficam valorizados pelo diferencial oferecido. E, mesmo assim, em virtude da comodidade, geralmente os compradores aceitam arcar com a diferença a maior em relação ao outros imóveis sem decoração e equipamentos de lazer.

92. Adicionalmente à valorização do empreendimento, tais serviços agilizam a venda das unidades, pois despertam mais interesse dos possíveis clientes.

93. A importância da assunção desses serviços e benfeitorias na negociação dos imóveis é tão evidente que é comum as grandes construtoras darem destaque ao escritório de decoração contratado para realizar o projeto e coordenar/executar a aquisição da mobília/equipamentos.

94. Ainda assim, poder-se-ia defender que não há valorização direta das unidades imobiliárias e agilização na venda, e que o objetivo é o de garantir que a mobília e equipamentos de lazer das áreas coletivas mantenham o padrão de qualidade, conforme especificado no item 6.4 dos contratos: “Tendo em vista a necessidade de assegurar ao empreendimento, desde o início de sua vida operacional, um conjunto de serviços compatível com o padrão adotado (...”).

95. Todavia, baseado no que foi colocado no contrato, é possível considerar que a ressaltada garantia da qualidade dos serviços de benfeitorias tem por objetivo nada mais do que ser uma vitrine para a construtora, pois as pessoas que frequentarem as áreas comuns, amigos, familiares e outros, vão sempre fazer a relação entre a construtora e a qualidade do ambiente. Com isso, ocorre a valorização da empresa no mercado, destacando-a em relação às outras do seu ramo de atividade.

96. Em vista disso, pergunta-se: o destaque obtido como uma empresa que zela pela qualidade dos serviços não implica, por consequência, a valorização de seus empreendimentos e, por conseguinte, também a venda de suas unidades por preços mais altos e de forma mais ágil? Não resta dúvida que sim. É corolário.

97. Daí o interesse na realização do serviço pela própria construtora, o que é garantido contratualmente, pois não é dada opção aos adquirentes de realizarem tais gastos quando entenderem ser oportuno, em condomínio, desvinculados da construtora. No contrato já é fixado o valor da taxa a ser paga para realização dos gastos e que, caso o cliente seja inadimplente, a construtora pode reter as chaves.

98. Assim, se a oferta de tal serviço não fosse do interesse da construtora, e, entenda-se interesse, no mundo dos negócios, a obtenção ao final de uma vantagem financeira, não haveria sentido algum em obrigar os clientes a fazer o serviço com ela.

99. Resta claro que tais gastos se tornaram essenciais para o negócio da construção civil, sendo despesas necessárias para que as empresas alcancem os resultados pretendidos, e de forma mais célere. Logo, tais gastos são inerentes à atividade do contribuinte, fazendo com que as recursos recebidos em decorrência representem receitas tributáveis.

100. Por fim é devido considerar que não ocorreu aqui mera divergência de interpretação da legislação tributária, mas prática intencional de omissão de receitas da atividade. Tal entendimento resta cristalino quando se verifica que o contribuinte procurou realizar lançamentos contábeis de tal forma a esconder o recebimento das taxas de decoração e que teriam ocorrido, como alegado, gastos de responsabilidade de terceiros a serem reembolsáveis.

101. Caso ele realmente entendesse que os valores recebidos correspondiam a reembolso pela realização de gastos de responsabilidade de terceiros, como argumentou, o registro contábil das operações deveria ter sido da seguinte forma: quando dos gastos, estes deveriam ter sido contabilizados em conta de direito a receber (débito), e quando dos recebimentos das taxas, deveriam ter sido lançados a crédito nesta conta, anulando os gastos anteriormente feitos (caso efetivamente realizados os serviços pelo custo). Tanto os gastos quanto os recebimentos não passariam por contas de resultado.

102. Isto porque, sendo os gastos de terceiros, não poderiam ser contabilizados pelo contribuinte como seus, em conta de resultado.

103. Contudo, ele registrou os gastos como despesas suas e não escriturou em qualquer conta os recebimentos. Com isso, ocultou os recebimentos do conhecimento da Receita Federal, bem assim camuflou os gastos como sendo seus, misturando-os com as demais despesas, em maior volume, referentes à construção dos empreendimentos, ou seja, tornando-os invisíveis; sabedor que, por ser a SCP optante pelo lucro presumido, em uma possível fiscalização sem aprofundamento, os gastos não seriam objeto de uma atenção especial pela autoridade fiscal.

104. Enfim, ele próprio tinha pleno conhecimento de que os gastos não eram de responsabilidade de terceiros e que as taxas eram receitas tributáveis.”

Assim, quanto ao mérito, nego provimento aos recursos, mantendo o acórdão recorrido nos termos em que proferido.

#### **V - Multa de ofício de 150% - discussão quanto à qualificação e redução de ofício (retroatividade benigna)**

Por fim, com relação à multa qualificada que persiste após a decisão da DRJ, não a vejo como acertada neste caso.

Entendo que a qualificação merece ser afastada, ante a ausência de condutas de dolo, simulação ou fraude do sujeito passivo com o intuito de omitir receitas.

Conforme leitura do TVF, a qualificação da multa esteve baseada em circunstâncias relacionadas à própria omissão, e não a um ato ilícito praticado pelo sujeito passivo.

Assim também prevê a 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.

Em casos tais, a multa de ofício deve ser aplicada no percentual de 75%, não havendo suporte na acusação para a aplicação da multa em sua modalidade qualificada.

Como observou o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, “a multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.” (acórdão 9101-005.514, sessão de 13 de julho de 2021).

Caso assim não se entenda, um reparo deve ser feito de ofício.

Com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada passou a ter seu percentual limitado ao teto de 100% (salvo casos de reincidência na infração tributária, o que não houve no presente processo):

“Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44. ....

.....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023):

(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)”

Assim, há que se proceder à redução das multas qualificadas 150% para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN (retroatividade benigna aplicável à sanção tributária posterior e menos severa), tendo em vista nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Diante disso, de ofício, decreto a redução da multa qualificada de 150% para 100% devido ao artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023.

#### **VI - Responsabilidade solidária – art. 135 do CTN**

Conheço os recursos dos responsáveis solidários.

Afasto, em primeiro lugar, a arguição de nulidade do acórdão recorrido. O contribuinte alega que a decisão seria nula, pois manteve a responsabilidade de ambos os solidários com base em um dispositivo diverso do adotado pela Fiscalização no lançamento. Entendo que a matéria seja meritória e a analisarei a seguir.

Como visto, no presente caso, houve a imposição de responsabilidade solidária aos Srs. Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira, em função do disposto no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN):

## DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

## Demais Responsáveis Tributários

CPF  
031.968.447-49

Nome  
**FERNANDO POLICARPO DE OLIVEIRA**

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

Motivação

1. Os presidente e vice-presidente da SOTER, Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira, respectivamente, são pessoalmente responsáveis pelos créditos decorrentes dos presentes lançamentos, com base no art. 135 da Lei n.º 5.176/66 (Código Tributário Nacional).

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.

2. Como ficou evidenciado ao longo do presente termo, a empresa, por meio de seus representantes praticou ilícitos de fraude e sonegação, o que os enquadra no dispositivo anterior.

## Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000  
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

## -----

CPF  
173.773.747-72

Nome  
**NELSON POLICARPO DE OLIVEIRA**

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

Motivação

1. Os presidente e vice-presidente da SOTER, Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira, respectivamente, são pessoalmente responsáveis pelos créditos decorrentes dos presentes lançamentos, com base no art. 135 da Lei n.º 5.176/66 (Código Tributário Nacional).

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.

01291956 AFRFB: FLAVIA BADINI NACIF VELOSO

00076327 AFRFB: JULIO CESAR DO COUTO CANDIDO

Documento de 20 pagina(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado pelo código de localização AD19.1217.15263.0530 no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

-----



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: \_\_\_\_\_

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL  
PROCESSO: 10730-722.657/2017-97

## DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

2. Como ficou evidenciado ao longo do presente termo, a empresa, por meio de seus representantes praticou ilícitos de fraude e sonegação, o que os enquadra no dispositivo anterior.

Enquadramento Legal  
A partir de 01/01/2000  
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

Entendo, porém, que a responsabilidade deve ser afastada, pelo que acato as razões recursais, discordando aqui da DRJ acerca disso. Inclusive, a DRJ acabou mantendo a responsabilidade, mas o fez incorretamente e às custas de uma interpretação equivocada, já que o art. 124 do CTN não foi a base jurídica para motivar a responsabilidade no auto de infração.

Isso porque, lendo o TVF, verifico que na verdade não é possível identificar nenhuma conduta individualizada dos supostos solidários em relação às infrações tributárias questionadas. Falta, de fato e como alegado pelos responsáveis no recurso, uma motivação específica que poderia configurar conduta dolosa ou excesso de poderes.

Veja-se:

#### 7 - DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

80. Os presidente e vice-presidente da SOTER, Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira, respectivamente, são pessoalmente responsáveis pelos créditos decorrentes dos presentes lançamentos, com base no art. 135 da Lei n.º 5.176/66 (Código Tributário Nacional).

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.

81. Como ficou evidenciado ao longo do presente termo, a empresa, por meio de seus representantes praticou ilícitos de fraude e sonegação, o que os enquadra no dispositivo anterior.

O próprio Relatório Fiscal, nessa descrição, ressalta ações da empresa relacionadas com a omissão, mas não há nenhuma linha sequer descrevendo qual teria sido a conduta das pessoas físicas com o intuito doloso, ou fraudulento, simulação, excesso de poderes no sentido de ocultar receitas.

Na minha visão, nem as descrições que constaram do auto de infração e nem mesmo o que foi consignado no Relatório Fiscal mostram qualquer relação direta e específica dos solidários com os fatos geradores e a imposição tributária ora em discussão.

Assim, fica atraída a jurisprudência que repele a solidariedade nessas situações:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito

privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

**III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.”**

(Acórdão nº 9101-006.640 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 11 de julho de 2023, Rel. Livia De Carli Germano)

“Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. AFASTAMENTO DA IMPUTAÇÃO.

A imputação da responsabilidade solidária ao sócio administrador, com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, exige a demonstração, além da sua condição de administrador, de conduta individualizada que tenha relação direta e específica com os fatos geradores em relação aos quais se apura o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se impõe. Ausente esta demonstração, afasta-se a imputação de responsabilidade solidária.” (ACÓRDÃO 3301-014.291 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, SESSÃO DE 26 de novembro de 2024)

“SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS.

Deve ser afastada a solidariedade dos sócios e administradores, quando inexistente comprovação de violação de lei, contrato social ou estatutos, e

quando inexistente a individualização das condutas em relação a determinados lançamentos.” (Acórdão nº 9202-010.678 – CSRF / 2ª Turma, Sessão de 26 de abril de 2023)

Discordando nesse ponto da decisão da DRJ pelos fundamentos acima, oriento meu voto no sentido de afastar a atribuição de todas as responsabilidades solidárias neste caso.

### **Autos de Infração de CSLL, PIS, COFINS – reflexos e decorrentes**

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

Desse modo, a decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, sendo clara a relação de causa-efeito entre eles.

Ressalvo, ainda, o julgador não é obrigado a discorrer sobre todos os argumentos levantados pelas partes, mas sim decidir a contento, nos limites da lide que lhe foi proposta, fundamentando o seu entendimento de acordo com o seu livre convencimento, baseado na legislação que entender aplicável ao caso concreto. Aliás essa é a posição predominante no STJ:

“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.” (STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi, julgado em 8/6/2016).

É como voto.

### **Conclusão**

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer os Recursos Voluntários e dar-lhes provimento para acatar o argumento quanto à nulidade dos lançamentos.

*Assinado Digitalmente*

**Andressa Paula Senna Lírias**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, redator designado

Apesar do sempre bem fundamentado voto da I. Relatora, nas discussões no decorrer do julgamento, decidiu o colegiado, por voto de qualidade, afastar a arguição de nulidade do auto de infração por vício na intimação do lançamento e, também por voto de qualidade, negar provimento aos recursos de Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira, apontados como responsáveis solidários nos termos do art. 135 do CTN. Por maioria de votos, negar provimento à arguição de nulidade do auto de infração por erro na sujeição passiva, ao manter a qualificação da multa de ofício e à arguição de decadência.

### **Preliminar de Nulidade da Ciência do Auto de Infração**

A Recorrente alega em seu Recurso Voluntário vício no procedimento de ciência do auto de infração em afronta à Lei 9.430/96 e ao art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, isso porque, no seu entendimento, a ciência foi procedida pela Autoridade Fiscal de forma pessoal através de um engenheiro, funcionário da empresa, que não é preposto e não tem poderes de gerência e que apenas estava presente em um prédio comercial construído pela SCP PSS, uma das inúmeras sociedade SCPs da qual a Recorrente é sócia ostensiva.

A DRJ descreve toda dinâmica do procedimento adotado pela Autoridade Fiscal e os argumentos de defesa, considerando a ciência válida

Na decisão, a autoridade julgadora descreve ações empreendidas pela Recorrente, consideradas “artimanhas” que visavam evitar a ciência pessoal ou postal da ciência do auto de infração, em função da proximidade do fim prazo decadencial.

Dentre as ações constam a concessão de férias coletivas aos funcionários, o fechamento total da sede da empresa (cadeado no portão), encaminhamento ao condomínio

empresarial onde fica a sede administrativa um comunicado com ameaça de responsabilização por perdas e danos caso houvesse o recebimento de qualquer documento.

Para a DRJ, a Autoridade fiscal não teve alternativa a não ser comparecer em um local diverso do domicílio fiscal eleito pela Recorrente, mas onde exerce parte de suas atividades econômicas para proceder a ciência do auto de infração através de ciência pessoal através de um dos funcionários graduados da empresa, que foi instruído no momento da abordagem a não assinar o documento, sendo necessária a lavratura de Termo de Constatação de Recusa.

Dessa forma, a ciência foi considerada válida pela DRJ com base na parte final do inciso I do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Além disso, a autoridade julgadora reforça sua decisão pela validade da ciência pelo fato de a Recorrente ter apresentado sua defesa administrativa respeitando os 30 dias após a ciência pessoal ocorrida em 21/12/2017, se mantivesse coerência nos seus argumentos de que a ciência teria ocorrido apenas em janeiro, teria apresentado sua defesa em fevereiro, fato que não ocorreu.

No Recurso Voluntário a Recorrente faz questionamentos pontuais ao Acordão recorrido, contudo a base da defesa são os mesmos argumentos já apresentados em sede de impugnação: local inadequado, pessoa sem poderes, dever de intimação por edital, prejuízo ao contraditório, e violação da Lei nº 9.784/99.

A Relatora acolheu a arguição de nulidade entendendo que a ciência não poderia ter ocorrido fora do domicílio fiscal da Recorrente, em um local de obra, através de um engenheiro gerente de obra a receber o auto de infração.

Aduz que sendo frustrados os métodos de intimação para ciência do auto de infração, caracterizando-os como improfícios, deveria a fiscalização procedido a publicação de um edital nos termos do § 1º do supracitado art. 23 do Decreto 70.235/72:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado

Contudo, o colegiado por voto de qualidade, entendeu que a ciência pessoal não foi improfícua, de modo que não seria necessária a publicação do edital.

Como descrito, as formas de ciência não concorrem em grau de preferência, sendo a opção da autoridade fiscal pela ciência pessoal, contudo ao chegar no domicílio fiscal da Recorrente, deparou-se com as portas fechadas.

Aplicando o Código de Processo Civil de forma subsidiária, a autoridade fiscal buscou outro local onde a empresa exerce suas atividades econômicas de modo a proceder a ciência.

Para os membros da turma, a intimação feita em local de atividade efetiva da empresa, ainda que não corresponda ao domicílio tributário, atinge a finalidade legal do ato, sobretudo quando há recusa expressa do sujeito passivo em receber a notificação no endereço principal.

Importante ressaltar que existe diferença na circunstância de não se encontrar o endereço, de a contribuinte ter mudado de domicílio com a devida informação ao fisco ou de ter o fisco feito o endereçamento errado. Essas são situações que não podem ser imputados ao sujeito passivo como responsabilidade sua, porém o fechamento das portas foi um ato unilateral de responsabilidade da contribuinte.

Da mesma forma que a RECUSA em receber o documento foi um ato unilateral impetrado por funcionário a mando da Recorrente.

Dessa forma, diferente do entendimento da Relatora que considerou a ciência pessoal improfícua, os demais integrantes do colegiado consideram válida e diante da RECUSA, a aplicação da parte final do inciso I do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, mostrou-se acertada e dentro da legalidade.

#### Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, **no caso de recusa**, com declaração escrita de quem o intimar; (*Griffou-se*)

Quanto as demais argumentos da Recorrente em relação à violações da Lei nº 9.784/99, andou bem a DRJ no trecho abaixo, o qual adoto como minhas:

37. Por fim, no que se refere à alegação de violação do disposto no art. 26, §3º, da Lei nº 9.784, de 199, e no art. 248 do CPC, é devido esclarecer que tais normas se aplicam no processo administrativo tributário apenas quando a norma regente deste (Decreto nº 70.235, de 1972) não dispuser sobre determinada matéria, ou seja, tiver alguma lacuna, o que não é o caso.

Diante do exposto, voto por rejeitar a arguição de nulidade referente a ciência do Auto de Infração.

#### Preliminar de Nulidade por erro na sujeição passiva

O procedimento fiscal sob julgamento ocorreu sobre a SOTER SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA S/A (SOTER) e suas SCPs (25 em 2012 e 29 em 2013), sendo que, por organização administrativa, a Fazenda decidiu instruir, em processos administrativos distintos, os fatos apurados em cada SCP, conforme quadro aposto no TVF:

6. A relação dos processos e o seu objeto seguem conforme tabela abaixo:

| SCP/SOTER      | AC        | NÚMERO DO PROCESSO   |             |                |
|----------------|-----------|----------------------|-------------|----------------|
| NOB            | 2011      | 15540.720204/2016-04 |             |                |
| DOM            | 2011      | 15540.720205/2016-41 |             |                |
| DOM            | 2011      | 15540.720230/2016-24 |             |                |
| FRI            | 2011      | 15540.720207/2016-30 |             |                |
| FRI            | 2011      | 15540.720229/2016-08 |             |                |
| GAP            | 2011      | 15540.720212/2016-42 |             |                |
| GAP            | 2011      | 15540.720231/2016-79 |             |                |
| MOA            | 2011      | 15540.720215/2016-86 |             |                |
| MOA            | 2011      | 15540.720232/2016-13 |             |                |
| SOTER          | 2011      | 15540.720216/2016-21 |             |                |
| CHA A          | 2011      | 15540.720227/2016-19 |             |                |
| PTG            | 2012      | 15540.720111/2017-52 |             |                |
| CHA A          | 2012      | 15540.720212/2017-23 |             |                |
| DOM, MS A, PTG | 2012      | 15540.720213/2017-78 |             |                |
| PSS            | 2012      | 15540.720214/2017-12 |             |                |
| LNL            | 2012      | 15540.720215/2017-67 |             |                |
| SOTER          | 2012/2013 | 10730.722655/2017-06 |             |                |
| LNL            | 2012/2013 | 10730.722656/2017-42 |             |                |
| PSS            | 2012/2013 | 10730.722657/2017-97 |             |                |
|                |           |                      | NP8         | 2012/2013      |
|                |           |                      | ZEF         | 2012/2013      |
|                |           |                      | LAIA        | 2012/2013      |
|                |           |                      | GLT         | 2012/2013      |
|                |           |                      | LID         | 2012/2013      |
|                |           |                      | DIMOB e IOF | 2012/2013/2014 |
|                |           |                      | FCO         | 2012/2013      |
|                |           |                      | MS A        | 2012/2013      |
|                |           |                      | RVG         | 2012/2013      |
|                |           |                      | CCL         | 2013           |
|                |           |                      | GBA         | 2012/2013      |
|                |           |                      | GAP         | 2012/2013      |

O presente processo teve por objeto o **Edifício GOURMET**, construído pela **SCP PSS**.

A decisão de formalização dos processos sobre a SOTER ocorreu em virtude da equiparação à pessoa jurídica que a legislação tributária conferiu às SCP's, descritas nos itens 11 à 16 do TVF:

11. No que se refere às SCP's, é cediço, no âmbito civil, que estas sociedades são associações de dois ou mais participantes (empresários ou não, pessoas físicas ou jurídicas) por relação contratual em sociedade regular de tipo *sui generis* (sem personalidade jurídica) para explorar atividades econômicas. Neste tipo de sociedade, o sócio ostensivo é quem se apresenta à frente do negócio, atua em seu próprio nome e sob sua inteira responsabilidade, pratica as operações que constituem o objeto da SCP, obriga-se perante terceiros e responde ilimitadamente pela gestão. O sócio oculto participa dos resultados (ganhos e perdas) do negócio e tem responsabilidade limitada ao sócio ostensivo, nos termos do contrato firmado entre si.

12. No âmbito tributário, até 31 de dezembro de 1986, em conformidade com o Parecer Normativo CST n. 345/1971, competia ao sócio ostensivo contabilizar as operações relativas ao empreendimento comum na SCP, em lançamentos destacados dos de sua atividade normal, bem como realizar a divisão do resultado entre os sócios. Cada sócio, inclusive o ostensivo, estava obrigado a reconhecer a parcela do lucro líquido na SCP que lhe competia como receita operacional e tributá-la em sua declaração de rendimentos. Os resultados da SCP, dessa forma, eram tributados nas declarações de imposto de renda dos sócios da SCP, respeitado o quinhão de cada um.

13. A partir de 1º de janeiro de 1987, o regime de tributação da SCP foi alterado, uma vez que esta passou a ser equiparada, para fins tributários, à pessoa jurídica, com fulcro nas disposições constantes do art. 7º do Decreto-lei n. 2.303, de 21 de novembro de 1986, fazendo com que os resultados da SCP deixassem de ser tributados separadamente, nas declarações de imposto de renda dos respectivos sócios, e passassem a ser onerados respectivamente, como uma unidade econômica autônoma, realizando fatos, como a distribuição de lucros, comuns aos outros tipos de sociedade.

14. Decorrente desta equiparação, a escrituração pode ser feita tanto em livros contábeis próprios quanto nos do sócio ostensivo, neste caso, desde que de forma destacada, sobretudo quanto à apuração dos resultados e do lucro real. Essas são, em resumo, as disposições contidas nos seguintes artigos do RIR/99:

*“Sociedade em Conta de Participação”*

*Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).*

*Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).*

.....  
.....  
*Art. 254. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte:*

*I - quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação;*

*II - os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;*

*III - nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.” 15. Quanto à*

*forma de apuração do lucro, as SCP's podem optar pelo lucro presumido, independentemente do regime adotado pelo sócio ostensivo. Os recolhimentos deverão ser efetuados em nome do sócio ostensivo, mediante DARF específico.*

16. Convém observar que a empresa adotou um procedimento de misturar nas mesmas contas bancárias os valores de todas as SCP's (repita-se 25 em 2012 e 29 em 2013) com os seus recursos que eram estranhos às atividades das SCP's. Dessa forma, quando se observa qualquer extrato bancário deve-se tomar muito cuidado para se ter certeza de quem é aquela movimentação dentre as 26 ou 30 possibilidades (25 SCP's mais a própria SOTER em 2012 e 29 SCP's mais a própria SOTER em 2013).

A Recorrente alega em sua defesa preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, pois no seu entendimento, o auto de infração foi lavrado sobre a **SOTER**, mas as obrigações tributárias eram de uma Sociedade de Cota de Participação chamada **PSS (SCP PSS)**, em flagrante afronta ao art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Aduz que a lei tributária define as SCPs como contribuintes dos tributos federais e que não deveria haver confusão com o sócio ostensivo nos lançamentos das obrigações tributárias e que a responsabilização do sócio ostensivo jamais deveria afastar a constituição do crédito tributário no respectivo efetivo contribuinte, a SCP.

A DRJ manteve a autuação citando os arts. 991 a 996 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002 e o tratamento tributário aplicável às SCPs descritas na IN RFB nº 1.700/2017, no seu art. 6º:

Art. 6º As sociedades em conta de participação (SCP) são equiparadas às pessoas jurídicas.

§ 1º Na apuração dos resultados da SCP e na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

§ 2º Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados da SCP e pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos.

**(Griffou-se)**

Conclui que as SCPs não possuem personalidade jurídica e com uma determinação expressa na legislação tributária de que a responsabilidade pela apuração desses resultados e pelo recolhimento do tributo é do sócio ostensivo, de modo que o sujeito passivo da obrigação principal é o sócio ostensivo.

Nenhum reparo a decisão de primeira instância.

A descrição do histórico legislativo descrito no TVF referente à equiparação à pessoa jurídica de SCPs foi importante para descaracterização da nulidade arguida.

Uma SCP é formada quando duas ou mais pessoas identificam propósitos e identidades comuns, sendo uma delas qualificada como SÓCIO OSTENSIVO, responsável por praticar todos os atos concernentes ao propósito pelo qual foi instituída a sociedade, e a outra o SÓCIO OCULTO, que tem a obrigação de realizar os investimentos necessários para que se torne executável os propósitos de sua criação.

Importante contribuição para o tema apresentado no **Acordão nº 1202.001-311** com citação do ilustre jurista Fábio Ulhoa Coelho:

Antes de adentrar no caso concreto, cumpre esclarecer que a SCP é uma sociedade na qual uma ou mais pessoas fornecem recursos a um empreendedor, que os empregará em determinados negócios, com o objetivo de, ao final do prazo estipulado ou ao término do empreendimento, repartir os resultados auferidos (SPINELLI, Luis F.; SCALZILLI, João P.; TELLECHEA, Rodrigo. Sociedade em Conta de Participação. 2ª ed. São Paulo: Grupo Almedina, 2023, p. 34).

Assim, as obrigações perante terceiros não são de responsabilidade da SCP, mas do sócio ostensivo (art. 991, parágrafo único). Por se tratar de sociedade não personificada, Para viabilizar o desenvolvimento da atividade, as partes ajustam entre si quais serão as contribuições de cada sócio e a forma de distribuição dos resultados (SPINELLI, Luis F.; SCALZILLI, João P.; TELLECHEA, Rodrigo. Sociedade em Conta de Participação. 2ª ed. São Paulo: Grupo Almedina, 2023, p. 35). Nesse sentido, Fábio Ulhoa Coelho explica que:

*Quando duas ou mais pessoas se associam para um empreendimento comum, poderão fazê-lo na forma de sociedade em conta de participação, ficando um ou mais sócios em posição ostensiva e outro ou outros em posição oculta (chamam-se estes sócios participantes). (...) “Tais, de qualquer forma, são as peculiaridades deste tipo societário, que seria preferível entendê-lo, mais, como uma espécie de contrato de investimento, que o legislador resolveu denominar por “sociedade”, do que, propriamente, como uma espécie de sociedade comercial.” (COELHO, Fábio Ulhoa. Novo manual de direito comercial: direito de empresa. 30ª edição. São Paulo: RT, 2018, p. 173 e COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 282)*

Assim, pessoas interessadas em fazer parte do empreendimento destinam recursos para que as atividades sejam exercidas, buscando participar de seus resultados econômicos, por meio de SCP. A sociedade empresária que

tem condições de participar do projeto será a sócia ostensiva, executando os serviços ou a obra e aparecendo perante o mercado e os potenciais contratantes, enquanto os demais, sócios ocultos, aportarão os recursos e, na qualidade de sócios participantes, terão direito à participação proporcional nos lucros advindos.

As sociedades em conta de participação por sua natureza de investimento têm tempo determinado para a sua existência, sendo certo que as especialidades dos sócios ostensivo e oculto são claramente distinguíveis.

A constituição de SCPs dispensa formalidades, podendo ser comprovada por quaisquer meios de direito, de modo que o seu contrato social só produz efeitos entre os sócios, o sócio ostensivo é o elo de ligação e quaisquer demandas de terceiros sobre a SCP são de sua responsabilidade.

Dessa forma, perante o Fisco Federal, embora não sejam consideradas entidades jurídicas, para fins tributários, as SCPs são equiparadas às pessoas jurídicas, contudo não tem o reconhecimento de entidade jurídica isolada, sendo considerada, para todos os fins como sujeito passivo da obrigação tributária principal e acessória o sócio ostensivo desta.

Diante do exposto, voto por rejeitar arguição de nulidade referente a erro na identificação de sujeição passiva.

### **Decadência parcial do crédito tributário**

A fiscalização procedeu a aplicação da regra de contagem de prazo decadência prevista no inciso I, do art. 173 do CTN, tendo em vista a comprovação de dolo na omissão de valores recebidos à título de taxa de decoração:

8 - Do Prazo Para Constituição do Crédito Tributário

82. Conforme já informado anteriormente, a SCP reconhecia suas receitas pelo regime de caixa, ou seja, a medida que efetivamente recebia os valores.

83. Neste diapasão, como restou comprovado o dolo da autuada em omitir os valores recebidos à título de taxa de decoração recebida na entrega das chaves, verifica-se que a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN não se aplica ao caso.

(...)

84. Da leitura do dispositivo, resta claro que o dolo em não oferecer à tributação os valores recebidos à título de taxa de decoração, tornam a referida regra do artigo 150 § 4º, do CTN inaplicável, restando, então, a

aplicação da regra contida no artigo 173, inciso I que neste caso desloca o prazo final para o lançamento para 31/12/2017

A Recorrente pugna pela aplicação do art. 150, §4º, do CTN, em relação a contagem do prazo decadencial, tendo em vista que os tributos objetos dos autos estão sujeitos ao lançamento por homologação e dessa forma estariam extintos os créditos tributários relativos ao ano de 2012, não devendo ser afastada a regra para aplicação do art. 173, I, do CTN, pela ausência de comprovação pela fiscalização da ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A DRJ manteve a autuação com base no Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 que determina que nos casos em que há pagamento do tributo, independentemente do montante recolhido, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial. Não havendo o pagamento, deve ser aplicado o art. 173, I do CTN.

A autoridade julgadora assim descreve os fatos no caso concreto:

40. Feitas as considerações acima, passa-se à análise da alegação de decadência no caso concreto.

41. Conforme cópias dos Darfs juntadas pela autoridade fiscal às fls. 265 a 285, o contribuinte efetuou recolhimentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em todos os períodos de apuração do ano-calendário 2012, bem assim do período de apuração de IRPJ e de CSLL referente ao 1º trimestre de 2013, como também dos períodos de apuração de Cofins e de PIS de janeiro a abril de 2013, ainda que em montantes inferiores aos devidos.

42. Em razão disso, a princípio, dever-se-ia considerar atendida a condição para a aplicação da regra geral disposta no art. 150, §4º do CTN para fins de contagem do prazo decadencial relativamente aos fatos geradores acima referidos, o que ensejaria considerar:

42.1. Decaídos:

42.1.1. Para a Cofins e o PIS - os fatos geradores ocorridos até novembro de 2012 (inclusive); 42.1.2. Para o IRPJ e a CSLL - os fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 2012 (inclusive); 42.2. Não decaídos:

42.2.1. Para a Cofins e o PIS - os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2012 (inclusive), vez que os termos finais de contagem do prazo decadencial ocorreriam a partir de 31/12/2017, sendo que os lançamentos foram cientificados em 21/12/2017; 42.1.2. Para o IRPJ e a CSLL - os fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 2012 (inclusive), vez que os termos finais de contagem do prazo decadencial ocorreriam a partir de 31/12/2017, sendo que os lançamentos foram cientificados em 21/12/2017.

43. Todavia, cabe considerar que houve imputação de prática dolosa por parte do contribuinte, mantida por este julgador consoante será visto mais adiante, o que determina a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 173, I, do CTN.

44. Portanto:

44.1. Em relação aos lançamentos de PIS e de Cofins, para os fatos geradores ocorridos até novembro de 2012 (inclusive), como o lançamento correspondente poderia ter sido realizado ainda em 2012, o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte, qual seja, 01/01/2013, e o termo final foi em 31/12/2017. Em relação aos fatos geradores ocorridos de dezembro de 2012 a julho de 2013 (inclusive), o termo inicial foi em 01/01/2014, e o termo final em 31/12/2018. Como a ciência dos lançamentos para o contribuinte ocorreu em 21/12/2017, não há que se falar em decadência;

44.2. Quanto aos lançamentos de IRPJ e CSLL, para os fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 2012 (inclusive), como o lançamento correspondente poderia ter sido realizado ainda em 2012, o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte, qual seja, 01/01/2013, e o termo final foi 31/12/2017. Para os fatos geradores ocorridos no 4º trimestre de 2012 até o 3º trimestre (inclusive) de 2013, o termo inicial foi 01/01/2014, e o termo final foi em 31/12/2018. Como a ciência ao contribuinte dos lançamentos ocorreu em 21/12/2017, não há que se falar em decadência.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente inclui em sua irresignação, fatos geradores do ano de 2013, que não havia sido incluídos na impugnação.

89. De início, porque, independente da regra aplicável (se aquela prevista no art. 150, § 4º, ou a do art. 173, I, ambos do CTN), os autos de infração relativos ao ano de 2012, e agora também em relação ao ano de 2013, encontram-se decaídos, não tendo o contribuinte sido notificado a tempo de impedir que se consumasse a decadência. (**Griffou-se**)

Observa-se nos trechos acima transcritos, que a DRJ se debruçou sobre os fatos de 2013, de modo que considero que não houve a preclusão a inclusão, em sede recursal, de fatos relativos ao ano de 2013.

A Relatora anui com os argumentos da Recorrente fundamentando sua decisão em jurisprudência do STJ (Tema Repetitivo 163), tendo em vista o pagamento antecipado do tributo (ainda que parcialmente) e a ausência de dolo, fraude ou simulação, ao passo que, ausente uma dessas duas condições, o prazo decadencial será contado conforme o artigo 173, I, do CTN.

Pois bem,

A alegação de decadência em relação aos fatos geradores de 2013 é absolutamente improcedente.

Tendo a ciência do lançamento ocorrido em 21/12/2017, e para os fatos geradores relativos aos lançamentos próximos à decadência (*ex: dezembro de 2013 para PIS e COFINS e 3º trimestre de 2013 de IRPJ e CSLL*), os prazos finais seriam 31/12/2019 e 31/12/2018 respectivamente.

Logo, não houve decadência em relação ao ano de 2013.

Em relação ao ano de 2012, a autoridade fiscal aplicou a regra geral de decadência prevista no inciso I, do art. 173 do CTN, tendo em vista a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que remete a exceção prevista no § 4º do art. 150 do mesmo CTN:

Art. 150. (...)§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Griffou-se)**

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguise após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

A regra geral prevista no artigo 173 prevê que a decadência do direito de lançar se dará em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, diferente do previsto no §4º do art. 150, em que a decadência é contada da data do fato gerador.

Dessa forma a autoridade fiscal deve considerar que a homologação tácita ocorre por decurso do prazo de cinco anos contados da data do fato gerador desde que sejam 02 (duas) condições: que tenha havido pagamento ao menos parcial do tributo devido, e que não seja comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

No presente caso, a ciência do lançamento ocorreu em 21/12/2017, assim, se fosse possível aplicar a regra do §4º do artigo 150, todo o crédito tributário cujo fato gerador tivesse ocorrido até 20/12/2012 teria sido fulminado em virtude da decadência, ou seja, praticamente todo ano de 2012, como pugna a Recorrente.

Ocorre que, da mesma forma que no julgamento de primeira instância, as imputações das práticas dolosas foram mantidas por este colegiado, de modo que a segunda condição fica comprovada, remetendo a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 173, I, do CTN.

Esse assunto encontra-se sumulado:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Dessa forma, rejeitada a preliminar de decadência arguida pela Recorrente.

### **Qualificação da multa de ofício**

A relatora manteve a autuação em relação ao mérito, nos termos do voto da DRJ, ratificada por esta TO, restando vencida em relação à qualificação da multa de ofício.

Entendeu a relatora que a qualificação da multa ocorreu em função da omissão de receitas e não de um ato ilícito praticado pelo sujeito passivo, com isso, invocou a Sumula CARF nº 25, que prevê a nos casos de omissão de receitas, a multa de ofício deve ser aplicada no percentual de 75%, não havendo suporte na acusação para a aplicação da multa em sua modalidade qualificada.

A Turma, em sua maioria, entendeu de forma diferente, que sim, estarem presentes situações que demandam a aplicação da multa de ofício qualificada, pois mais que evidenciado a conduta dolosa da Recorrente.

Os atos descritos no TVF não deixam margem de dúvidas que a Recorrente efetivamente omitiu de forma dolosa parte dos valores recebidos dos seus clientes relativamente às taxas de decoração, sendo que tais valores só foram identificados após confronto entre a contabilidade e os extratos bancários, chegando a cifra de R\$ 3 milhões de reais com destino ignorado, conforme trecho abaixo do TVF:

78. A empresa deliberadamente praticou diversos atos na sua contabilidade de forma que os valores cobrados dos seus clientes a título de “rateio de despesas condominiais” não fossem detectados no confronto entre contabilidade e extratos bancários e, além disso, essa prática possibilitou **que mais de R\$ 3 milhões pudessem ter destino ignorado**, uma vez que os cheques recebidos pelas taxas de decoração foram utilizados para justificar valores oferecidos à tributação, porém que nunca ingressaram nas contas bancárias da empresa como tenta apontar as contabilidades da SOTER e das suas SCP’s. (*Griffou-se*)

Em relação ao entendimento da Relatora, a DRJ foi cirúrgica em apontar que a omissão da taxa de decoração não era uma simples divergência de interpretação da lei.

A contabilização de receitas advindas de pagamentos efetuados por clientes pelos gastos com decoração como despesas com natureza de reembolso e não como receita em contas

de resultado da SCP, demonstra o total conhecimento da irregularidade da não tributação das taxas recebidas.

Essa situação é agravada pelo fato de que a opção pela tributação pelo lucro presumido haveria a “*diluição*” dos valores perante os altos valores que transitaram nas contas bancárias da Recorrente.

A Autoridade Fiscal foi preciso em descrever um dos artifícios contábeis utilizados pela Recorrente para ocultar os valores, valendo-se de transferências de caixa para banco na contabilidade da sócia ostensiva, ou seja, os depósitos cuja identificação foi solicitada via termo de intimação pela fiscalização tiveram esclarecimentos como origem na conta caixa da própria Recorrente.

Através desse procedimento, a Recorrente poderia ocultar pelo menos dois fatos: 1) omissão dos valores recebidos pelas suas SCP's das taxas de decoração e, 2) permitir que valores saíssem do Caixa e fossem entregues a beneficiários não identificados.

Além disso, foi identificado pela fiscalização que a Recorrente não ofereceu a tributação valores recebidos em espécie de clientes pelo pagamento de taxas de decoração.

Importante nesse ponto transcrever trecho do TVF onde consta da descrição do *modus operandi* da Recorrente:

57. Em resumo, a fiscalização detectou o seguinte modus operandi:

a. era praxe na empresa juntar cheques recebidos de taxas de decoração e outras omissões para depositar posteriormente em uma de suas contas bancárias. Detalhe: mesmo dois cheques entregues pelo mesmo cliente no mesmo dia, sendo um para pagamento de parcela do imóvel e o outro para pagamento de taxa de decoração, percebemos que o primeiro cheque era depositado imediatamente enquanto o segundo muitos dias depois. Que fique claro: as receitas relativas a esses cheques de que tratamos nesse ponto não foram oferecidas à tributação, foram omitidas, sonegadas. Depositar esses cheques posteriormente e em conjunto dificultaria a identificação da origem da omissão, pois os valores individuais depositados ficam escondidos e se afastam da data da entrega dos cheques, dificultando a identificação do pagador. Ou seja, não é apenas a sonegação. Há um esforço para ocultação do fruto dessa sonegação. Além disso, facilita a entrada desses valores em sua conta e em sua contabilidade com outra “cara”, com lançamentos contábeis e justificativas com a aparência de realidade. Apenas aparência.

b. Ao mesmo tempo a empresa tinha recebimentos de clientes que efetuaram pagamentos em espécie (ou nem fizeram pagamentos, como em alguns casos que constatamos em diligência). Estas receitas seriam

oferecidas à tributação pelas SCPs ou pela SOTER, porém era interesse da empresa dar outra destinação (não declarada) a essa moeda corrente. Destaque-se que não se trata de omissão dessas receitas.

c. À medida em que precisava oferecer à tributação esses recebimentos de clientes, a fiscalizada fazia depósitos daqueles outros cheques (frutos de omissão) e contabilizava essas receitas nas SCPs com contrapartida a débito na conta BANCOS. Ou seja, simulava que os clientes haviam feito pagamentos em cheques, ora depositados. Quando coincidia os valores dos cheques em mãos a serem depositados com os valores que a empresa queria oferecer à tributação, era ótimo para a fiscalizada, pois a justificativa ficava bem mais realista, não chamava atenção. No entanto, na maioria das vezes havia diferença e, então, a empresa lançava mão de outros artifícios e fazia lançamentos contábeis (e até bancários) extras. Quando o depósito de cheques era superior ao montante de recebimentos oferecidos à tributação, a SOTER escriturava essa diferença como transferência de valores do Caixa para Bancos (débito em conta BANCOS e crédito em conta CAIXA). Quando o depósito de cheques era inferior ao montante de recebimentos oferecidos à tributação, a SOTER realizava um depósito em dinheiro para completar o valor e não levantar suspeitas.

#### EXEMPLOS:

*Exemplo 1: o depósito de cheques era igual ao montante de recebimentos oferecidos à tributação. Não é feito nenhum lançamento extra. Foi escriturado na SCP GBA, em contrapartida ao depósito de cheque, o recebimento do cliente Salvador Guida, o qual por sua vez efetuou o pagamento em espécie, conforme constatado em diligência.*

|      |                           |            |                           |            |     |                |
|------|---------------------------|------------|---------------------------|------------|-----|----------------|
| 5452 | BRADESCO<br>3375-8 2981-5 | 03/10/2013 | DEPÓS ENTRE<br>AGS CHEQUE | 120.000,00 | GBA | Salvador Guida |
|------|---------------------------|------------|---------------------------|------------|-----|----------------|

*Exemplo 2: o depósito de cheques era superior ao montante de recebimentos oferecidos à tributação. Foram escriturados nas SCPs recebimentos dos clientes listados na penúltima coluna, e parte, então, foi escriturada na SOTER como Transferência do Caixa para Bancos, para completar o valor do depósito. Neste caso, em diligência foi constatado que todos os clientes (da penúltima coluna) efetuaram os pagamentos em espécie. E, ainda, identificamos parte da origem deste depósito: dois cheques que são de pagamentos de taxas de decoração, que foram omitidas pela SCP PSS.*

|      |                              |            |  |  |                            |  |  |
|------|------------------------------|------------|--|--|----------------------------|--|--|
| 1802 | BRADESCO<br>3375-8<br>2981-5 | 20/07/2012 | DEPÓS ENTRE<br>AGS CHEQUE<br>O PROPRIO<br>FAVORECIDO | 6.000,00<br>9.000,00<br>7.000,00<br>522,00 | DOM<br>TAA<br>GAP<br>SOTER | Raphael de Azeredo Cyrino<br>Roberto Barreto Nolasco<br>Gustavo Marinho Rodrigues<br>Transferência Caixa Banco | PSS Gourmet 402<br>R\$ 3.050,00<br>PSS Gourmet 601<br>R\$ 5.084,00 |
|------|------------------------------|------------|--|--|----------------------------|--|--|

*Exemplo 3: o depósito de cheques era inferior ao montante de recebimentos oferecidos à tributação. A empresa deseja tributar R\$81.000,00 como recebimentos do cliente abaixo, no entanto possui cheques (frutos de omissão) num total de R\$80.136,00. É feito, então, um depósito*

*complementar em dinheiro, no valor de R\$864,00 completando o valor total a ser tributado. Ambos depósitos são escriturados na SCP MSA como recebimentos dos clientes. Porém, foi constatado em diligência junto ao cliente Alexandre que o pagamento foi realizado em espécie e junto ao cliente S2M Atividades Desportivas que não foi efetuado qualquer pagamento pela unidade adquirida. Em diligência, Eduardo não comprovou o pagamento. E, ainda, identificamos parte da origem deste depósito: sete cheques que são de pagamentos de taxas de decoração, que foram omitidas pela SCP FCO.*

|      |                          |            |                                       |           |                        |   |                          |  |
|------|--------------------------|------------|---------------------------------------|-----------|------------------------|---|--------------------------|--|
| 6213 | SANTANDER<br>13.004283-5 | 10/10/2013 | DEPÓSITO<br>EM<br>DINHEIRO<br>NO ATM. | 864,00    | 6.000,00               | MSA                                       | Eduardo Takeo Komaki     | FCO V Flor 1301 R\$ 3.024,00<br>FCO V Flor 801 R\$ 18.144,00<br>FCO V Flor 701 R\$ 4.536,00<br>FCO V Flor 1304 R\$ 18.144,00<br>FCO V Flor 802 R\$ 4.536,00<br>FCO V Flor 1504 R\$ 4.536,00<br>FCO V Flor 402 R\$ 4.536,00 |
| 6212 | SANTANDER<br>13.004283-5 | 10/10/2013 | DEPÓSITO<br>EM<br>CHEQUE<br>NO CAIXA  | 80.136,00 | 25.000,00<br>50.000,00 | MSA<br>S2M Atividades Desportivas SS LTDA | Alexandre Eduardo Scinio |  |

*Outro caso interessante. Foi escriturado na SCP GBA, em contrapartida ao depósito de cheque, recebimento da cliente Ana Beatriz, a qual por sua vez efetuou o pagamento em espécie, conforme constatado em diligência.*

|     |                           |            |   |           |           |     |  |
|-----|---------------------------|------------|---|-----------|-----------|-----|--|
| 759 | BRADESCO<br>3375-8 2981-5 | 02/04/2012 | DEPÓS ENTRE AGS<br>CHEQUE O PRÓPRIO<br>FAVORECIDO | 17.626,21 | 17.626,21 | GBA | Ana Beatriz de Brito<br>Motta Moraes Monassa |
|-----|---------------------------|------------|---|-----------|-----------|-----|--|

*Destaque-se que, neste caso, além de mostrar que o depósito não poderia ter a origem informada e escriturada pela fiscalizada, já que a cliente pagara em espécie, em outra diligência, conseguimos descobrir a real origem do depósito de ID 759 no valor de R\$17.626,21: foi realizado por Luiz Fernando Marques Braga de Yparraguirre, para pagamento de taxa de interveniência pela cessão da unidade 304 do empreendimento “Torino” (SCP LNL), a qual foi omitida e será objeto de lançamento na SCP LNL. Por este motivo, este depósito foi excluído da planilha do Anexo I.*

*Continuando, posteriormente foi feito outro depósito misto de cheque e dinheiro para completar o total a ser tributado como recebimento desta cliente de R\$33.500,00. Claramente a parte depositada em dinheiro é para ajustar o valor do depósito ao valor total a ser tributado*

|     |                           |            |  |           |           |     |   |
|-----|---------------------------|------------|--|-----------|-----------|-----|---|
| 786 | BRADESCO<br>3375-8 2981-5 | 09/04/2012 | DEPÓS ENTRE AGS<br>CH/DINH O PRÓPRIO<br>FAVORECIDO | 15.873,79 | 15.873,79 | GBA | Ana Beatriz de Brito<br>Motta Moraes<br>Monassa |
|-----|---------------------------|------------|--|-----------|-----------|-----|---|

d. No entanto, além de camuflar os recursos das taxas de decoração sonegados, esse esquema possibilitou que os valores em espécie pagos pelos clientes simplesmente “sumissem”, entrando e saindo do Caixa das SCP’s sem qualquer registro na contabilidade

O recurso voluntário não apresenta argumentos com relevância necessária ou provas que pudessem descharacterizar a correta qualificação da multa de ofício, ressaltando que a alongo do procedimento fiscal a Recorrente foi instada a identificar e informar a correta contabilização dos valores recebidos, limitando-se, conforme descrição da Autoridade Fiscal, a alegar a *“a inexistência de controles internos acerca do recebimento desses valores, informando tão somente a data da entrega das chaves”*

A DRJ manteve a qualificação, detalhando de forma precisa atos praticados pela Recorrente que justificariam a manutenção da multa aplicada: Veja trecho do correto voto da decisão recorrida:

122. Não bastasse a escrituração na forma como feita demonstrar claramente que o contribuinte tinha plena ciência de que as taxas de decoração não se enquadravam como reembolso de despesa de responsabilidade de terceiros, cabe destacar que durante o procedimento fiscal o próprio contribuinte se contradisse nas planilhas apresentadas em resposta ao TI nº 34, ao admitir que não ofereceu à tributação valores depositados nas contas bancárias, que se referiam a taxas de decoração (de outras SCPs), solicitando o lançamento dos respectivos tributos. Ora, se a taxa de decoração tinha natureza de reembolso, conforme alegado, por que solicitar a tributação?

123. Resta claro, pois, que a qualificação da multa não decorreu de simples apuração de omissão de receitas, mas da prática dolosa do contribuinte de tentar impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem assim de modificar suas

características essenciais, visando ao fim o não pagamento do tributo ou sua redução indevida.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a multa de ofício qualificada, contudo, há de se levar em conta, entretanto, que houve alteração legislativa em relação à qualificação da multa, nos termos do art. 8º da Lei 14.689/23, cujo texto se transcreve abaixo:

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44. ....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício

Com base neste dispositivo, bem como no art. 106, II, “c”, do CTN, tem-se a aplicação da retroatividade benigna, de modo que o valor da multa qualificada mantida passa a ser de 100% (cem por cento).

### **Responsabilidade Solidária**

Em outro aspecto do voto vencido, o Relator original manifestou-se pelo afastamento da responsabilidade solidária atribuída aos sócios/administradores Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira, capitulada no art. 135 do CTN, entretanto, a maioria da Turma tem uma postura diferente.

A Relatora, acatando as razões recursais, afastou a responsabilização de ambos os sócios tendo em vista que não foi possível identificar nenhuma conduta individualizada dos supostos solidários em relação às infrações tributárias questionadas, faltando uma motivação específica que configuraria a conduta dolosa ou excesso de poder.

Aduz que o TVF, no item específico em relação à solidarização de terceiros ressalta a omissão, sem descrever qual a conduta das pessoas físicas no intuito doloso e/ou fraudulento.

Inicialmente, convém ressaltar que a imputação de responsabilidade solidária não se deu exclusivamente pelo item específico no TVF e sim por uma plêiade de provas e fatos

descritos ao longo de todo documento de ações empreendidas pela Recorrente através de seus sócios com intuito doloso de omitir da tributação valores recebidos a título de taxa de decoração.

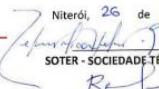
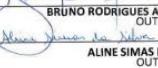
Se ainda existiam dúvidas sobre a participação dos Srs. Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira, a autoridade julgadora de primeira instância fulminou-as demonstrando as assinaturas de ambos em contratos de venda.

Segue abaixo o item 136 do Acordão da DRJ que demonstra cabalmente a participação dos sócios:

136. Na espécie, restou comprovado que os diretores presidente e vice presidente descumpriam leis comercial e societária ao terem aprovado, na condição de gestores, a realização de contratos de promessa de compra e venda com "alargamento" indevido da figura do reembolso (inclusive assinando alguns contratos como representante da empresa - vide exemplos abaixo), a não contabilizar os recebimentos a título de taxa de decoração, bem assim a serem efetuados registros contábeis fictícios, utilizando os cheques recebidos e depositados em contas bancárias para encobrir saída de numerário a beneficiários não identificados, visando, com tais medidas, impedir ou dificultar o conhecimento por parte da Receita Federal da ocorrência de fatos geradores de tributos, como também a correta valoração da obrigação tributária decorrente.

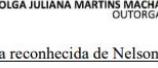
#### Contrato de venda da unidade 502

E por assim se acharem justos e contratados, firmam o presente instrumento em 2 (duas) vias iguais, juntamente com as testemunhas abaixo, depois de o terem lido e achado conforme.

Niterói, 26 de maio de 2010  
  
 Nelson —   
 SOTER - SOCIEDADE TÉC. DE ENGENHARIA S.A.  
 DOUTORGANTE  
  
 BRUNO RODRIGUES ANDRADE  
 DOUTORGADO  
  
 ALINE SIMAS DA SILVA  
 DOUTORGADO

#### Contrato de venda da unidade 503

E por assim se acharem justos e contratados, firmam o presente instrumento em 2 (duas) vias iguais, juntamente com as testemunhas abaixo, depois de o terem lido e achado conforme.

Niterói, 16 de maio de 2010  
  
 Nelson —   
 SOTER - SOCIEDADE TÉC. DE ENGENHARIA S.A.  
 DOUTORGANTE  
  
 PLÍNIO LUIZ MAIA FONSECA  
 DOUTORGADO  
  
 OLGA JULIANA MARTINS MACHADO  
 DOUTORGADO

#### Procuração para impugnação com a firma reconhecida de Nelson

Rio de Janeiro, 12 de janeiro de 2018.

  
 NELSON POLICARPO DE OLIVEIRA  
 8º OFÍCIO DE NITERÓI  
 Rod. Presidente Vargas, 99 Centro  
 Niterói/RJ - CEP 24200-000  
 Telefones (21) 2626-6688 / 2626-6689  
 Reconheço por SEMELHANÇA a firma de NELSON  
 POLICARPO DE OLIVEIRA  
 Niterói, 12/01/2018, nº 45 Em test.   
 NORMA REGINA GONÇALVES RAMALHO - Escrivente autorizado  
 ECK079413 - FUR Conselho da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Além disso, a DRJ sustenta sua decisão com base no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 que evidencia o entendimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em relação ao art. 135 do CTN.

Sobre esse ponto, já apresentei meu entendimento através do Acordão nº **1401.007-313** na sessão de 18 de novembro de 2024, a qual transcrevo abaixo, trecho relacionado a sujeição passiva solidária nos termos do art. 135:

Nesse preambulo, valho-me de um trecho do voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado para o voto vencedor do Acordão 1402-002.204, na sessão de 07 de junho de 2016:

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor.

Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

*A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode- se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.*

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica,

ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressaltese que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito lato sensu causador de dano a terceiro, sobrevindo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

*É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta daquele que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

Disposição geral (art. 128);

Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);

Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e

Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, 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:*

*[...] III - os diretoes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão; Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

*é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.*

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

*(as notas de rodapé foram omitidas para simplificação)*

Analizando o caso concreto, sendo caracterizada a infração legal com a aplicação da multa qualificada, resta suficiente para caracterizar a responsabilidade do administrador nos termos do art. 135 do CTN.

O relator ainda fez constar que o inverso não é necessariamente verdadeiro, ou seja, a partir da ausência de qualificação da multa a não incidência de responsabilização estaria comprovada, apresentando como exemplo o caso de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal):

*Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.*

*Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) (...)*

***(Griffou-se)***

Tanto a fiscalização como a autoridade julgadora de primeira instância entenderam que o conjunto fático da situação levou a qualificação da multa e por consequência a responsabilização do administrador.

Coaduno com esse entendimento.

Para este relator, sendo confirmada no julgamento que a infração ocorreu qualificação da multa, resta caracterizada a responsabilidade do administrador nos termos do art. 135 do CTN.

Importante ressaltar outro aspecto nessa manutenção da responsabilização solidário, que é a necessidade de a fiscalização comprovar o dolo nas ações do administrador e/u gerente, sendo muitas vezes afastada a solidariedade pela ausência de uma “prova cabal”, o que não é o presente caso, visto que constam as assinaturas dos responsáveis nos atos reprováveis.

Normalmente, em atos ligados a redução de tributos, mediante planejamento tributário abusivo, dificilmente haverá uma “confissão” documental ou um determinado ato que caracterize o ilícito, sendo importante analisar o filme e não a fotografia, como leciona Marco Aurélio Greco.

Como bem apontado no Acordão nº **1302.002.632** do I. Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filhos, esse tipo de conclusão não se caracteriza uma presunção:

No meu entendimento, não é necessário, nesses casos, que se aponte um determinado ato, uma determinada ordem, uma determinada assinatura. Isso é reduzir os fatos, que se desencadearam em alguns anos, a um momento específico em que houve um ilícito. **O ilícito aqui é o conjunto, a obra, arquitetada e capitaneada, como dito, pelos dois administradores.**

**E não se trata de presunção.** O fatos estão comprovados. A direção da Empresa não é discutida ou contraditada. Quem tomou as decisões foram os dois dirigentes. O que se quer então? Afirmar que os dois foram enganados e que as operações foram feitas à revelia, que não queriam engordar seus cofres pessoais em milhões e milhões de reais, mas foram surpreendidos ao verem suas contas correntes?

**(Griffou-se)**

Ainda no acordão supracitado, o Conselheiro cita jurisprudência do STJ corroborando a presente tese:

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 952762 SP 2007/0111235-5 (STJ) Data de publicação: 05/10/2007 Ementa: TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO OU CULPA-REDIRECIONAMENTO – IMPOSSIBILIDADE. 1. O posicionamento pacífico desta Corte é no sentido de que o sócio somente deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica

decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. 2. In casu, não restou caracterizada prova de que os sócios tenham agido com dolo ou culpa, ou ainda que tenha havido dissolução irregular da sociedade.

Agravo regimental improvido.

Portanto, com base nos motivos de fato sustentados pela Autoridade Fiscal, resta caracterizada a circunstância a que alude o art. 135 do CTN, demonstrada, assim, a premissa juridicamente inafastável para se concretizar a hipótese da solidariedade tributária de Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira.

É como voto

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Augusto Carvalho de Souza**