



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



**Processo nº** 10120.720006/2016-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-014.323 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de abril de 2024  
**Recorrente** M.L.N. ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2011, 2012

PIS e COFINS. DECORRÊNCIA.

Aplica-se ao lançamento tido como decorrente as mesmas razões meritórias de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas. Assim, subsistindo o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhem os autos de infração lavrados por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal existente entre eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir do polo passivo os Srs. Danilo Franco Caixeta de Oliveira e Jose Rocha dos Santos Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), José Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente)

### **Relatório**

O processo em questão refere-se a autos de infração de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição sobre o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), emitidos contra o interessado, devido a omissões de receitas nos anos de 2011 e 2012, conforme constatado no processo nº 10120.720007/2016-12. Sobre os valores omitidos, foi

aplicada uma multa de ofício de 150% e encargos de juros moratórios. Além disso, foi imputada responsabilidade solidária aos sócios administradores em relação aos créditos tributários lançados.

As autuações foram resultado de investigações durante o procedimento fiscal, onde a fiscalização observou discrepâncias entre os valores declarados pela empresa nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRFs) e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), especialmente em relação aos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacons), que continham valores zerados de receita, exceto por um período em 2012.

A fiscalização solicitou informações detalhadas das instituições financeiras, as fontes pagadoras declarantes das DIRFs, para confrontar com os dados apresentados pela empresa, incluindo livros fiscais, notas fiscais, livros contábeis e outros documentos. Com base nas informações coletadas, foi elaborado um Termo de Intimação Fiscal (TIF) em que a empresa foi solicitada a esclarecer a falta de apresentação de diversas notas fiscais relacionadas pelas fontes pagadoras, além de se manifestar sobre uma planilha elaborada pela fiscalização que relacionava todas as notas fiscais apresentadas pela empresa durante o procedimento fiscal.

A empresa, em resposta datada de 17/08/2015, justificou que as notas fiscais não apresentadas foram contabilizadas e que os valores recebidos pelos correspondentes bancários divergiam dos valores efetivamente pagos a eles por uma série de motivos, porém não apresentou comprovação documental dessas alegações.

Diante disso, os valores de PIS e Cofins foram lançados com base nas receitas levantadas, tanto das notas fiscais apresentadas quanto das não apresentadas pelo contribuinte, mas informadas pelas fontes pagadoras em resposta à intimação.

Foram anexadas diversas planilhas, incluindo informações sobre as receitas efetivamente auferidas pela empresa, as DIRFs das fontes pagadoras, retenções mensais de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, além de detalhes sobre as retenções específicas de PIS e Cofins, e uma relação dos Dacons apresentados à Receita Federal pelos anos de 2011 e 2012.

A empresa afirmou que as receitas são provenientes de serviços de intermediação de financiamentos bancários. No entanto, as receitas informadas pela empresa à Receita Federal, por meio dos Dacons, foram significativamente inferiores às realmente auferidas, muitas vezes declaradas com valor zero, o que, segundo as autoridades fazendárias, caracteriza uma tentativa dolosa de sonegação fiscal, configurando a aplicação de uma multa de 150% sobre os tributos lançados, conforme previsto em lei.

Os sócios administradores da empresa, Danilo Franco Caixeta de Oliveira e José Rocha dos Santos Júnior, são responsabilizados solidariamente devido à sua atuação por excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

A fiscalização alega que a empresa apresentou informações incorretas nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs) dos anos de 2011 e 2012, declarando receitas muito inferiores às realmente auferidas, conforme as notas fiscais emitidas.

Argumenta-se que os sócios, na época dos fatos geradores e da transmissão das declarações, tentaram dolosamente evitar que as autoridades fiscais conhecessem as características reais dos fatos geradores do PIS e da Cofins, visando não recolher a totalidade desses tributos.

Em resposta, a empresa e os responsáveis apresentam impugnação, destacando que a empresa atua como intermediária de financiamentos bancários e contrata terceiros para auxiliar na prestação desses serviços. Alegam que a maior parte das receitas é repassada aos subcontratados e que esses valores não devem integrar a base de cálculo dos tributos devidos pela empresa.

Argumentam também que a multa aplicada é indevida, pois não houve comprovação de dolo por parte da empresa e que a responsabilização solidária dos sócios não está de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), pois não foi comprovado que agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Por fim, contestam a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício, alegando que não há previsão legal para tal cobrança.

A decisão recorrida julgou improcedente a impugnação realizada pelos autuados, mantendo o auto de infração, recebendo a seguinte ementa:

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2011, 2012

PIS e COFINS. DECORRÊNCIA.

Aplica-se ao lançamento tido como decorrente as mesmas razões meritórias de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas. Assim, subsistindo o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhem os autos de infração lavrados por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal existente entre eles.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformados com a decisão acima, os recorrente interpuseram o recurso voluntário em conjunto, onde relatam o suposto vício na notificação dos autuados quanto a decisão recorrida, reprisando os demais argumentos trazidos em impugnação.

Eis o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Vale ressaltar que o recurso foi apresentado de forma conjunta pela empresa autuada e os demais corresponsáveis.

Como podemos observar, o presente processo versa sobre um auto de infração que visa apurar os tributos reflexos, tratados em outro feito que apurava a omissão de receitas relacionadas ao IPPJ e CSLL, processo administrativo n. 10120.720007/2016-12.

Entendo que no presente processo não há qualquer apontamento que modifique ou exclua o que já fora decidido no processo decorrente acima mencionado, motivo pelo qual utilizo como minhas as razões de decidir trazidas no acórdão n. 1402003.346.

Esclarece-se que, embora trate de tributos diferentes, os fatos apurados são os mesmos, razão pela qual devem ser considerados aqui no presente processo. Vejamos:

O presente processo versa sobre a autuação de IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendário e 2011 e 2012, sob a forma de tributação do lucro presumido. A multa aplicada foi a qualificada (150%), sendo imputada responsabilidade solidária aos sócios administradores, nos termos do art. 135, III do CTN. As autuações fiscais decorreram do cruzamento de DIRFs de terceiros com a DIPJ entregue pela recorrente, que identificou substanciais diferenças de valores de receitas. Circularizadas as fontes pagadoras, que eram instituições financeiras, obteve-se todas notas fiscais emitidas que foram cotejados com os livros fiscais da recorrente, e instada a justificar as diferenças, limitou-se a dizer que haveria vários motivos para justificar o que demandaria comprovação documental, que não o fez. As autuações fiscais envolveram o valor total de R\$ 22.245.958,34 (tributo+multa+juros).

Na sua impugnação, alega que sua atividade é de correspondente bancário, e faz intermediação de empréstimos e financiamentos, e no caso específico dos autos, contratou terceiros para que lhe proporcionassem apoio na estrutura logística e técnica necessária a este mister, o quais receberam a maior dos valores, via repasse. Como no AC 2011, a autoridade fiscal apurou uma receita de R\$ 60.028.119,04, deveria ter adotada a forma de tributação do lucro real em 2012. A multa qualificada não deveria prosperar, pois apresentou declarações inexatas, que não seria sonegação. Não houve a comprovação que os sócios administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. E, ao final, que a cobrança de juros selic sobre a multa de ofício não pode prevalecer.

Na decisão recorrida, manteve as autuações fiscais pois não logrou comprovar as diferenças existentes de receitas. A questão dos subcontratados envolve questão de despesas, que poderiam ser deduzidas se optasse pelo lucro real. As planilhas apresentadas para tentar demonstrar os repasses a terceiros carecem de comprovação. A questão do lucro real no AC 2012 seria um comando exclusivo ao contribuinte, não havendo impedimento da autoridade fiscal manter a forma de tributação eleita, aplicando-se o art. 24 da Lei nº 0.249/1995. A multa qualificada está devida, pois as receitas informadas em DIPJ estão bastante inferiores às auferidas, o que demonstra a tentativa dolosa de impedir o conhecimento dos fatos geradores. E não prosperam as alegação de que os juros não se aplicam sobre a multa de ofício. Os responsáveis solidários à época dos fatos e tentaram, omissiva ou comissivamente, não recolher os tributos devidos, mantendo-se nesta condição.

Na sua peça recursal, praticamente replica a sua peça impugnatória, sem nada de diferente agregado.

Dos pontos suscitados na peça recursal: quanto à atividade exercida pela recorrente

Alega a recorrente que não foi observada a atividade exercida pela mesma correspondente bancário. Atua em nome de bancos oferecendo alguns serviços, dentre eles a intermediação de empréstimos e financiamentos, e para viabilizar a prestação destes serviços, contrata terceiros que lhe proporcionem apoio na estrutura logística e técnica necessária à consecução do seu mister.

Tal alegação foi feita na peça impugnatória, e v. acórdão recorrido entendeu que a alegação de que as receitas apuradas seriam de terceiros subcontratados não prospera, pois pela narrativa do mesmo, ele próprio subcontrataria os terceiros, a fim de lhe proporcionar apoio na estrutura logística e técnica necessária à consecução do seu mister. Neste caso, as receitas são próprias. Eventuais despesas com terceiros poderiam ser deduzidas, se optasse pelo lucro real, o que não foi o caso, já que optou pelo lucro presumido.

Verificando-se os autos, e com o já relatado anteriormente, a autoridade fiscal atuante apurou através de DIRFs das fontes pagadoras, notas fiscais emitidas e livro razão, que a recorrente declarava receitas em sua DIPJ muito inferiores às que, a princípio, seriam as reais. Em nenhum momento nos autos, há uma comprovação da recorrente para justificar estas diferenças.

As efls. 61 e 62 dos autos, que foram anexadas aos autos de infração, há uma planilha com os montantes apurados pela autoridade fiscal (nas seguintes, há anexos com todo o detalhamento considerado), em que há, consolidando os valores ali constantes, os seguintes montantes:

Ano-calendário

Total NFs emitidas Receita DIPJ Diferença

2011 60.028.119,04 5.816.813,39 54.211.305,65

2012 31.987.386,61 3.855.411,55 28.131.975,06

Em R\$ 1,00

De plano, salta aos olhos a diferença total das diferenças. Compulsando em detalhes os autos, no que tange à descrição dos fatos nas imputações aplicadas, verifica-se que há todo o detalhamento de como se chegou a estes valores:

a) intimou-se o próprio contribuinte a apresentar seus livros contábeis e documentos que lhe deram suporte aos lançamentos, principalmente as notas fiscais emitidas (fls. 88 a 94 ciência em 27/10/2014);

b) circularizaram-se as fontes pagadoras que prestaram informações em DIRFs de valores pagos à recorrente, às quais se solicitou uma planilha das notas fiscais que deram suporte aos valores informados (fls. 327 a 662) ;

c) analisando ambas informações, intimou-se a recorrente a se manifestar sobre as diferenças constatadas, anexando todas as informações de notas fiscais (efls. 176 a 298 ciência em 20/07/2015);

d) em sua resposta, nas palavras da autoridade fiscal, limitou-se a dizer que as notas fiscais não apresentadas (item 1 do TIF nº 4) haviam sido contabilizadas e que os valores recebidos pelos correspondentes bancários divergiam dos valores efetivamente pago a eles (sic) por uma séria de motivos que demandariam comprovação documental, que não apresentada (resposta a fls. 301 a 305 apresentada em 17/08/2015);

e) em consequência, a autoridade fiscal procedeu às autuações fiscais. Analisando os documentos constantes nos autos, verifico que as respostas às circularizações (item b acima fls. 327 a 662) , notase que os pagamentos efetuados à recorrente são, no geral, de

comissão (exemplo, fls. 410 e segs.). Outras discriminações de serviços envolvem a nomenclatura de "prestação de serviços financeiros referente a..". Em todas as relações comerciais, baseado nos documentos e notas fiscais apostas nos autos, decorrentes das circularizações, há um tomador de serviços, a instituição financeira (que são várias) e o prestador de serviços (no caso, a recorrente). Os pagamentos são, no geral, por mês.

Em alguns casos, há um detalhamento da motivação do pagamento na resposta da instituição financeira (no caso, o protocolo com os documentos anexos). Exemplo: fl. 458, da BV Financeira S/A, que cita o seguinte: os pagamentos foram realizados a título de comissão decorrente do contrato de prestação de serviços de correspondente bancário firmado entre as partes. Os contratos de financiamento firmados pela empresa MLN Assessoria e Consultoria Ltda. que originaram os pagamentos estão discriminados na coluna "E" da planilha apresentada."

O código utilizado pelas instituições financeiras para descrição do rendimento que sofrera retenção, no caso do IRRF, é o 1708 remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica. No caso das contribuições previdenciárias, é o 5952 CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep Retidas na Fonte pelas Pessoas Jurídicas de Direito Privado CSRF.

Vislumbrei também pagamentos com o código 8045 Comissões e corretagens pagos à PJ e serviços de propaganda prestados por PJ (art. 53, Lei 7.450/85).

Na fl. 509, o Banco Daycoval informa assim dos serviços prestados pela recorrente: se refere a assessoria creditícia, mercadológica e gestão de crédito. Na fl. 510, o Banco PAN assim informa dos serviços prestados: Deste modo, servimo-nos da presente, para informar que a empresa indicada prestava serviços de correspondente no país, a fim de recepcionar e encaminhar propostas de clientes, para a realização de operações de crédito com pagamento por meio de consignação em folha, junto a órgãos conveniados.

E conforme se olha, os documentos que demonstram as atividades da recorrente para as fontes pagadoras, todos são nesta linha, de assessoria ou de intermediação de negócios, ou com terminologia equivalente. Há vasta documentação circularizada comprovando tal situação.

Não vislumbrei em nenhum momento em toda a documentação aposta nos autos eventual participação de terceiros nas operações, e nem mesmo uma menção indireta todas as operações eram entre a recorrente diretamente com uma das instituições financeiras circularizadas.

Destacase a fl. 142, em que há uma relação das filiais da recorrente, e chama a atenção que a mesma tem uma atuação em quase todo o país, com filiais em boa parte das capitais dos estados brasileiros.

Nas suas DIPJs entregues do período fiscalizado (ACs de 2011 e 2012 fls. 663 a 708) a recorrente informa prestar a atividade CNAE 70.204/ 00 Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica. Destacase que não informa nenhum valor (tudo zerado) nas fichas referentes a informações acessórias da DIPJ, como balanço patrimonial, informações previdenciárias e outras, só tendo informações prestadas na parte das receitas declaradas.

Na sua peça impugnatória trouxe exatamente as mesmas alegações que trouxe a seguir na sua peça recursal, anexa uma planilha que chama de documentação em apenso, na qual procura identificar, de forma pormenorizada, aquilo que fora diretamente repassado a alguns de seus subcontratados, no decorrer dos anos calendário de 2011 e 2012, ocasião em que se prontifica a apresentar em momento posterior a totalidade desses mesmos registros, dado o seu expressivo volume.

De plano, em nenhum momento posterior apresentou estes documentos. E o que a recorrente chama de documentação entregue, se refere uma planilha (fls. 780 a 868), de produção própria, que dá o nome de várias pessoas (nome do agente de crédito), e a produção destes e a comissão paga.

Não traz nenhum documento sobre estas operações, em nenhum momento nos autos, nem durante o procedimento fiscal e nem durante a fase litigiosa administrativa.

Como apurado pela autoridade fiscal atuante, e ratificado pela decisão a quo, a recorrente celebrou contratos de intermediação de financiamentos na qualidade de correspondente bancário, pela qual percebeu valores de comissão das instituições financeiras.

Argui na sua defesa que parte substancial destes valores eram repassados a outras pessoas, e que não seriam suas receitas. No que tange a documentação destes repasses, nada traz comprovando. Toda sua linha de defesa decorre, no seu entender, da sua atividade.

A possibilidade de contratação de correspondentes no país, por instituições financeiras, não é algo novo no ordenamento jurídico brasileiro foi autorizado inicialmente em 1973, e a matéria está regulamentada atualmente pela resolução Bacen n.º 3.954/2011, da qual a recorrente alega está regida.

A regra geral é a de que os direitos e obrigações inerentes aos contratos de correspondente são intransferíveis, com o preceitua a própria norma no seu art. 7º:

Art. 7º Admitese o substabelecimento do contrato de correspondente, em um único nível, desde que o contrato inicial preveja essa possibilidade e as condições para sua efetivação, entre as quais a anuência da instituição contratante.

§ 1º A instituição contratante, para anuir ao substabelecimento, deve assegurar o cumprimento das disposições desta resolução, inclusive quanto às entidades passíveis de contratação na forma do art. 3º.

§ 2º É vedado o substabelecimento do contrato no tocante às atividades de atendimento em operações de câmbio.

Ou seja, de acordo com o exposto na regra, para haver o substabelecimento (parcial ou total) do contrato de correspondente, deve (i) o contrato inicial possua cláusula expressa neste sentido, e (ii) haja anuência da instituição financeira contratante, a quem compete assegurar o cumprimento das demais disposições previstas na mencionada resolução.

No caso concreto, ficando apenas na esfera jurídica da situação da recorrente, em nenhum momento houve comprovação de tal eventual celebração de contrato de substabelecimento com as instituições financeiras, e nem estas mencionaram ou apresentaram algo a respeito.

Ou seja, para eventual análise da atividade da recorrente, há que se ter em mente que eventual substabelecimento contratual inexistente, e então, não prospera nenhuma alegação, não importando o espectro probatório apresentado, de as receitas que diz repassadas decorram da sua atividade, como defende.

Como já suscitado no v. acórdão recorrido, o caso aqui seriam de despesas com terceiros que foram subcontratados, a fim de lhe proporcionar apoio na sua estrutura logística e técnica. Ou seja, as receitas totais percebidas pela recorrente na sua atuação de correspondente bancário integram seu faturamento, e os valores repassados aos subcontratados seriam despesas incorridas da sua atividade.

Já que se declara na forma de tributação do lucro presumido, não haveria deduzir tais despesas, e procede à alegação de que seriam receitas repassadas para terceiros, que não seriam suas.

Contudo, analisando os valores envolvidos nos autos, demonstrasse que os valores repassados somados aos valores declarados em DIPJ ainda ficariam aquém do apurado pela fiscalização. Na sua planilha apresentada anexa à peça impugnatória, há o montante de comissões pagas aos subcontratados de R\$ 8.454.426,59 e R\$ 3.314.846,40 referente aos anos calendário de 2011 e 2012, respectivamente.

Considerando que os montantes ofertados à tributação em 2011 e 2012 foram de R\$ 5.816.813,39 e R\$ 3.855.411,55, respectivamente, e somados aos que entende repasse aos subcontratados (algo que já descartei no meu voto), teríamos o montante pouco mais R\$ 14 milhões em 2011, e de pouco mais de R\$ 7 milhões em 2012, valores bem aquém aos circularizados pela fiscalização, que configuram receitas reais de mais de R\$ 60 milhões em 2011, e de quase R\$ 32 milhões em 2012.

Ou seja, não importa se considerássemos a atividade da recorrente como eventual excludente das suas receitas (algo que já manifestei contrário à recorrente), ainda haveria uns R\$ 45 milhões e R\$ 25 milhões de receitas omitidas, conforme farta documentação aposta pela autoridade fiscal autuante.

Ressaltese que a apuração de valores da fiscalização, os valores circularizados não foram objeto de contestação da recorrente, apenas se valendo da alegação de seriam repasses a terceiros, algo que também, além de não ser um direito válido da mesma, não foi nem documentalmente comprovado.

Por conseguinte, NEGO PROVIMENTO quanto a este item do seu recurso voluntário.

Quanto às alegações de foi adotada a forma de tributação errada no ano calendário de 2012

Alega a recorrente que as autuações fiscais do ano calendário de 2012 são nulas, pois desrespeitam a forma de tributação aplicável. Como em 2011 a receita apurada foi de R\$ 60.028.119,04, tal valor extrapolou o limite de R\$ 48.000.000,00 para se manter no lucro presumido no ano seguinte, e deveria ter ocorrido a tributação pelo lucro real em 2012 quando das autuações fiscal, ou ao menos, o arbitramento.

Tal alegação, suscitada em mesmos termos na sua peça impugnatória, foi rechaçada pela autoridade julgadora a quo, no sentido de que o fato de ter extrapolado a receita total de R\$ 48.000.000,00 em 2011, não a obrigaria a ser tributada pelo lucro real em 2012, pois seria o comando legal destinado exclusivamente ao contribuinte. Não há dispositivo que impeça a autoridade fiscal de tributar pela sistemática do lucro presumido. Ademais, aplicasse ao caso o disposto no art. 24 da Lei nº 9.249/1995.

Entendo que a tributação a ser aplicada ao lucro das empresas deve ser preferencialmente a optada por elas. Somente em casos excepcionais, aplicarseia, se fosse o caso, o arbitramento do lucro. No caso concreto, a recorrente pleiteia que fosse aplicado o lucro real, ou residualmente o lucro arbitrado. No caso do lucro real, haveria a necessidade de se realizar uma análise de várias outras informações, como as despesas da recorrente, e efeitos do lalur sobre os valores.

Assim, parece adequada a postura adotada pela autoridade fiscal autuante de manter a recorrente na forma optada pela mesma, lucro presumido.

Tal preceito é encontrado no caput art. 24 da Lei nº 9.249/1995, nos seguintes termos:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

E tal preceito é de fundamental importância pois é replicado no RIR/99, para cada regime de tributação.

No regime de apuração pelo real:

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão

No regime de apuração pelo presumido:

Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519

E no regime de apuração pelo arbitramento:

Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532.

No caso concreto, a autoridade fiscal autuante conseguiu determinar a receita bruta recebida pela recorrente com os serviços prestados de intermediação de financiamentos e empréstimos, e os respectivas comissões percebidas, o que bastaria para se ter a base tributável necessária ao regime do lucro presumido, que envolve um regime mais simplificado de tributação.

Não haveria necessidade de extrapolar a situação para um eventual arbitramento, que, digase de passagem, seria mais prejudicial a recorrente, pois envolveria o aumento do percentual dos coeficientes aplicáveis. E, ademais, só se deve ser aplicado em casos extremos, quando não restar possível a adoção do regime do lucro presumido, conforme o caso em análise.

E no caso concreto, o comando legal da Lei nº 9.718/1998, artigos 13 e 141, com a redação dada pelo art. 46 da Lei nº 10.637/2002, vigente à época dos fatos, fica nítido que se trata para uma situação de delimitação de opções ao contribuinte, sem efeitos diretos sobre a autoridade fiscal.

Considerado o todo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário no que tange a este ponto.

Quanto à multa qualificada

Alega a recorrente que a multa qualificada não deveria prosperar, pois as notas fiscais apresentadas pela mesma à fiscalização afastariam a conotação de dolo. Não havendo dolo, não haveria crime contra a ordem tributária. Entende que o caso foi de declaração inexata, o que se sujeitaria a multa de 75%.

No que tange a tal ponto, a autoridade julgadora a quo entendeu que a multa de ofício qualificada está devida, pois as receitas informadas em DIPJ estão bastante inferiores às auferidas, o que demonstra a tentativa dolosa de impedir o conhecimento das autoridades fazendárias dos fatos geradores, o que caracteriza a sonegação definida no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Tal situação, nos fundamentos do que voto a decidir, já analisei nos meandros do comentando nos itens anteriores do presente voto.

Os montantes ofertados à tributação em 2011 e 2012 foram de R\$ 5.816.813,39 e R\$ 3.855.411,55, valores bem aquém aos circularizados pela fiscalização, que configuram receitas reais de mais de R\$ 60 milhões em 2011, e de quase R\$ 32 milhões em 2012. Ou seja, há substanciais valores omitidos, que só foram ofertados à tributação após um trabalho, digase de passagem, bem documentado pela autoridade fiscal autuante.

A parte inerente à discussão suscitada pela recorrente, que teria parte que não seria suas receitas, mas seriam repasses a terceiros (matéria que já expus no meu voto porque discordo da recorrente), seria de aproximadamente R\$ 8,5 milhões e R\$ 3,3 milhões para os anos-calendários de 2011 e 2012, respectivamente, o que não afetaria a grande envolvida de valores omitidos que entendo deliberados.

O fato da recorrente ter eventualmente colaborado, no sentido de atender às intimações fiscais, não retira sua responsabilidade pelos atos próprios dos fatos geradores, dos quais deveria ter recolhido os tributos no momento certo. Se não houvesse fiscalização, teria eventualmente retificado suas obrigações acessórias e recolhido as diferenças devidas?

Provavelmente que não.

Assim, o dolo é associado aos fatos geradores, referente aos anos-calendários pertinentes. Nenhum ato depois de iniciado o procedimento fiscal ilidiria tal conduta de então.

Neste sentido, ao caso concreto, em nenhum momento há que se falar em eventual declaração inexata da mesma, e sim de uma situação tendente a evitar o conhecimento do fator gerador ocorrido por parte da autoridade fiscal, algo bem intencional.

Entendo devidamente aplicado a tipificação ao caso do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, e a respectiva duplicação da multa aplicada, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Considerado o todo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário no que tange a este ponto.

(...)

Quanto à incidência do juros Selic sobre a multa de ofício

O presente tema da incidência de juros sobre a multa de ofício, que não deveria prosperar por falta de previsão legal não é novo no CARF.

Ocorre que uma análise mais sistemática do CTN, percebesse que os juros são devidos sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa.

Como dispõe o art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento e acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados a taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal e o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um

fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto é que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa.

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas os juros sobre a multa de ofício imposta e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

Quanto às alegações de confisco

Na sua peça recursal, alega a recorrente em determinado momento que o valor exigido está muito superior ao efetivamente recebido, o que caracterizaria um confisco.

Nestas linhas de defesa, adotada em parte da sua peça recursal, compreendo que se afasta das possibilidades de manifestação deste colegiado. Em verdade, há vedação expressa no art. 26º do Decreto 70.235/1972 que se adentre ao mérito de validade constitucional de normas legais no âmbito da do processo administrativo fiscal:

Art. 26A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

Para tanto foi editada a Súmula CARF nº 2, a qual tão somente vem a espelhar o monopólio do Poder Jurisdicional sobre a temática:

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

Quanto a sujeição passiva dos sócios da empresa, entendo que deve ser aqui aplicado também o voto vencedor quanto o assunto, descrito no acórdão do qual se extrai as razões de decidir, observe-se:

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Marco Rogério Borges, em seu profundo e esmerado voto como de costume registrando aqui, especificamente, a posição que se revelou vencedora em relação à responsabilidade dos sujeitos passivos solidários.

Primeiramente, como se verifica da fundamentação que lastreia as Autuações, a responsabilização dos sócios administradores da Contribuinte foi legalmente arrimada no art. 135, inciso III, do CTN.

Contudo, constatasse que lá não há a descrição individualizada de nenhuma conduta perpetrada pelos Srs. Danilo Franco Caixeta de Oliveira e Jose Rocha dos Santos Júnior, ou da sua participação pessoal e direta nas infrações. Apenas reside lá a descrição das situações infracionais, referentes à omissão de receita colhidas, fato este que também confirma a ausência da fundamentação fático-probatória específica, necessária para a devida aplicação do art. 135, inciso III, do CTN.

O próprio v. Acórdão recorrido, ainda que endossando essa manobra fiscal, acaba por deixar claro que as posturas que fundamentam a responsabilização de sócios se confundem com a própria infração imputada à Contribuinte (empresa):

In casu, os fatos narrados na presente autuação revelam, cabalmente, que os sócios praticaram atos de gerência com o intuito deliberado de fazer com que o interessado não pagasse tributos, senão vejamos:

Apresentação de DIPJs, relativas aos anos calendário de 2011 e de 2012, com declaração de receitas em montantes significativamente inferiores às realmente auferidas; (conduta comissiva) falta de declaração em DCTF dos valores de IRPJ e de CSLL relativos aos anos calendário de 2011 e de 2012; (conduta omissiva) falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL relativos aos anos calendário de 2011 e de 2012. (conduta omissa) (fls. 914)

De maneira diametralmente oposta daquilo afirmado pelos I. Julgadores a quo, isso confirma que não há no lançamento de ofício descrição específica e individual, muito menos prova correspondente, das condutas das pessoas físicas responsabilizadas.

Nesse sentido, art. 135 do CTN de fato, dispositivo adequado à responsabilização dos sócios administradores traz consigo uma prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular.

Caso contrário, inaugura-se circunstância de responsabilização automática e objetiva dos sócios administradores, em razão da sua função e titularidade societária, quando constatadas infrações tributárias ordinárias, imputadas à pessoa jurídica em face do inadimplemento fiscal (tanto das obrigações principais, como das acessórias).

Confirase a lição de Aliomar Baleeiro<sup>5</sup> (em obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi) sobre o tema:

A aplicação do art.135 supõe assim: 1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;

2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;

3. a autuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (constante no art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito). (destacamos)

O tema é há muito debatido neste E. CARF, tendo esta C. 2ª Turma Ordinária já adotado o mesmo entendimento acima exposto em outros julgamentos, sob a relatoria deste Conselheiro. Nesse sentido, confirase o Acórdão n.º 1402002.874, publicado em 11/06/2018:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano calendário: 2012, 2013

(...)

**RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.**

A responsabilização do administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a

transposição da pessoa do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. É necessária a imputação pessoal, com correspondente comprovação, das práticas e circunstâncias elencadas no dispositivo sob análise. A simples elucubração da intenção dos gestores para cometer a infração tributária, sem a demonstração de nexos causal com as condutas pessoais efetivamente apuradas, não basta para atribuir-lhes responsabilidade.

Igualmente, os Acórdãos n.º 1402002.958, de 16/05/2018 e o Acórdão n.º 1402002.603, de 29/08/2017 estampam tal entendimento.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir os Srs. Danilo Franco Caixeta de Oliveira e Jose Rocha dos Santos Júnior do polo passivo das exações em tela.

Desta forma, considerando todo o acima exposto voto por dar parcial provimento para excluir do polo passivo os Srs. Danilo Franco Caixeta de Oliveira e Jose Rocha dos Santos Júnior.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.