



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

Processo n° 10120.720007/2016-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.346 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS - OUTROS
Recorrente M.L.N. ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS APURADAS NO LIVRO RAZÃO E EM NOTAS FISCAIS SUPERIORES ÀS RECEITAS DECLARADAS EM DIPJ.

Caracteriza omissão de receitas, a existência de receitas apuradas no Livro Razão e em notas fiscais, em montantes superiores às receitas declaradas em DIPJ, se o sujeito passivo não logra explicar com documentação hábil e idônea as diferenças apuradas.

RECEITAS DE SERVIÇOS. ATIVIDADE DA EMPRESA. RECEITAS PRÓPRIAS E NÃO DE TERCEIROS. SUBCONTRATAÇÃO. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. OPÇÃO PELO LUCRO REAL.

As receitas auferidas em decorrência das prestações de serviços inerentes à atividade da empresa são receitas próprias, e não de terceiros, que integram o faturamento. Eventuais despesas incorridas em razão de subcontratação de serviços, se devidamente comprovadas, podem ser deduzidas, desde que o sujeito passivo opte pela sistemática do lucro real.

LANÇAMENTO. OBSERVÂNCIA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO

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, nos termos do artigo 24 da Lei nº 9.249/1995.

MULTA QUALIFICADA. 150% (CENTO E CINQUENTA POR CENTO). DECLARAÇÃO DE VALORES A MENOR NA DIPJ. CABIMENTO

A conduta reiterada do interessado de declarar a menor, na DIPJ, as receitas auferidas denota a prática dolosa de não pagar os tributos devidos, ensejando a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer das matérias de cunho constitucional e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário em relação à infração imputada de omissão de receitas; por maioria de votos, manter a qualificação da multa de ofício no patamar de 150%, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Evandro Correa Dias que davam provimento para reduzi-la ao percentual de 75%; por maioria, afastar a imputação de sujeição passiva solidária a Danilo Franco Caixeta de Oliveira e José Rocha dos Santos Junior, vencidos o Relator e os Conselheiros Sergio Abelson e Paulo Mateus Ciccone. Designado para redigir o voto vencedor deste item o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, que julgou IMPROCEDENTE, integralmente, a impugnação da agora recorrente.

Da autuação fiscal:

O presente processo versa sobre autos de infração de IRPJ e da CSLL, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2011 e 2012.

Envolve o montante autuado de R\$ 22.245.958,34A , assim discriminado:

Tributo	Principal	Multa 150%	Juros	Total
IRPJ	5.408.821,59	8.113.232,36	2.182.511,62	15.704.565,57
CSLL	2.254.630,87	3.381.946,28	904.814,12	6.541.391,27
Total	7.663.452,46	11.495.180,14	3.087.325,74	22.245.958,34

Em R\$ 1,00 (juros corrigidos até janeiro/2016)

Conforme descrição transcrita abaixo, as quais reproduzo da decisão *a quo*, para fundamentar a autuação que consta no termo de verificação e constatação fiscal:

Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), lavrados contra o interessado acima qualificado, referente aos anos-calendário de 2011 e 2012. Sobre os valores lançados incidiu multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) e demais encargos de juros moratórios. Foi ainda imputada responsabilidade solidária aos sócios administradores em relação aos créditos tributários lançados.

Nos termos expostos na descrição dos autos de infração, as autuações em foco decorreram dos seguintes fatos apurados no curso do procedimento fiscal:

A partir das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRFs), a fiscalização constatou, inicialmente, que os valores declarados pelas fontes pagadoras da empresa indicavam receitas substancialmente superiores às declaradas por esta nas DIPJs do período (anos-calendário de 2011 e de 2012).

A fiscalização intimou diversas instituições financeiras, as quais eram as fontes pagadoras declarantes das DIRFs, a discriminarem em planilhas as notas fiscais e outros dados a ela pertinentes para que se pudesse conferir com as

informações também solicitadas da empresa, mediante intimações, quais sejam, livros fiscais, notas fiscais, livros contábeis e outros.

Do cotejo das informações prestadas pelas fontes pagadoras com as informações e documentos apresentados pela fiscalizada, a fiscalização elaborou o Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº4, de 13/07/2015, por meio do qual intimou a empresa a se manifestar acerca do fato de que não havia apresentado diversas notas fiscais relacionadas pelas fontes pagadoras (instituições financeiras) e também a se manifestar a respeito de planilha elaborada pela fiscalização, a qual relacionava informações, inclusive valores, de todas as notas fiscais apresentadas pela empresa no curso do procedimento fiscal.

Ocorre que a empresa, em resposta datada de 17/08/2015, limitou-se a dizer que as notas fiscais não apresentadas haviam sido contabilizadas e que os valores recebidos pelos correspondentes bancários divergiam dos valores efetivamente pago a eles por uma série de motivos que demandariam comprovação documental, que, no entanto, NÃO foi apresentada.

Foram juntadas as seguintes planilhas:

Receitas Apuradas - TOTAL x Razão: demonstra que as receitas efetivamente auferidas pela empresa foram significativamente superiores às escrituradas (conforme livros Razão apresentado pelo contribuinte);

Receitas Apuradas - TOTAL x DIPJ: demonstra que as receitas efetivamente auferidas pela empresa superam as informadas nas respectivas DIPJs, sendo que os tributos aqui lançados são calculados a partir das correspondentes diferenças trimestrais (a diferença entre os montantes informados de IRPJ e de CSLL nas DIPJs e o valores efetivamente declarados em DCTF são lançados em autos de infração formalizados no processo administrativo número 10120.720005/2016-15);

Receitas Informadas Pelo Contribuinte - Razão x DIPJ: demonstra que as receitas escrituradas pelo contribuinte (livro Razão) superam as informadas pelo mesmo nas DIPJs;

DIRFs: informações relevantes prestadas em DIRFs pelas fontes pagadoras (2011 e 2012);

Retenções por Código e Mês: demonstra o valor de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins retidos mensalmente por código de retenção, a partir da planilha acima;

Retenções IRPJ: demonstra o valor de IRPJ retido na fonte, calculado a partir da planilha "Retenções por Código e Mês", a ser utilizado, a benefício do contribuinte, no auto de infração do IRPJ;

Retenções CSLL: demonstra o valor de CSLL retida na fonte, calculada a partir da planilha "Retenções por Código e Mês", a ser utilizada, a benefício do contribuinte, no auto de infração da CSLL.

Conforme informações da empresa (contrato social e resposta de 17/08/2015) e obtidas das notas fiscais e das instituições financeiras, as receitas são oriundas das prestações de serviços de intermediação de financiamentos bancários, o que justifica a aplicação do coeficiente de presunção do lucro de 32%, conforme arts. 15, § 1o, inciso III, alínea 'a', e 20 da Lei nº 9.249/95.

Como as receitas informadas pela empresa à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por intermédio das DIPJs foram bastante inferiores às realmente auferidas, a mesma, por ato omissivo ou comissivo de seus administradores, tentou impedir dolosamente o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, das características materiais dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL devidos pela

empresa na sistemática do lucro presumido de forma a não recolher a totalidade destes tributos, ficando caracterizada, assim, a sonegação definida no art. 71 da Lei nº 4.502/64, especificamente na modalidade do seu inciso I, ensejando a aplicação de multa de 150% sobre os tributos aqui lançados, conforme art. 44, inciso I, e § 1º da Lei nº 9.430/96.

Ressalte-se que a empresa não declarou em DCTF, nem recolheu, nenhum valor de IRPJ e de CSLL relativos aos anos de 2011 e de 2012.

Da responsabilidade solidária dos sócios administradores DANILO FRANCO CAIXETA DE OLIVEIRA e JOSE ROCHA DOS SANTOS JÚNIOR por agirem com por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Conforme descrição dos fatos constante dos autos de infração, a empresa apresentou as DIPJs relativas aos anos-calendário de 2011 e de 2012 com informações incorretas, posto que declarou receitas significativamente inferiores às realmente auferidas pela empresa, conforme notas fiscais emitidas pela mesma.

Como as pessoas acima qualificadas eram, à época dos fatos geradores e da transmissão das declarações, sócios-administradores da empresa, os mesmos, omissiva ou comissivamente, tentaram impedir dolosamente o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, das características materiais dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL devidos pela empresa na sistemática do lucro presumido (IRPJ/CSLL) de forma a não recolher a totalidade destes tributos.

Como a conduta dos sócios-administradores foi contrária à lei (art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90; art. 56 da Lei nº 8.981/95; art. 71 da Lei nº 4.502/64), resta caracterizada sua responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos nos autos de infração do IRPJ e da CSLL, conforme art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional -CTN).

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Inconformado, o interessado e os responsáveis, conjuntamente, apresentaram impugnação (fls. 748/767), alegando, em síntese, o seguinte:

. que a primeira Impugnante é pessoa jurídica, cujo principal objeto social é a prestação de serviços de intermediação de financiamentos bancários (correspondente bancário), sendo que suas receitas são oriundas dessa mesma atividade.

. que os correspondentes bancários são estabelecimentos comerciais que atuam em nome dos bancos oferecendo alguns serviços, dentre eles a intermediação de empréstimos e financiamentos, tendo suas atividades reguladas pelo Banco Central do Brasil, atualmente por meio da Resolução Bacen nº 3.954/2011.

. que no caso específico dos autos, a primeira Impugnante, a fim de viabilizar a prestação dos serviços fornecidos, contrata terceiros ("subcontratados") que lhe proporcionem apoio na estrutura logística e técnica necessária à consecução do seu mister.

. que tal procedimento é plenamente usual nesse tipo de atividade, estando amparado no art. 10, inciso I, da Resolução Bacen nº 3.954/2011, e possuindo previsão em todos os contratos celebrados pela primeira Impugnante com as instituições financeiras inerentes.

. que ao receber as contrapartidas pelos serviços prestados (pagamentos feitos pelas instituições financeiras), a primeira Impugnante repassa, na íntegra, a maior parte desses mesmos recursos para os subcontratados.

. que demonstra, por meio da planilha, que em comparação aos valores passíveis de recebimento nos anos-calendário de 2011 e 2012, mais de 70% (setenta por cento) foram repassados a terceiros ("subcontratados").

. que junta a documentação em apenso (DOC. 02), na qual é possível 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.

. que não poderia computar tais valores como se receitas sua fossem, mas tão somente a parcela que lhe coube nessas mesmas operações, representando as demais importâncias "receita de terceiros".

. que, é mais que evidente que os valores direcionados aos subcontratados, em contrapartida pela execução dos serviços, por constituírem receitas deles (subcontratados), não poderiam integrar a base de cálculo de tributos devidos pela primeira Impugnante. Cita acórdãos do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que tratam de comissões pagas a agencia de publicidade.

. que na hipótese de ser o presente lançamento julgado procedente, o que só se admite *ad argumentandum tantum*, o valor exigido do sujeito passivo será superior, em muito, ao valor por ele efetivamente recebido, o que será um verdadeiro absurdo, ou melhor, verdadeiro confisco, ferindo de morte o disposto no art.150, inciso IV, da CF/1988, que veda o emprego de tributo com efeito confiscatório.

. que os valores entregues à primeira Impugnante, com destino certo e determinado para pagamento dos subcontratados, não se encarta no conceito de renda contido no art. 43 do CTN.

. que, de acordo com a Lei nº 9.430/96, art. 42, § 5º, o lançamento deve recair sobre o verdadeiro titular dos rendimentos, que *in casu* são os subcontratados.

. que, de acordo com o levantamento fiscal, a primeira Impugnante auferiu, para o ano-calendário de 2011, uma receita bruta na importância de R\$ 60.028.119,04, consoante demonstrativos anexados aos autos de infração.

. que, caso se entenda que a receita apurada pela fiscalização esteja correta, o que só se cogita para fins de debate, o lançamento relativo ao ano-calendário de 2012 se afigura incorreto, uma vez que efetuado tendo por base o lucro presumido.

. que, ao agir dessa forma, a nobre autoridade fiscal desatendeu o disposto nos arts. 13 e 14 da Lei nº 9.718/1998, os quais definem o limite da receita auferida pelas pessoas jurídicas no ano-calendário anterior para que permaneçam tributadas pelo lucro presumido.

. que à época da ocorrência dos fatos geradores discutidos nos presentes autos, estariam obrigadas à tributação pelo lucro real as pessoas jurídicas cuja receita bruta, no ano-calendário anterior, fosse superior ao limite de R\$ 48.000.000,00.

. que, como a fiscalização apurou em 2011 uma suposta receita bruta superior ao sobredito limite, o procedimento correto seria o desenquadramento da primeira Impugnante da sistemática de apuração pelo lucro presumido em 2012 para, em seguida, tributá-la pelo lucro real, conforme determina a lei.

. que, agindo ao arrepio do que determina a lei, incorreu a fiscalização em erro de direito, o que macula de nulidade os autos de infração por vício material, o qual atinge não a forma, mas a própria substância do ato administrativo.

. que a maior parte das receitas apuradas, para fins de autuação, teve por base justamente as notas fiscais apresentadas pela primeira Impugnante à fiscalização, o que, por si só, já afasta a conotação de dolo.

. que, além do mais, a multa qualificada foi lançada sob o argumento de que o sujeito passivo, ao declarar valores de receita inferiores àqueles contidos em DIPJ, teria demonstrado o evidente intuito de sonegação na prática da infração detectada.

. que, ainda que a primeira Impugnante tivesse incorrido em tal conduta, isso não autorizaria a qualificação da multa de ofício, pois a apresentação de declarações inexatas, mesmo que reiteradamente, não é suficiente o bastante para caracterizar o tipo penal descrito no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 e, por consequência, ensejar a aplicação da penalidade agravada prevista no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/1996, a uma, porque não restou demonstrado, de forma cabal e irrefutável, que a contribuinte tenha agido com intuito de fraudar o fisco, e a duas porque inexistente previsão legal autorizativa para a aplicação da penalidade em questão em situações como a da espécie.

. que, para a conduta da qual a contribuinte é acusada, isto é, prestação de declarações inexatas e/ou falta de declaração, a própria Lei nº 9.430/1996, em seu art. 44, inciso I, já prevê multa específica, que é justamente aquela de 75%.

. que, a persistir o entendimento de que para a situação em comento a multa aplicável seria aquela prevista no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/1996, isto certamente representaria negar validade ao contido no inciso I do mesmo dispositivo legal, tornando-o inócuo, pois a multa a ser lançada, em qualquer situação onde houvesse pagamento a menor, falta de declaração ou declaração inexata, seria sempre a de 150%, e nunca a de 75%, o que seria um verdadeiro absurdo. Cita acórdão do CARF.

. que, por tudo isto, há se concluir que o motivo da qualificação da multa de ofício em 150% não pode subsistir, haja vista a notória inexistência do dolo, elemento essencial dos tipos penais gravados nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, razão pela qual a penalidade em questão deve ser reduzida ao seu percentual normal de 75%.

. que houve a responsabilização dos sócios da primeira Impugnante, na condição de solidários, sob a argumentação de que os mesmos concorreram omissiva ou comissivamente para a prática da infração.

. que tal responsabilização, contudo, fere a orientação legal contida no art. 135, inciso III, do CTN, segundo o qual o sócio só passa a ser responsável por dívida tributária da sociedade quando restar comprovado que o mesmo agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

. que, no caso em exame, não restou comprovado que o segundo e o terceiro Impugnantes tivessem incorrido em qualquer conduta que pudesse caracterizar que

os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

. que não há a indicação precisa e individualizada de quais atos foram praticados com infração de lei ou de contrato social, mas mera alegação genérica de que o segundo e terceiro Impugnantes eram sócios da empresa quando da ocorrência dos fatos geradores do tributo e das transmissões das declarações.

. que, em suma, a fiscalização nem sequer logrou apontar, com precisão e clareza, a natureza da conduta do segundo e terceiro Impugnantes, se omissiva ou comissiva.

. que a cobrança de juros Selic sobre a multa de ofício não pode prevalecer, eis que inexistente previsão legal para o mister, consoante, aliás, se depreende da simples leitura do § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430/1996, o qual dispõe que "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

. que fica claro, por conseguinte, que a incidência dos juros moratórios se dá apenas com relação ao principal, e não à multa, uma vez que o *caput* do aludido art. 61, quando se refere a "débito", restringe-se apenas ao valor dos tributos e contribuições.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL à mesma, por unanimidade.

A ementa da decisão é a seguinte:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS APURADAS NO LIVRO RAZÃO E EM NOTAS FISCAIS SUPERIORES ÀS RECEITAS DECLARADAS EM DIPJ.

Caracteriza omissão de receitas, a existência de receitas apuradas no Livro Razão e em notas fiscais, em montantes superiores às receitas declaradas em DIPJ, se o sujeito passivo não logra explicar com documentação hábil e idônea as diferenças apuradas.

RECEITAS DE SERVIÇOS. ATIVIDADE DA EMPRESA. RECEITAS PRÓPRIAS E NÃO DE TERCEIROS. SUBCONTRATAÇÃO. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. OPÇÃO PELO LUCRO REAL.

As receitas auferidas em decorrência das prestações de serviços inerentes à atividade da empresa são receitas próprias, e não de terceiros, que integram o faturamento. Eventuais despesas incorridas em razão de subcontratação de serviços, se devidamente comprovadas, podem ser deduzidas, desde que o sujeito passivo opte pela sistemática do lucro real.

LANÇAMENTO. OBSERVÂNCIA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO

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, nos termos do artigo 24 da Lei nº 9.249/1995.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

CSLL. 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.

MULTA DE OFÍCIO

MULTA QUALIFICADA. 150% (CENTO E CINQUENTA POR CENTO).
DECLARAÇÃO DE VALORES A MENOR NA DIPJ. CABIMENTO

A conduta reiterada do interessado de declarar a menor, na DIPJ, as receitas auferidas denota a prática dolosa de não pagar os tributos devidos, ensejando a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Comprovado que a conduta do sócio-administrador infringiu à lei, já que foram declaradas receitas significativamente inferiores às realmente auferidas pela empresa, conforme notas fiscais emitidas, resta configurada sua responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos nos autos de infração do IRPJ e da CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

- a recorrente, então impugnante, protesta para apresentação posterior da totalidade dos valores repassados aos subcontratados, alegando serem um expressivo volume. A decisão foi no sentido que a legislação aplicável estabelece o prazo concomitante com a impugnação para apresentar prova documental, e que até o julgamento não houve o registro de nenhum documento apresentado;

- resta caracterizada a omissão de receitas se o interessado não logra explicar, com documentação hábil e idônea, as diferenças existentes entre as receitas auferidas e as declaradas;

- a alegação de que as receitas apuradas seriam de terceiros subcontratados não prospera, pois pela narrativa do mesmo, ele próprio subcontratou 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;

- as planilhas apresentadas para tentar demonstrar os repasses para terceiros carecem de comprovação;

- o fato de ter extrapolado a receita total de R\$ 48.000.000,00 em 2011, não obriga a ser tributada pelo lucro em 2012, pois seria um comando destinado exclusivamente ao contribuinte. Não há dispositivo que impeça a autoridade fiscal de tributar pela sistemática do lucro presumido. Ademais, aplica-se ao caso o disposto no art. 24 da Lei nº 9.249/1995;

- 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;

- não prosperam as alegações de que os juros de mora não se aplicam sobre a multa de ofício;

- *os srs. DANILO FRANCO CAIXETA DE OLIVEIRA e JOSE ROCHA DOS SANTOS JÚNIOR eram, à época dos fatos geradores e da transmissão das declarações, sócios-administradores da empresa, os mesmos, omissiva ou comissivamente, tentaram impedir dolosamente o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, das características materiais dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL devidos pela empresa na sistemática do lucro presumido (IRPJ/CSLL), de forma a não recolher a totalidade destes tributos, o que lhe impõe a responsabilidade solidária com base no art. 135, III do CTN.*

Do Recurso Voluntário:

A recorrente principal, M.L.N. Assessoria e Consultoria Ltda. e os responsáveis solidários Srs. Danilo Franco Caixeta de Oliveira e Jose Rocha dos Santos Júnior apresentaram recurso voluntário conjuntamente, repisando praticamente as mesmas alegações da peça impugnatória, que, em apertada síntese, destaca-se o seguinte:

- não foi observada a atividade exercida pela recorrente - 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;

- o valor exigido está muito superior ao efetivamente recebido, o que caracterizaria um confisco;

- 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;

- a multa qualificada não deveria prosperar, pois a notas fiscais apresentadas pela recorrente à fiscalização afastaria 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%;

- a sujeição passiva solidária é improcedente, pois não há comprovação que o mesmo agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como preceitua o art. 135, III do CTN;

- não incidem juros Selic sobre a multa de ofício.

- o seu pedido final, *ipsis litteris*, é:

4.1. Ante todo o exposto, requerem seja recebido e conhecido o presente recurso como próprio e tempestivo, relativamente a todos os Recorrentes, haja vista as razões trazidas em sede de preliminares.

4.2. Requerem, em seguida, seja dado provimento a esse mesmo recurso, de sorte que, ao final, seja declarada a improcedência de todo o crédito tributário ou, se não:

I — seja reconhecida a nulidade do lançamento relativo ao ano-calendário de 2012, por inobservância do disposto nos arts. 13 e 14 da Lei nº 9.718/1998;

II — seja afastada a qualificação da penalidade e, de conseguinte, reduzida a multa de ofício para o percentual de 75%;

III — seja reconhecida e declarada a não incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal para o mister; e, por fim,

IV — seja afastada a sujeição passiva com relação ao segundo e terceiro Recorrentes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marco Rogério Borges - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Síntese dos fatos:

O presente processo versa sobre a autuação de IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendário de 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 autuante 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 e-fls. 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 (e-fls. 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) , nota-se 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.

Destaca-se a fl. 142, em que há uma relação das filiais da recorrente, e chama a atenção que a mesma tem uma autuação 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 70.20-4/00 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica. Destaca-se 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 autuante, 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 nº 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 Admite-se 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 expresso 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, demonstra-se 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.

Ressalte-se 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, NEGOU 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, aplica-se 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, aplicar-se-ia, 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-me 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, diga-se 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 afastaria 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.

¹ Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

(...)

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses

(...)

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, diga-se 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, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário no que tange a este ponto.

- quanto à sujeição passiva solidária

Alega a recorrente, na sua peça recursal conjunta com os mesmos, que a sujeição passiva solidária de seus dois sócios administradores - Srs. Danilo Franco Caixeta de Oliveira e Jose Rocha dos Santos Júnior é improcedente, pois não há comprovação que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como preceitua o art. 135, III do CTN.

A autoridade julgadora *a quo*, quanto a esta alegação, pontuou que ambos eram, à época dos fatos geradores e da transmissão das declarações, sócios-administradores da empresa, os mesmos, omissiva ou comissivamente, tentaram impedir dolosamente o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, das características materiais dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL devidos pela empresa na sistemática do lucro presumido (IRPJ/CSLL), de forma a não recolher a totalidade destes tributos, o que lhe impõe a responsabilidade solidária com base no art. 135, III do CTN.

Tal posição da autoridade julgadora *a quo* praticamente resume a fundamentação da autoridade fiscal autuante.

Os limites da aplicação do art. 135, III do CTN² envolvem muitas discussões neste CARF, pois há uma corrente que entende que haver uma demonstração cabal que os administradores agiram conforme preceitua tal imputação - *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

Esta corrente, da qual já antecipo que não coaduno, espera encontrar aqui algo equivalente uma prova cabal do dolo do responsável da pessoa jurídica (no caso concreto, sócios-administradores, ambos com 50% de participação no capital social) Seria encontrar um ordem escrita destes a quem entregou a DIPJ que a mesma estivesse tais valores, bem alguém dos reais, ou quiçá, uma confissão irretratável que agiram no intuito de pagar menos tributos.

Tal corrente também entende que seria uma responsabilidade objetiva se não houvesse tal prova para imputação do art. 135, III do CTN.

Contudo, a conjunção de elementos coletados pela autoridade fiscal autuante, no que tange ao cotejo com as informações prestadas pela recorrente em sua DIPJ e a sua real receita, apurado após detalhada e extensa circularização, documentada com notas fiscais que deram suporte aos valores pagos pelas fontes pagadoras informadas em DIRF, demonstra que há uma clara intenção da recorrente, pessoa jurídica, em pagar muito menos tributos que o devido, tanto que há um imputação de qualificação da multa.

Qual o problema do parágrafo acima?

Pessoa jurídica não tem vontade!

Esta vontade é exercida pelos seus responsáveis, pessoas físicas, que administram o empreendimento, no caso a pessoa jurídica da recorrente. Ambos os sócio-administradores decidem, comissiva ou omissivamente, pelos seus atos de gestão.

Frise-se bem que a vontade não é demonstrada apenas por um ato pró-ativo, comissivo, como pagar um tributo menos que o devido, ou declarar uma DIPJ com receitas inferiores à realidade. Também é demonstrada pela omissiva de quem deveria zelar pelo respeito às leis e suas obrigações, o que é inerente a toda atividade negocial regular, e não o fez.

O administrador de uma pessoa jurídica (no caso concreto, mais abrangente ainda, o sócio-administrador) é o responsável por desempenhar todas as funções administrativas da empresa. É ele que conduz o dia-a-dia do negócio, respondendo legalmente por todos os atos da sociedade, e a gerenciando. Neste sentido, deve o administrador zelar por toda a empresa, e se a mesma está cumprindo todos os seus deveres, inclusive de pagar o valor correto dos seus tributos, ou seja, cumprir as leis tributárias, algo que não se espera da ficção da pessoa jurídica.

Nos autos fica demonstrado que tinham conhecimento da sonegação, pois apresentaram notas fiscais durante o procedimento fiscal que já denotava haver receita omitida, e estarem em dissonância com a DIPJ entregue.

² 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 diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Comprovado que a pessoa jurídica agiu dolosamente, o que entendo por cabível a aplicação da multa qualificada no presente caso, este dolo é decorrente da gestão dos seus administradores, tanto pela DIPJ e DCTF entregues que ocultavam fatos geradores, por omissão da real receita da pessoa jurídica.

Os Srs. Danilo Franco Caixeta de Oliveira e Jose Rocha dos Santos Júnior exerciam a administração, (gerência) da recorrente, fato este que conjugados com os fatos descritos que fundamentaram a autuação fiscal, houve um intuito deliberado de fazer com que pagasse menos tributos que o devido, e não por mero inadimplemento ou equívoco, como fartamente demonstrado nos autos.

Os efeitos da conduta dolosa da pessoa jurídica, travestida no papel desempenhado por seu(s) administrador(es)/gerente(s) , é na responsabilidade tributária atribuída ao sócio, com fundamento no art. 135, III do CTN.

Ademais, não comungo com o entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não parece ser crível que, se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a co-responsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

Lembro que se fala aqui de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150%, que se aplica somente nos casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º da Lei nº 9.430/1996 e arts. 71,72 e 73 da Lei nº 4.502/1964).

Doutrina, ainda em que franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento. O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes³.

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;

Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

³ BODNAR, Zenildo. Responsabilidade Tributária do SócioAdministrador. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente).⁴

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- PARECER/ PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;*
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;*
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;*

⁴ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158159.

- *NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)*

55. *Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:*

a) *Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expresso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.*

b) *Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).*

c) *Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter conseqüências tributárias.*

56. *Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador.*

E a jurisprudência também caminha nesse mesmo sentido. Vejamos:

- *Tribunal Regional Federal da 3ª Região:*

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

(...)

3. *Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).*

4. *É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade*

prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 050987853.1997.4.03.6182/ SP, Relator Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos. 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal (apropriação indébita de contribuições previdenciárias 168A do CP). (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.0020750/ PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Hábeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução

irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009)

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser pouco plausível pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

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, pois 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.

Por conseguinte, NEGÓCIO PROVIMENTO quanto à exclusão da sujeição passiva solidária atribuída aos Srs. Danilo Franco Caixeta de Oliveira e Jose Rocha dos Santos Júnior.

- quanto à incidência do juro 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, percebe-se 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 esta 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 NEGÓ 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. 26-A do Decreto 70.235/1972 que se adentre ao mérito de validade constitucional de normas legais no âmbito da do processo administrativo fiscal:

Art. 26-A. 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.

Destarte, NÃO CONHEÇO destas matérias do recurso voluntário.

Conclusão

- NÃO CONHEÇO da matéria de cunho constitucional;

Processo nº 10120.720007/2016-12
Acórdão n.º **1402-003.346**

S1-C4T2
Fl. 1.089

- CONHEÇO PARCIALMENTE o recurso voluntário, e na parte conhecida, NEGOU PROVIMENTO INTEGRAL AO MESMO, mantendo na íntegra a autuação e inclusive as sujeições passivas solidárias.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges

Voto Vencedor

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, constata-se 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).

Confira-se a lição de Aliomar Baleeiro⁵ (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, confira-se o Acórdão nº 1402-002.874, publicado em 11/06/2018:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

⁵ Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed., rev. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757.

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 nº 1402-002.958, de 16/05/2018 e o Acórdão nº 1402-002.603, 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.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella