



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.724305/2017-54
ACÓRDÃO	1302-007.361 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOIANOS MEIOS DE PAGAMENTOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

PROCEDIMENTO FISCAL. FASE INQUISITORIAL. IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de Impugnação ao lançamento, não sendo obrigatório no procedimento fiscal, fase inquisitorial de constituição do crédito tributário.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. GARANTIA DA AMPLA DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a Autoridade Fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e, no exercício pleno de sua defesa, manifestando contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela Autoridade Julgadora.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR.

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes. A dissolução irregular caracteriza infração à lei e acarreta a responsabilidade tributária solidária do sócio administrador.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Responde solidariamente com a autuada, pelos créditos tributários constituídos, as pessoas que agiram com excesso de poderes e/ou infração à lei, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto da relatora, vencidos os conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Miriam Costa Faccin, Alberto Pinto Souza Junior, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado em face da Contribuinte, ora Recorrente, através do qual foi formalizado crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos no período de 2013, assim discriminado:

IRPJ	
IMPOSTO	135.680,67
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2017)	61.324,37
MULTA PROPORCIONAL	200.055,98
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	397.061,02
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	85.383,98
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2017)	38.715,57
MULTA PROPORCIONAL	126.851,03
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	250.950,58
PIS	
CONTRIBUIÇÃO	50.405,49
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2018)	23.238,60
MULTA PROPORCIONAL	75.608,22
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	149.252,31
COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	232.640,99
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2017)	107.255,42
MULTA PROPORCIONAL	348.961,45
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	688.857,86

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (e-fls. 746/747; 765/766; 780/782 e 788/789), o lançamento é decorrente da constatação de omissão de receita oriunda de valores que transitaram pelas contas bancárias da Fiscalizada e que não foram oferecidos à tributação.

3. Verifica-se também que foi atribuída a responsabilidade prevista no artigo 121¹, 135, inciso I² e 137, inciso I e inciso III, alíneas “a” e “b”³ do Código Tributário Nacional (“CTN”) e artigo 207, inciso V do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de

¹ **Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

³ **Art. 137.** A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

[...]

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

1999 (RIR/99), aos sócios: **(i)** Jéssica Lorrany Espíndula Rosa Amaral; **(ii)** Isayara de Miranda Mierelles e **(iii)** Bruno Henrique de Carvalho.

4. Em 08.08.2017 e 09.08.2017 (e-fls. 835/840), a Contribuinte e demais Autuados foram cientificados da lavratura do Auto de Infração e entenderam por apresentar Impugnação (e-fls. 845/877), por meio da qual, sustentaram, em síntese, as seguintes alegações:

- (i)** preliminarmente é invocada a nulidade dos Autos de Infração, em virtude de suposto cerceamento de defesa da ex-sócia Jéssica Lorrany Espíndula Rosa Amaral;
- (ii)** alegam que a participação da ex-sócia, no procedimento fiscalizatório, foi desprezada, e que após a alteração do quadro societário da autuada, a Sra. Jéssica deixou de ser intimada para acompanhar a fiscalização, mas, ainda assim, a fiscalização atribuiu-lhe responsabilidade tributária. Argumentam que a Sra. Jéssica compareceu espontaneamente à DRF/GOI para prestar esclarecimentos;
- (iii)** requerem a exclusão do atual sócio da autuada Bruno Henrique de Carvalho do polo passivo da obrigação tributária. Alegam que o atual sócio ingressou na sociedade somente em 2016, anos após a ocorrência dos fatos geradores que deram causa ao Auto de Infração, e que a solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do artigo 135, *caput*, do CTN;
- (iv)** reivindicam a exclusão ex-sócia Jéssica Lorrany Espíndula Rosa Amaral, alegando que nos autos não restou demonstrada a individualização da conduta praticada que ensejou a sua responsabilização, e, portanto, não é possível exercer o direito de defesa;
- (v)** quanto ao mérito, aduzem que as receitas tributadas pela Fiscalização não são receitas tributáveis. Esclarecem que o objetivo social da empresa é *“o de promover meios eletrônicos a terceiros, viabilizando suas vendas através da cessão de máquinas para realização de transações eletrônicas com cartões de crédito e de débito, recebendo para tanto ‘percentual’ dessas vendas.”*. *“Percentuais esses definidos com seus clientes”*. Acrescentam que o giro financeiro em suas contas é de clientes, e apenas a parcela destinada a remuneração dos serviços que presta é tributável;
- (vi)** aduzem que durante o ano-calendário de 2013, a empresa obteve receitas não declaradas de aproximadamente R\$ 7.700.000,00, derivadas da intensa movimentação financeira da autuada, proveniente de cartões de crédito e de débito;

- (vii) alegam que a escrituração contábil da empresa faz prova indubitável a favor da empresa. Anexam à presente Impugnação notas fiscais de serviços, e alguns contratos de prestação de serviços, e alegam que pela análise dos documentos ora apresentados, e da apuração do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), e dos livros fiscais já apresentados é possível constatar que os Autos de Infração são improcedentes;
- (viii) argumentam que na escrita contábil e fiscal da Autuada há elementos suficientes para a apuração de eventuais diferenças ainda devidas a título dos tributos fiscalizados, sendo incoerente a apuração destes tributos pelo montante total das receitas em detrimento da utilização de bases reais;
- (ix) contestam a aplicação da multa qualificada, alegando, após extensa reflexão, que as decisões dos tribunais regionais superiores devem ser respeitadas. Colacionam diversos julgados que decidem que multas no patamar de 150% são confiscatórias e que os indícios para qualificação devem ser sólidos e inquestionáveis para a respectiva qualificação.

5. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 28 de março de 2018, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (“DRJ/RPO”), em Acórdão de nº 14-83.127 (e-fls. 1.074/1.086), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) quanto à alegação de nulidade do Auto de Infração, não procedem as considerações da Impugnante, pois não foi lavrado por pessoa incompetente, e quanto ao cerceamento de defesa, não se aplica a Autos de Infração;
- (ii) em relação a responsabilidade solidária, uma vez que a empresa foi considerada inapta pela Autoridade competente através de processo específico (Processo nº 10166.724801/2017-81), há de se trazer para o polo passivo, quando da constituição do débito, seus responsáveis legais à época do fato gerador da obrigação, e os atuais responsáveis;
- (iii) a responsabilidade solidária do atual sócio é consequência da inaptidão da Contribuinte, declarada por meio do Ato Declaratório DRF/BSB nº 53, de 24 de julho de 2017, com efeitos a partir de 23.06.2016, época em que a administração da empresa já era exercida pelo atual sócio;
- (iv) o artigo 5º, inciso V, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, estabelece que respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação;

- (v) a Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça - STJ trata também do tema ao presumir ser irregular a dissolução da empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente;
- (vi) a empresa readquiriu a condição de ativa quando formalizou o Processo de nº 16166.721304/208-11 para reativação do CNPJ. Entretanto, o processo, no momento deste julgamento, está em andamento, e ainda não há decisão definitiva. De qualquer forma, conforme o Relatório Fiscal, a empresa por diversas vezes alterou o endereço cadastral, mas não foi localizada em nenhum deles. Em fevereiro/2018, logo após a formalização do processo de reativação do CNPJ, apresentou declarações de inatividade para os anos-calendário 2013, 2014 e 2015. Causa estranheza esse fato, posto que em 2013, ano-calendário objeto deste processo, obteve receitas oriundas da prestação de serviço. Ademais, não foram apresentadas as declarações para os anos seguintes;
- (vii) fica clara a responsabilidade solidária do atual sócio, uma vez que a empresa não foi localizada, não há distrato social, e não se conhece a destinação dada ao patrimônio da sociedade;
- (viii) a escrituração da empresa, conforme se depreende da análise do Livro Razão, é profusa com vários lançamentos contábeis para registrar as supostas vendas com cartões de crédito e débito, e outros tantos para individualizar as supostas destinações. Ainda que seja possível assimilar esses lançamentos, a Autuada não justificou, de forma assertiva, com documentos comprobatórios, o repasse dos valores aos contratantes;
- (ix) limitou-se a apresentar algumas notas fiscais de serviços prestados, unicamente para o mês de novembro/2013, e alguns contratos sem as devidas formalidades exigidas, como o reconhecimento da assinatura do contratante. Ademais, não vinculou os documentos apresentados na Impugnação, aos lançamentos contábeis que pretendeu comprovar;
- (x) diante da ausência de comprovação do repasse dos recursos aos contratantes, considera-se correta a autuação;
- (xi) quanto à aplicação da multa qualificada, não prospera o argumento da Autuada acerca de suposto confisco, pois não compete à Autoridade Administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela CF, artigo 102.

6. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal

DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR.

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes. A dissolução irregular caracteriza infração à lei e acarreta a responsabilidade tributária solidária do sócio administrador.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Responde solidariamente com a atuada pelos créditos tributários constituídos as pessoas que agiram com excesso de poderes e/ou infração à lei, nos termos do artigo 135 do CTN.

CONTABILIDADE. ÔNUS DA PROVA.

A contabilidade faz prova a favor do sujeito passivo, quando regularmente escrita, e contra, se irregular, conforme disposição do Código Civil, Art. 226 e do Código de Processo Civil, Art. 378.

PROVAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS FATOS ALEGADOS.

Alegar genericamente e juntar papéis não é prova. Cabe à impugnante constituir a prova pela precisa articulação dos elementos documentais carreados aos autos. Ausentes PROVAS que infirmem os fatos apontados pela fiscalização, o lançamento deve prevalecer.

PRODUÇÃO DE PROVA. PROTESTO GENÉRICO. INADMISSIBILIDADE. PEDIDO DE PERÍCIA NÃO FORMULADO.

O protesto genérico pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos não produz efeitos no processo administrativo fiscal. A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Em caso de obtenção de provas por meio de diligências ou perícias, estas providências devem ser expressamente solicitadas, especificando-se o seu objeto e atendendo-se os requisitos previstos em lei, sob pena de considerar-se não formulado o pedido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

7. Em 14.05.2018 (e-fl. 1.115), a empresa Goianos Meios de Pagamentos Eireli tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 14-83.127, através do Edital 30/2018 (e-fl. 1.115) e em 09.04.2018 e 11.04.2018 os sócios tomaram conhecimento através de Carta com Aviso de Recebimento - AR (e-fls. 1.112/1.114) e, na sequência, entenderam por apresentar em peça única Recurso Voluntário (e-fls. 1.118/1.151), por meio do qual ratificaram as alegações levantadas em sede de Impugnação.

8. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

9. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023⁴ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF"). Dele, portanto, tomo conhecimento.

10. Como se denota dos autos os Recorrentes tomaram ciência do Acórdão recorrido em **09.04.2018; 11.04.2018** (e-fls. 1.112/1.114) e **14.05.2018** (e-fl. 1.115) apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **02.05.2018** (e-fl. 1.117), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁵.

⁴ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

⁵ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

11. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Da Análise da Alegação de Cerceamento de Defesa da Sócia Jéssica Amaral

12. De início, sustenta a Recorrente Jéssica Amaral que durante a fiscalização foi substituída na sociedade fiscalizada e, após essa substituição, deixou de ser ouvida, o que, em seu entender, caracterizaria cerceamento de defesa. Veja-se:

“Porém, não mais foi ouvida, solicitada ou sequer atendida, tendo comparecido espontaneamente em duas ocasiões na Receita Federal do Brasil de Goiânia pleiteando a juntada de documentos e apresentando outras explicações, sem sucesso, visto que, a fiscalização não mais a atendeu nem permitiu sua participação.

Agora, se existia o nítido interesse em lhe incluir no polo passivo, porque não permitiu a juntada dos documentos por ela levados e a sua participação durante a fiscalização, já que o período fiscalizado correspondia à sua permanência na empresa?

Bom, isso a delegacia de julgamento não respondeu, se limitando a defender que a parte litigiosa se iniciou com a IMPUGNAÇÃO”. (e-fl. 1.120)

13. Contudo, observa-se que **as referidas alegações foram devidamente analisadas e afastadas no Acórdão recorrido**, no qual se sublinhou:

“A **argumentação de cerceamento de defesa não merece prosperar**, posto que os **impugnantes tiveram acesso a todos os elementos constantes das peças de autuação**, e **gozaram do prazo de 30 dias para apresentar suas impugnações, sendo-lhes proporcionado o direito à ampla defesa**.”

A **fase de fiscalização é pré-processual**, pois **o processo administrativo apenas tem início com a tempestiva impugnação do lançamento**, nos termos do artigo 14, do Decreto nº 70.235/72 (“a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”). Assim, **não é exigível, durante a fiscalização, o estabelecimento do pleno contraditório** na coleta de provas, **pois a impugnante terá oportunidade de manifestar-se a seu respeito na impugnação**”. (e-fl. 1.079, g.n.)

14. De fato, a ação fiscal tem uma **fase inquisitória**, em que a Autoridade busca a verdade material, colhendo as provas e as analisando, até que, lavrado Auto de Infração, finalmente notifica-se o sujeito passivo para exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Nos termos da **Súmula CARF nº 162**, “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

15. Portanto, a despeito do esforço argumentativo expendido pela Recorrente, não se vislumbra no Auto de Infração a apontada ofensa à ampla defesa a ensejar sua nulidade.

16. Ademais, o fato de já ter havido julgamento da Impugnação, demonstra, por si só, o pleno exercício do direito de defesa, de modo que não se acolhe a preliminar alegada.

Da Análise das Alegações de Mérito

17. Verifico, inicialmente, que a Recorrente continua por sustentar basicamente as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação:

- (i) a Fiscalização não fez o mínimo esforço em analisar a documentação apresentada, pois, no Termo de Intimação Fiscal n. 4, a contribuinte PJ foi intimada a apresentar a memória de cálculo detalhando a origem dos valores registrados na conta 3.111.03.0001 - Comissões de Agenciamento, taxas de administração de cartão de débito a crédito, do período de janeiro- a dezembro de 2013, sendo que existem vendas a débito, crédito à vista e parcelado e nos contratos apresentados pelo contribuinte constam diferentes percentuais em virtude do prazo para pagamentos ocorridos;
- (ii) a empresa apresentou os contratos solicitados pela fiscalização, demonstrando tanto seu vínculo com as instituições financeiras que viabilizavam as transações, como também os adquirentes dos serviços que pagavam para utilizar o equipamento;
- (iii) tudo isso está bastante claro e "provado" por meios dos livros diário e razão expostos, bem como a apuração do ISS apresentados à Fiscalização, ou seja, a escrituração contábil da empresa faz prova indubitável em seu favor;
- (iv) a única documentação que não foi apresentada é a relação, cliente por cliente, dos lançamentos, porém, disponível para ser obtido na escrituração contábil da empresa e os extratos bancários de alguns meses;
- (v) a fiscalização constatou que, o simples fato de registrar valores de vendas com cartões de crédito nas contas do Passivo, a transferência desses valores às contratantes, tendo como histórico -"Repasse para Contratante", a 'emissão das notas fiscais de serviços (páginas 105-173 do processo administrativo - conteúdo do CD), os contratos firmados e a ausência"-do objetivo social, não foram suficientes para comprovar que se tratava de um "simples agenciamento de pagamentos".

18. Com base em tais alegações, a Recorrente pugna pelo recebimento e acolhimento do presente Recurso Voluntário e que, ao final, a exigência fiscal seja cancelada em seus itens impugnados.

19. Observe-se que, no caso concreto, a Autoridade Autuante constatou que a Recorrente omitiu receitas caracterizadas por movimentação financeira relativa a cartão de

crédito de aproximadamente R\$ 7.700.000,00, já que não apresentou documentos hábeis e idôneos coincidentes com datas e valores que pudessem comprovar que tais valores seriam de terceiros. É de ver-se:

“III - ANÁLISE E LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1 - OMISSÃO DE RECEITAS

A empresa Goianos Meios de Pagamentos EIRELI – ME teve no ano-calendário a movimentação financeira relativo a cartão de crédito de aproximadamente R\$ 7.700.000,00.

A empresa Goianos Meios de Pagamentos EIRELI – ME, tem como objetivo a intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários e serviços de agenciamento, corretagem e intermediações de créditos, conforme consta do Contrato social e alterações.

[...]

Pelos lançamentos acima e **pela documentação apresentada não é possível afirmar que os valores que transitaram pelas contas bancárias da empresa fiscalizada sejam de terceiros.**

O simples fato de registrar valores de vendas com cartões de crédito nas contas do Passivo e e transferência de valores tendo como histórico “Repasso para Contratante”, não comprova tal fatos.

Dessa forma, **os valores creditados como vendas de cartão de créditos** registrados nas contas 2113.06.0001 – Agenciamento de Filial e 2113.06.0002 – Agenciamento Matriz, **foram considerados como “Omissão de Receitas”, por não ter transitado pela conta de resultado, sendo lançado os tributos IRPJ e seus reflexos, CSLL, PIS e COFINS.**

Haja vista a escrituração dos valores relativos a vendas de cartão de crédito em contas do Passivo e não em contas de resultado e informados na apuração do resultado da empresa, e não informados esses valores na DIPJ, ano-calendário 2013, e DCTFs, o contribuinte, em tese, incorreu em crime contra ordem tributária nos arts. 1º, I, II e 2º, I da Lei nº 8.137/90, o que elevou a multa de ofício do presente lançamento para 150%, conforme inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2007, objeto de Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 10166.726343/2017-15).

2 – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ e CSLL

Analisando o livro Diário/Razão, DIPJ e DCTF, a fiscalização lançou os valores relativos a receitas de serviços em virtude do recolhimento a menor dos tributos IRPJ e CSLL no 3º e 4º trimestre de 2013. Foram deduzidos dos tributos apurados, os tributos declarados em DCTF.

A fiscalização elaborou planilhas contendo as receitas de serviços de forma sintética.

3 – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE COFINS

Analisando o livro Diário/Razão, DIPJ e DCTF, a fiscalização elaborou planilha denominada “Apuração de COFINS”, onde demonstra recolhimento a menor de COFINS no mês de novembro de 2013”. (e-fls. 811/812 e 814, g.n.)

20. Como se não bastasse, a Autoridade Julgadora de 1ª instância expressamente consignou que **a Recorrente não apresentou quaisquer justificativas ou documentos que pudessem comprovar o repasse dos recursos aos contratantes**, conforme demonstram os trechos abaixo:

“A escrituração da empresa, conforme se depreende da análise do Livro Razão, é profusa com vários lançamentos contábeis para registrar as supostas vendas com cartões de crédito e débito, e outros tantos para individualizar as supostas destinações. Ainda que seja possível assimilar esses lançamentos, **a autuada não justificou, de forma assertiva, com documentos comprobatórios, o repasse dos valores aos contratantes.**

Limitou-se a apresentar algumas notas fiscais de serviços prestados, unicamente **para o mês de novembro/2013, e alguns contratos sem** as devidas formalidades exigidas, como o reconhecimento da **assinatura do contratante**. Ademais, **não vinculou os documentos apresentados na impugnação, aos lançamentos contábeis que pretendeu comprovar.**

Provar significa contextualizar elementos relevantes, e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados.

[...]

Ou seja, a prova não se confunde com os elementos probatórios, ela é constituída a partir deles. Uma nota fiscal, um contrato, uma página da escrituração contábil não são prova, mas sim elementos de prova. A prova corresponde à articulação lingüística que relacione os documentos apresentados com o objeto da refrega jurídica no sentido de confirmar o que se alega. **Alegar genericamente e juntar papéis não é prova.** Repito: **provar não é juntar documentos; é articulá-los; e isso não foi realizado pela recorrente.**

Verifica-se que na fase impugnatória **a contribuinte nada trouxe de modo a comprovar suas alegações, tão-somente anexou algumas notas fiscais e alguns contratos**, mas **sem**, no entanto **relacioná-los aos lançamentos contábeis** aqui questionados. Ora, nada tendo sido trazido aos autos que demonstre a existência de vícios ou erros nos valores adotados pela fiscalização, resta impossibilitada a revisão dos valores então lançados.

[...]

Sendo assim, constata-se que a negação geral não foi contemplada no Processo Administrativo Fiscal, que exige o ônus da impugnação específica ao impugnante.

Ademais, como será abordado adiante, a autuada solicita prova contábil, o que evidencia que **os elementos carregados aos autos não são suficientes para comprovar o alegado** ou **não foram devidamente articulados**.

[...]

Dessa forma, **diante da ausência de comprovação do repasse dos recursos aos contratantes**, considera-se **correta a autuação**". (e-fls. 1.083/1.085, g.n.)

21. A propósito, impende destacar que em momento algum a Recorrente fez qualquer cotejo dos documentos aos lançamentos contábeis, de modo a comprovar o efetivo repasse dos valores aos contratantes. Ora, acostar aos autos diversos documentos sem minimamente fazer qualquer correlação com os valores que pretende comprovar, a Contribuinte não está comprovando nada, mas apenas transferindo à Autoridade Julgadora o seu dever de comprovar suas próprias alegações.

22. Assim, as alegações reiteradas no Recurso Voluntário não devem ser aqui acolhidas.

Das Alegações Relativas à Responsabilidade Solidária dos Sócios

23. Em síntese, alega o Recorrente Sr. Bruno que não participava da gestão da empresa na época dos fatos e que ingressou na sociedade em 2016, "*vários anos após a ocorrência dos fatos geradores auferidos pela fiscalização*".

24. No caso concreto, observa-se que a Autoridade Fiscal atribuiu a responsabilidade tributária ao Sr. Bruno pelo fato de a empresa ter sido considerada inapta, por meio do Ato Declaratório DRF/BSB nº 53, de 24 de julho de 2017, com efeitos a partir de 23.06.2016, época em que a administração da empresa já era exercida pelo atual sócio, Sr. Bruno. É de ver-se:

"II - DA INAPTIDÃO DA EMPRESA

Ante ao exposto nos itens 1 a 19, constatamos que a empresa se enquadra na situação cadastral inapta nos termos do art. 42, inciso II e § 2º da Instrução Normativa RFB nº 1634, de 06/05/2016, in verbis:

Art. 42. A pessoa jurídica não localizada, de que trata o inciso II do caput do art. 40, é assim considerada quando: (...)

II - não for localizada no endereço constante do CNPJ, situação comprovada mediante Termo de Diligência. (...)

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, a inscrição no CNPJ deve ser declarada inapta pela unidade da RFB que jurisdiciona a pessoa jurídica ou pela unidade de exercício do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo procedimento fiscal, por meio de ADE, que conterà o nome empresarial e o número da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ e será publicado no sítio da RFB na Internet, no endereço citado no caput do art. 14, ou alternativamente no DOU.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1684, de 29 de dezembro de 2016).

Dessa forma, e fundamentado no art. 42, inciso II e § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1634, de 06/05/2016, a empresa foi **declarada inapta a partir de 23/06/2016, através do Ato Delaratório Executivo nº 053, de 24/07/2017, publicado no D.OU em 01/08/2017 (processo nº 10166.724801/2017-81)**". (e-fl. 811, destaques no original)

25. Nesse contexto, percebe-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido que a dissolução irregular da empresa configura infração à lei apta a ensejar a responsabilização dos sócios gerentes e administradores que ostentam tais condições no momento da respectiva dissolução, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Confira-se:

"TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÚMULA 435/STJ.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da empresa, com fundamento no art. 135 do CTN, somente é cabível quando ficar demonstrado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou, ainda, no caso de dissolução irregular da empresa.

2. Pacífico o entendimento no sentido de que **"Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente."** (Súmula 435/STJ).

3. A certidão emitida por oficial de justiça, atestando que a empresa devedora não funciona mais no endereço constante dos seus assentamentos na junta comercial, constitui indício suficiente de dissolução irregular e autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes.

4. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp n. 1.339.991/BA, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 15/8/2013, DJe de 12/9/2013, g.n.)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. VIABILIDADE.

1. A orientação da Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que **é viável o redirecionamento da execução fiscal na hipótese de dissolução irregular da sociedade**, pois tal circunstância acarreta, em tese, a responsabilidade subsidiária dos sócios, que poderá eventualmente ser afastada em sede de embargos à execução.

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp n. 1.368.205/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 21/5/2013, DJe de 28/5/2013, g.n.)".

26. Vale destacar, ainda, que, em casos tais, deve-se aplicar, também, e tal como a Autoridade Julgadora “a quo” o fez no caso, a própria **Súmula nº 435** do STJ que prescreve que *“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”*, bastando, para tanto, que a Autoridade demonstre e comprove a dissolução irregular e a condição de sócio gerente da pessoa física que foi eleita enquanto responsável tributária.

27. Além do mais, veja-se que, à época em que a Autoridade Fiscal constatou que a empresa havia sido dissolvida irregularmente, o Sr. Bruno ostentava a condição de sócio-gerente, conforme se verifica dos trechos do Relatório Fiscal:

“17 – Em virtude do ocorrido em 27/07/2016, quando a empresa mudou de nome, endereço e sócio, e realizando diligência em 27/12/2016 à Brasília/DF, **ficou constatado que a empresa não existia no local**, bem como **não foi localizado o sócio nos endereços constantes do cadastro CNPJ e CPF** da Receita Federal do Brasil, a fiscalização resolveu realizar nova diligência, haja vista que a empresa mudou novamente de nome, endereço e sócio. Cabe ressaltar que as alterações cadastrais foram efetuadas dois dias após a realização da diligência em Brasília/DF, fato semelhante ocorrido em 27/07/2016. Ante ao exposto, em 30.03.2017, eu, Denny Pereira da Silva e o Chefe de Equipe do Grupo EFI-1, o Sr. Cláudio Alexandre Rodrigues dos Santos, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, **nos dirigimos ao endereço da empresa GOIANOS MEIOS DE PAGAMENTOS EIRELI – ME, QUADRA QI 15, Nº 01/03, SALA 123, SETOR INDUSTRIAL, TAGUATINGA, BRASÍLIA-DF, para averiguar se de fato a empresa estava funcionando no endereço constante do CNPJ, bem como localizar o Sócio Bruno Henrique de Carvalho, CPF nº 023.794.621-19. Chegando ao endereço constamos que não existia a empresa funcionando no local.** Localizamos os Srs. Jonatas Wellington Brito Medeiros e José Cordeiro da Silva, que assinaram os AR – Avisos de Recebimento relativos aos Termos de Intimação Fiscal nºs 5 e 7. O Sr. José Cordeiro da Silva nos informou que nunca funcionou na sala 123, a empresa GOIANOS MEIOS DE PAGAMENTOS EIRELI – ME, que não conhece o Sr. Bruno Henrique de Carvalho. Que a maioria das correspondências que chegam via correios são recebidas por ele, que o recebimento foi indevido. Conversando com o Sr. Jonatas Wellington Brito Medeiros, CPF nº 030.980.483-36, que trabalha no escritório Cordeiro que fica no mesmo andar onde deveria funcionar a empresa GOIANOS MEIOS DE PAGAMENTOS EIRELI – ME, nos informou que essa empresa nunca funcionou na sala 123, e nem nesse prédio, que não conhece o Sr. Bruno Henrique de Carvalho, que é comum assinar as correspondências que são entregues nesse andar. Que o recebimento da correspondência em nome dessa empresa foi indevida. Foram tiradas fotos do local. Em seguida, nos dirigimos ao endereço do Sr. Bruno Henrique de Carvalho, QNL 04, Conj G, Casa 7,7 - Brasília/DF, constante do cadastro CPF da Receita Federal do Brasil. Chegando ao local fomos recebido pela Srta. Kalena de Castro Boechat, CPF nº 723.818.761-20.

A Srta. Kalena **nos informou que o Sr. Bruno Henrique de Carvalho já morou nesse endereço/casa, e havia se mudado há mais de dois anos, que não sabia onde ele residia atualmente.** Dessa forma, encerramos a diligência tirando fotos da residência. Em relação ao Sr. Bruno Henrique de Carvalho, consultando o sistema RENAVALAM foram encontrados em seu nome, dois veículos, um Palio ano 1997 e uma moto Sundown/WEB 100, ano 2008. Não consta nenhuma apresentação de Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física no sistema da Receita Federal do Brasil.

18 – **Consultando o cadastro de ISS** no Distrito Federal, do sistema SINTEGRA, **consta que a empresa está com a situação “SUSPENSO”** na data de 07/03/2017.

19 – **Consultando o sistema CNPJ, consta novamente a mudança de endereço** da empresa em 13/04/2017”. (e-fls. 810/811, g.n.)

28. Portanto, e a partir da análise do conjunto fático que restou apurado pela Autoridade Fiscal, não restam dúvidas de que a empresa foi dissolvida irregularmente - não foi localizada, não há distrato social, e não se conhece a destinação dada ao patrimônio da sociedade - e de que, tendo em vista que a dissolução configura uma espécie de infração à lei e que, à época, o Sr. Bruno ostentava a condição sócio-gerente, a responsabilidade tributária foi corretamente atribuída ao Recorrente com fundamento no artigos 121⁶; 135, inciso I⁷ e 137, inciso I e III, alíneas ‘a’ e ‘b’⁸ do Código Tributário Nacional (“CTN”).

29. A propósito, destacam-se os seguintes julgados sobre o tema:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)Ano-calendário: 2006, 2007 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. DEIXAR DE FUNCIONAR EM DOMICÍLIO INDICADO SEM INFORMAR AOS ÓRGÃOS COMPETENTES. SÚMULA 435 STJ. ART. 135 DO CTN. Nos termos da súmula 435 do STJ, **se a empresa deixa de funcionar no domicílio fiscal indicado, presume-se que houve dissolução irregular, possibilitando, assim, o redirecionamento** da execução **para o sócio-gerente.** (Processo nº

⁶ **Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁷ **Art. 135.** São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

⁸ **Art. 137.** A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

[...]

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

19515.003763/2010-11. Acórdão n° 1402-005.772. Sessão de 19.08.2021. Relator Luciano Bernart, g.n.)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 31/01/1999 a 31/12/1999, 31/03/2001 a 28/02/2002 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 CTN. SÓCIO DE FATO ADMINISTRADOR. USO DE INTERPOSTA PESSOA NO QUADRO SOCIETÁRIO. ART. 135 CTN. A **utilização de interpostas pessoas** no **quadro societário** pelos sócios de fato **consiste em ilícito a atrair a responsabilidade tributária** prevista no artigo 135 do CTN. (Processo n° 13312.000587/2004-17. Acórdão n° 9303-014.224. Sessão de 15.08.2023. Relatora Liziane Angelotti Meira, g.n.)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 RETIRADA DE SÓCIOS. INSERÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INFRAÇÃO A LEI. ART. 135, INCISO III, DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Os **sócios que se retiram do quadro societário** de pessoa jurídica, em concomitância com a **inserção de interposta pessoa**, e **consequente dissolução irregular** da sociedade, **devem responder pelos créditos tributários** por infração a lei conforme previsão do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Processo n° 13839.721891/2013-53. Acórdão n° 1302-006.882. Sessão de 15.08.2023. Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, g.n.)

30. Com base nessa linha de raciocínio, entendo por manter a responsabilidade tributária do Sr. Bruno com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

31. Com relação à responsável Sra. Jéssica, a própria reconhece que o período fiscalizado é de sua responsabilidade. Portanto, não há dúvidas que ela era a única responsável pela empresa quando ocorreram os fatos geradores que ensejaram o presente lançamento, portanto, deve ser responsabilizada pessoalmente pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias.

32. E, quanto às alegações relativas ao suposto cerceamento de defesa, essas já foram afastadas em tópico específico (Da Análise da Alegação de Cerceamento de Defesa da Sócia Jéssica Amaral).

Da Análise, conjunta, das Alegações sobre a Exclusão da Multa, da Impossibilidade de sua Manutenção e do seu Caráter Confiscatório e da Ausência dos Requisitos para a sua Aplicação

33. Em relação às alegações de mérito acerca da aplicação da multa, a Recorrente aduz, em resumo, as seguintes questões:

- (i) a imposição de qualquer multa de caráter penalizador, no percentual em que imposta, viola o princípio da razoabilidade;
- (ii) a aplicação da multa punitiva prevista no art. 44, I da Lei 9.430/96, inclusive na sua forma "qualificada" é ilegal;

- (iii) quanto à alegação de caráter confiscatório da multa, não há dúvida de que o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco aplica-se tanto aos tributos quanto aos deveres instrumentais ou formais (ainda que esses últimos não possuam natureza tributária);
- (iv) o simples fato de a Fiscalização não ter apontado qualquer conduta "dolosa" por parte da empresa Recorrente que, pela natureza de suas operações deve tributar apenas sua comissão, como também por parte dos sócios que, sequer houve a "individualização" da conduta, é impossível a aplicação da penalidade esculpida no parágrafo 1º do inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96;
- (v) não tem cabimento a incidência de multas moratórias ou punitivas nesses percentuais, mostrando-se totalmente desarrazoada e desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, XV, da Constituição Federal, porquanto insuportáveis pelo contribuinte.

34. Pois bem. Observe-se, de plano, que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

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.

35. Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 98 do Regimento Interno do CARF ("RICARF"), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prescreve que "*Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto*".

36. A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Conselho não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária:

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

37. Tendo em vista que não cabe a este Conselho Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de que a multa aplicada na modalidade qualificada é confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser aqui examinadas, haja vista que esse tipo de alegação reivindicaria a análise da inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

38. Por essas razões, entendo por não acolher das alegações meritórias no sentido de que a multa é confiscatória e, por conseguinte, inconstitucional.

39. Por outro lado, tem-se que as alegações acerca das circunstâncias que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada devem ser, aqui, apreciadas.

39. Em primeiro lugar, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estipula:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

40. As sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – tem-se a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar a prática de infrações à legislação tributária, revelando a sua função educativa.

41. Como ensina a doutrina:

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, **a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração.** Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), **mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação;** pelo contrário, **deve-se graduá-la em função da gravidade da infração,** vale dizer, **da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos**”⁹. (g.n.)

42. Examinando o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 verifica-se que, a multa qualificada no percentual de 150% deve ser aplicada quando há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.5020/1964. Confira-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de

⁹ MARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, não paginado.

declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

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

43. Como se vê, a imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio¹⁰. A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. Confira-se:

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

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

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

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

44. O traço característico e comum nas três modalidades é a **conduta dolosa**. O *dolo* corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se **na consciência da antijuridicidade por parte do agente**, quer dizer, **no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria consciência do ilícito**. Em síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

¹⁰ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa Qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

45. Conforme explica Gisele Bossa¹¹, a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96 não é despropositada, servindo para indicar que a qualificação da multa é medida de caráter excepcional e, logo, cabe à própria Autoridade Fiscal o ônus de provar que o contribuinte praticou quaisquer das condutas dolosas descritas nos citados artigos da Lei 4.502/64.

46. Por fim, é preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o *dolo* seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade Fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

47. No caso concreto, note-se que a Autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada, já que, no seu entendimento, as condutas praticadas pela Recorrente teriam configurado as hipóteses de crime contra a ordem tributária. Confira-se:

“Haja vista a **escrituração dos valores relativos a vendas de cartão de crédito em contas do Passivo e não em contas de resultado** e informados na apuração do resultado da empresa, **e não informados esses valores na DIPJ**, ano-calendário 2013, **e DCTFs**, o contribuinte, em tese, **incorreu em crime contra ordem tributária** nos arts. 1º, I, II e 2º, I da Lei nº 8.137/90, **o que elevou a multa de ofício** do presente lançamento para 150%, conforme inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2007, objeto de Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 10166.726343/2017-15)”. (e-fl. 814, g.n.)

48. Como se vê, o dolo está amparado no fato de a Recorrente não ter informado os valores relativos as vendas de cartão de crédito na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e na Declaração de Débitos e Crédito Tributário Federais (DCTF).

49. Nessa linha, a simples omissão de receitas não tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, conforme se pode observar em sucessivos entendimentos sumulados deste Conselho:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

50. Assim, não basta a simples omissão de receitas para gerar a incidência da qualificadora, deve-se demonstrar cabalmente que o contribuinte realmente fez um esforço

¹¹ BOSSA, Gisele Barra. A Imputação de multa qualificada: dos aspectos técnicos à construção e valoração da prova no âmbito do CARF. In: BOSSA, Gisele Barra. **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 185/193.

adicional para a ocultação da omissão de receitas, para que se verifique a qualificação da multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/96, devendo haver condutas adicionais aos elementos do núcleo base da conduta típica de omissão de receitas, o que no presente, *s.m.j.* não ocorreu.

51. Portanto, e não tendo sido demonstrado o dolo em relação aos fatos geradores discutidos no caso presente, entendo que, a multa deve ser reduzida ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

Dispositivo

52. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa e, quanto ao mérito, dar-lhe **parcial provimento**, apenas reduzir a multa ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), mantendo o lançamento fiscal e a responsabilidade tributária dos sócios.

53. É como voto.

(Assinado Digitalmente)

Miriam Costa Faccin