ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.728850/2013-60

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

Processo nº	10166.728850/2013-60
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-001.651 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	9 de junho de 2016
Matéria	IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO
Recorrente	HT INFORMATICA LTDA E OUTROS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA QUALIFICADA

A reiterada e significativa omissão de receita perpetrada inclusive por meio do registro a menor dos valores das operações enseja a qualificação da multa de ofício.

MULTA AGRAVADA

A negativa de entregar à autoridade fiscal a movimentação financeira da empresa, a qual teve que ser obtida por outros meios e veio a servir de base para a autuação, enseja o agravamento da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS

Uma vez comprovado que as condutas dolosas não foram adstritas apenas a alguns fatos isolados, mas sim ao próprio modo de operação da empresa, é legal a atribuição de responsabilidade tributária a todos os sócios administradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, NEGAR provimento para MANTER a qualificação da multa. Vencidas as Conselheiras Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin (Relatora) Aurora Tomazini de Carvalho; e II) Por maioria de votos, NEGAR provimento quanto à responsabilidade tributária dos sócios. Vencidas as Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin (Relatora) Aurora Tomazini de Carvalho. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes De Mattos, Marcos De Aguiar Villas Boas, Julio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini De Carvalho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 03-61.304 - 2ª Turma da DRJ/BSB, que julgou procedente o lançamento contra HT INFORMATICA LTDA e manteve as sujeições passivas solidárias.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, todos os tributos relativos aos períodos de 2009, 2010 e 2011, acrescidos de juros, multa de mora e de ofício, agravada (225%) e qualificada (150%), totalizando o lançamento R$ 18.515.350,11

Transcrevo abaixo partes do Relatório do Acórdão Recorrido, que bem descreve os fatos ocorridos no feito até aquele momento:

> O procedimento teve início em 28/05/2012 - TIAF (fls. 3 a 5) com a intimação do contribuinte, na pessoa do sócio gerente Jean Carlos Gomes Ferreira, para apresentar o seu contrato social, a escrituração contábil em papel e meio magnético, extratos bancários de todas contas correntes, aplicações financeiras e de cadernetas de poupança mantidas pela Empresa junto ao HSBC BANK BRASIL S A BANCO MÚLTIPLO e demais instituições financeiras no Brasil e no exterior, referente ao ano-calendário 2009.
>
> Em 18/06/2012, o contribuinte solicitou a dilação de prazo de 30 (trinta) dias para atender na integra o TIAF (fl. 6). Sendo concedido, conforme solicitado.
>
> Em 13/08/2012, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal 01 - reintimação do TIAF (fls. 7 a 9), com a ciência do contribuinte em 15/08/2012 (fls 10 e 11).
>
> Em 20/08/2012: o contribuinte entregou o contrato social e alterações (fls.13 a 35); indicou o sócio Jean Carlos Gomes Ferreira (fl. 36) para acompanhar a ação fiscal; informou que não existe até a presente data qualquer processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária; informou que era optante pelo SIMPLES NACIONAL, estando assim desobrigado do cumprimento das solicitações nos itens "'D" e "E" e opta por não entregar os extratos por entender estar protegido pelo direito ao Sigilo Bancário e Financeiro (fl. 12).
>
> Em 21/08/2012, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal N° 02 (fls. 37 a 38), com ciência do contribuinte em 23/08/2012 (fl. 39 e 40). Em 31/08/2012, o contribuinte entregou o Livro Diário N° 005 e o livro Razão (fls. 42 a 124). No entanto, estes Livros não contemplavam a movimentação financeira e bancaria do contribuinte no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, conforme solicitado no Termo.
>
> Diante da negativa do contribuinte em fornecer os extratos da sua movimentação financeira, foi solicitada a Requisição sobre Movimentação Financeira - RMF, relativa a pessoa jurídica HIGH TECH INFORMÁTICA LTDA - ME, CNPJ 02.104.469/0001- 04, na forma da Portaria SRF n° 180/2001. Em 23/08/2012 foi emitida a Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira n° 01.1.01.00-2012-00112-8 (fls. 140 a 187) e enviada a instituição financeira HSBC BANK BRASIL S. A - BANCO MÚLTIPLO, CNPJ 01.701.201/0001-89.

A análise da documentação fornecida pela instituição financeira revelou diversos depósitos a credito na conta corrente 59717001 Agência 1347 do HSBC de titularidade do contribuinte, conforme ANEXO I (fls 128 a 138).

Em 21/09/2012 foi emitido o TIF N° 03 (fls 125 a 138), com ciência em 21/09/2012, solicitando que a fiscalizada comprove quais dos valores consignados no ANEXO

I não se referem às receitas operacionais cia empresa, anexando documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores e ressaltando que mesmo que a Empresa seja optante pelo SIMPLES NACIONAL a escrituração deverá registrar toda a movimentação das contas: caixa, bancos conta corrente, bancos conta aplicações, numerários em trânsito, entre outras.

O contribuinte em 28/09/2012 respondeu o TIF N° 03 (fl. 139) informando que cumpriu normalmente as obrigações acessórias exigidas dos optantes do SIMPLES NACIONAL e quanto aos dados bancários coletados diretamente mediante requisição administrativa da RFB junto à instituição financeira informa que se reserva o DIREITO CONSTITUCIONAL de preservar o sigilo fiscal, motivo porque se fornecer às explicações solicitadas configuraria aceitação tácita da quebra desse sigilo ou até mesma renúncia à citada garantia.

A fiscalização constatou que a contribuinte microempresa - ME integrante do sistema SIMPLES NACIONAL, apresentou créditos bancários nos valores de R$ 14.907.706,49 no ano 2009 comprovados como recebidos dos órgãos públicos, conforme o Sistema SIAFI, de um total de R$ 17.260.195,41 apurado nos extratos bancários; excedendo, portanto, o limite de receitas estabelecido para a opção pelo sistema SIMPLES NACIONAL - R$ 360.000,00, no período considerado.

Assim a fiscalização procedeu à exclusão de ofício da fiscalizada do regime de pagamento de Imposto de Renda e contribuições federais SIMPLES NACIONAL (Processo n° 10166.728.526/2012-61), em cumprimento aos incisos II, V e VIII do artigo 29, da Lei Complementar 123, de 14/12/2006 que determina a exclusão quando a pessoa jurídica incorre pelo não fornecimento de informações sobre movimentação financeira, tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar e houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.

Como o contribuinte tinha declarado a DASN 2010 com receita bruta declarada de R$ 409.755,34 e DASN de 2011 com receita bruta declarada de R$ 17.779.873,94, e como as movimentações financeiras (DIMOF-crédito) apresentadas foram da ordem de R$ 26.275.108,00 e R$ 31.803.413,01 respectivamente para os anos de 2010 e 2011, a fiscalização foi estendida a fiscalização para os anos-calendário de 2010 e 2011.

Após a exclusão, intimou-se a fiscalizada, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal N° 04/2012 lavrado em 19/11/2012 (fls. 208 a 211), com ciência em 21/11/2012 (fls. 212 e 213), a apresentar Escrituração contábil elaborada de acordo com as Leis Comerciais e Fiscais - Livros Diário e Razão, ou Livro Caixa (nos quais deverão estar escrituradas todas as movimentações financeiras, inclusive bancárias), relativos aos anos calendário de 2009, 2010 e 2011, nos termos do disposto no art. 16 da Lei n° 9.317/96. No mencionado termo explicitou-se que: fica o contribuinte cientificado de que o não cumprimento das exigências constantes desta intimação, dentro do prazo concedido, ensejará ao arbitramento do lucro do mesmo, na forma do art. 47 da Lei 8.981/95.

Em 04/02/2013, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n° 04 (fls. 192 a 207), com ciência do contribuinte em 06/02/2013. Em 15/02/2013 o contribuinte apresentou os esclarecimentos que já tinha entregado os Livros Diários de 2009, 2010 e 2011 (fls. 231 a 352).

Entregou as Notas Fiscais eletrônicas de n° 001 a 770 (fls. 391 a 1162), do período de 03/2011 a 12/2011 e não justificou porquê não entregou as demais Notas Fiscais do período de 01/2009 a 02/2011 solicitadas desde o TIF N° 04/2012, de 19/11/2012.

Em 27/02/2013, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n° 05/2013 (fls.1163 e 1164), com ciência do contribuinte em 01/03/2013 (fls. 1165 e 1166), solicitando novamente as Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte. A fiscalizada não se manifestou para atender o solicitado.

Em 21/05/2013, foi lavrado o Termo de Reintimação Fiscal n° 06/2013 (fls. 1167 e 1168), com ciência do contribuinte em 27/05/2013 (fls. 1169 e 1170), solicitando novamente as Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte. A fiscalizada informou que estava com dificuldade de encontrar os talonários e solicitou mais dez dias de prazo.

Em 24/07/2013, foi lavrado o Termo Constatação e Intimação Fiscal n°. 08/2013 (fls. 1178 a 1225), com ciência do contribuinte em 29/07/2013 (fls. 1226 a 1227). A fiscalizada respondeu em 08/08/2013, que em relação ao preenchimento das colunas da planilha do ANEXO I, o prazo dado foi insuficiente; no entanto, decorreu o prazo adicional solicitado e a empresa não atendeu a fiscalização. Quanto ao ANEXO II continua alegando o Sigilo Fiscal e quanto à apresentação das Notas Fiscais não se manifestou (fls. 1228 a 1229).

Em 14/08/2013, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n° 09/2013 (fls.1281 e 1282), com ciência do contribuinte em 15/08/2013 (fls. 1283 e 1284), reintimando o contribuinte a apresentar todas as Notas Fiscais emitidas no período fiscalizado. A fiscalizada respondeu em 26/08/2013 que não era possível atender a solicitação no prazo solicitado (fl.1285).

Em 27/08/2013, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n° 10/2013 (fls.1286 e 1287), com ciência do contribuinte em 28/08/2013 (fls. 1288 e 1289), reintimando ocontribuinte a apresentar todas as Notas Fiscais emitidas no período fiscalizado. A fiscalizada respondeu em 10/09/2013 que extraviou as Notas Fiscais e que tinha escriturado os livros (fl. 1290 e 1291).

Diante da não entrega das Notas Fiscais emitidas pela empresa, solicitadas desde 21/11/2012 (TIF 04/2012) e reiterado nos demais, a fiscalização solicitou dos órgãos públicos que efetuaram pagamentos à contribuinte, conforme dados extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, constante no sistema Dossiê Integrada da RFB, as notas emitidas pela fiscalizada em nome dos órgãos que efetuaram os pagamentos e os comprovantes dos pagamentos efetuados.

Após o retorno dos documentos solicitados aos órgãos públicos, foram elaboradas as planilhas " ANEXO I - OMISSÃO DE RECEITAS - RESUMO ", " ANEXO II " e " ANEXO III " que foram entregues ao contribuinte através do Termo de Constatação N° 01/2013 (fls. 1292 a 1343), com ciência do contribuinte em 07/10/2013 (fls. 1344 e 1345).

[...]

Como a escrituração do contribuinte continha deficiências que a tornaram imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, a fiscalização arbitrou o lucro. Pois, apurara que o sujeito passivo ultrapassou o limite de receita bruta para optar pelo SIMPLES NACIONAL e; ao mesmo tempo, apresentou os livros e documentos fiscais de escrituração obrigatória, mesmo aquele exigido por quem é optante pelo mencionado regime de tributação, com evidentes indícios de fraude que a tornou imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

Assim, a fiscalização efetuou o presente lançamento de ofício, tendo sido todos os créditos bancários considerados como receitas de revenda de mercadorias. Importa ressaltar que, para fins de apuração da omissão de receita, da totalidade dos depósitos/créditos considerados foram deduzidos os valores referentes aos cheques depositados e devolvidos posteriormente.

A CSLL incidiu sobre as omissões das receitas apuradas, conforme enquadramento legal constante no Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

A empresa está sujeita às normas do regime cumulativo de apuração de COFINS, conforme enquadramento legal constante no Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

A empresa está sujeita às normas do regime cumulativo de apuração da contribuição para o PIS/Pasep, conforme enquadramento legal constante no Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

Por fim, a fiscalização efetuou os abatimentos no auto de infração dos tributos administrados pela RFB declarados nas DASNs de 2009, 2010 e 2011, conforme planilha "ANEXO V". Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, foram deduzidos os valores confessados/recolhidos em DAS da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Da referida ação fiscal foi apurado o crédito tributário abaixo descrito:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO	VALOR R$
Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	6.340.732,24
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	2.797.725,04
Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS	7.721.068,40
Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP	1.655.824,43
TOTAL	18.515.350,11

[...]

Foi aplicada a multa de 225%, no período de 01/2009 a 03/2011, (qualificada a multa de 75% para 150% e agravada a multa de 150% para 225%), obedecendo ao estabelecido no inciso I § lº e § 2º do art. 44 da Lei n. 9430/1996, sobre a omissão de receita bruta mensal na revenda de mercadorias apurada com base nos valores das Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte, escrituradas de forma fraudulenta/dolosa ao ocultar quase que integralmente a receita auferida na revenda de mercadorias por 03 (três) anos consecutivos e pela não entrega das notas fiscais emitidas quando solicitado pela fiscalização nos diversos Termos emitidos. E de 150%, no período de 04/2011 a 12/2011, por utilizar-se de meios que caracterizam evidente intuito de fraude na escrituração.

Quanto aos tributos relacionados à presunção legal de omissão de receitas, depósitos bancários de origem não comprovada em todo período, o contribuinte não registrou na contabilidade a movimentação de sua conta bancária de sua titularidade. O total de depósitos nesta conta no período fiscalizado é aproximadamente R$ 75.351.332,00. Apesar de intimado a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos creditados/depositados na conta de sua titularidade, não entregou os referidos documentos.

A conduta descrita evidenciou, segundo a fiscalização, que o contribuinte agiu com o intuito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Administração Tributária, de receitas auferidas em sua atividade empresarial durante os anos-calendário de 2009 a 2011. Como tal conduta está prevista no art. 71 da Lei n° 4.502/1964 foi aplicada a multa qualificada de 150% sobre os tributos apurados com base na presunção legal de omissão de receitas, conforme determina o § Ioºdo art. 44 da Lei n. 9.430/96.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A fiscalização entendeu enquadrar no art. 121, I do CTN, os sócios da empresa Jean Carlo Gomes Ferreira (CPF n° 046.409.027-00), qualificado como responsável pela empresa, Mailym Neves Magalhães (CPF n° 017.937.021- 95), qualificado como Sócio- Administrador e Zaira Cristina Neves Magalhães (CPF n° 059.425.156-70), qualificado como Sócio- Administrador. Pontuou, ainda, a fiscalização que no Contrato Social (fls. 13 a 35), consta a Cláusula Nona, que afirma que todos os sócios da empresa são Sócios-Administradores.

Apreciadas as Impugnações da empresa HT INFORMÁTICA LTDA - ME e de seus sócios, o lançamento foi julgado procedente, afastadas as alegações quanto à ilegal quebra de sigilo bancário, utilização indevida de presunções no arbitramento do lucro e mantidas em sua integralidade as multas agravada e qualificada, bem como a responsabilidade solidária de Jean Carlo Gomes Ferreira, Mailym Neves Magalhães e Zaira Cristina Neves Magalhães de acordo com o art. 124, I do CTN, sob fundamento de serem sócios administradores de acordo com o contrato social, o que evidenciaria interesse no lucro da empresa e os benefícios advindos do seu resultado.

Inconformados, os recorrentes interpuseram Recurso Voluntário com vistas a obter a reforma do julgado, repisando em suma os argumentos da Impugnação.

Era o der essencial a ser relatado.

Passo a decidir

Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

A contribuinte ataca a questão das presunções utilizadas quanto aos depósitos bancários, contudo, as presunções utilizadas são presunções legais previstas no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Dessa forma, não há como afastar na esfera administrativa um comando legal.

questão que se coloca e que se constitui no ponto principal do recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.147, de 2001, outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. E mais: se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afeta à constitucionalidade das leis ou, em outras palavras, deixá-la de aplicá-las pior entender inconstitucionais.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucional, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação em relação ao caso concreto, isto é "inter partes". Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidência da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, por força do artigo 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

> *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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> ....
>
> *§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

A propósito, na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos, a matéria resultou Sumulada junto ao Carf, nos seguintes termos:

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

Os fundamentos acima declinados também se aplicam à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada sob a alegação de que tem caráter confiscatório.

Isso posto, não conheço das questões que sustentam a insubsistência do crédito tributário com base em alegações relacionadas à inconstitucionalidade das normas apontadas pela recorrente.

Além disso reclama também que o arbitramento fora arbitrário, contudo, do TVF extraio que a escrituração do contribuinte continha deficiências que a tornaram imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, a fiscalização arbitrou o lucro tudo de acordo com o artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, mesmo tendo sido oportunizado inúmeras vezes que ela produzisse a prova da legitimidade de seus lançamentos, porém sem êxito.

Assim, pacificado nesse Conselho que o lançamento baseado no art. 42, da Lei nº 9.430/96, e que é legítimo o lançamento com base na presunção legal por ele instituída, desde que seguidos os procedimentos impostos no dispositivo.

Como o recurso voluntário discute apenas o direito, não entrando na individualização dos depósitos de modo a comprovar suas origens, deve ser mantido o lançamento neste ponto.

Do agravamento da multa no percentual de 225% e qualificação da multa no percentual de 150%.

No Termo de Verificação fiscal (fl. 5137 a 5236) nota-se que foram imputadas à Recorrente, multa agravada (225%) e qualificada (150%), sob os seguintes fundamentos:

> 72. Foi aplicada a multa de **225%**, no período de 01/2009 a 03/2011, (qualificada a multa de 75% para 150% e agravada a multa de 150% para 225%), obedecendo ao estabelecido no inciso I § 1o e § 2o do art. 44 da Lei n. 9430/1996, sobre a omissão de receita bruta mensal na revenda de mercadorias apurada com base nos valores das Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte, escrituradas de forma fraudulenta/dolosa ao ocultar quase que integralmente a receita auferida na revenda de mercadorias por 03 (três) anos consecutivos e pela não entrega das notas fiscais emitidas quando solicitado pela fiscalização nos diversos Termos emitidos. E de **150%**, no
>
> período de 04/2011 a 12/2011, por utilizar-se de meios que caracterizam evidente intuito de fraude na escrituração.

O Recorrente reclama que são errados errada a qualificação da multa e defende que para tanto é necessária a comprovação cabal de conduta penalmente imputável prevista nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

A multa aplicada está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *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 declaração e nos de declaração inexata;*
>
> *§ 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.*
>
> *§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*
>
> *I - prestar esclarecimentos;*
>
> *II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;*
>
> *III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.*

Ao examinar os Autos de Infração, bem como o Relatório Fiscal, verifica-se que a razão está com a Recorrente, posto que, neste ponto, o lançamento do gravame carece de comprovação, conforme previsto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**.

Como se vê, o auto de infração deve, obrigatoriamente, ser instruído com todos os elementos de prova necessários à comprovação do fato que dará ensejo à aplicação da penalidade.

Neste sentido Súmula CARF n. 14:

> *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.*

O conceito jurídico de fraude tributária encontra-se expressamente positivado no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, cuja mensagem prescritiva é posta nos seguintes termos:

> *Art. 72. Fraude é tôda 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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Tomo por empréstimo as considerações feitas pela Conselheira Aurora Tomazini de Carvaho no voto proferido no acórdão 1401-001.660, que bem esclarecem as hipóteses de cabimento da majoração.

> A prescrição legal é de hialina clareza: todo aquele que realizar atos dolosos, comissivos, com o propósito de evadir-se da percussão tributária, cometerá fraude, sujeitando-se a lançamento de ofício, independente da validade comercial ou civil dos atos jurídicos celebrados. A referência ao dolo coloca em destaque o aspecto intrasubjetivo, ou seja, a inquestionável intenção de fraudar.
>
> De fato, conquanto o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de ilícitos subjetivos, como é o caso da fraude. Portanto, para que se configure esse tipo legal o agente deve atuar de maneira dolosa, ou seja, com intenção de obter o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo.
>
> Aplicando esses conceitos ao campo do direito tributário, conclui-se que se não ficar comprovado o objetivo de burlar o Fisco, de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário ou de fazer surgir vantagem indevida, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%.
>
> Neste sentido já se posicionou este E. Conselho:
>
> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2001, 2002 MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (CARF, CSRF, 1ª Turma, ACÓRDÃO 9101-002.189, julgado em 21/01/2016)
>
> A lição de Paulo de Barros Carvalho esclarece o papel da aplicação da multa qualificada:
>
> É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.
>
> (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 894). Grifei.

Diante das circunstancias, tratando-se de multa qualificada, é indispensável a comprovação de que o agente atuou de maneira dolosa, ou seja, com a intenção de fraudar. Pelo exame dos autos, contudo, não se identifica prova cabal do elemento volitivo, ou seja, da inquestionável intenção de fraudar. Limita-se a fiscalização a alegar que houve intuito de fraude de modo generalizado.

Quando muito, os elementos trazidos aos autos comprovam apenas a intenção de fraudar, o que não pode ser aceito de forma presumida.

Em relação à multa agravada, destaca-se o conteúdo da Súm. CARF 97, segundo a qual:

> *Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.*

Por estas razões, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.

Da Responsabilidade Solidária.

Na autuação, foi ainda atribuída responsabilidade solidária aos sócios da empresa Jean Carlo Gomes Ferreira, Mailym Neves Magalhães e Zaira Cristina Neves Magalhães, conforme constou no TVF (fl. 23), responsabilidade essa confirmada na decisão da DRJ sob argumento de que as impugnações apresentadas pelas pessoas físicas estavam desacompanhadas de procuração necessária a prática do ato.

Compulsando os autos, verifiquei que as procurações outorgadas pelos sócios pessoas físicas estão localizadas as fls. 5380 (sócia Zaira), fls. 5578 (sócio Jean) e fls. 5606 (Mailym), instrumentos que embora anexados em apartado das impugnações, estão em datas contemporâneas à pratica do ato, por isso, entendo sanado o vício, sendo perfeitamente possível a análise da responsabilidade solidária objeto dos respectivos recursos voluntários tempestivamente apresentados pelos sócios.

Como fundamento à atribuição de responsabilidade solidária aos sócios foi consignado no TVF:

> 78. No sistema Grande Porte da RFB (fls. 4992 a 5000), os sócios da empresa são Jean Carlo Gomes Ferreira (CPF n° 046.409.027-00), qualificado como responsável pela empresa, Mailym Neves Magalhães (CPF n° 017.937.021-95), qualificado como Sócio-Administrador e Zaira Cristina Neves Magalhães (CPF n° 059.425.156-70), qualificado como Sócio-Administrador; e no Contrato Social (fls. 13 a 35), extrai-se de sua Cláusula Nona, que todos os sócios da empresa são Sócios-Administradores.
>
> 79. Portanto, os três sócios-administradores relacionados acima, **respondem solidariamente pelo total do crédito tributário apurado nesta ação fiscal**, tendo sido lavrados os respectivos Termos de Sujeições Passivos Solidárias anexos a este processo.

Nota-se portanto, que a autoridade autuante confunde os institutos ensejadores de responsabilidade tributária, fazendo necessários os esclarecimentos acerca da distinção e dos requisitos necessários à tal atribuição.

Assim, dada a imprecisão na capitulação da responsabilidade tributária de terceiro, fazendo referência aos artigos 124, I e 135, III, como se dissessem respeito a mesma situação, destaco que se tratam de institutos distintos, não pode confundir solidariedade

tributária e responsabilidade de terceiros. São figuras jurídicas distintas e como tais decorrem de situações fáticas distintas. A solidariedade tributária insere-se na Seção II do no Capítulo IV do Livro II do Código Tributário, que trata do sujeito passivo. A responsabilidade tributária de terceiros, incluindo aqui os sócios de direito e de fato, está disciplinada na Seção III do Capitulo V, do Livro II, do CTN.

Necessário distinguir o sujeito passivo do responsável tributário. O sujeito passivo de que trata o Capítulo IV pode ser o contribuinte (art. 121, § único I) ou o responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. Em relação à distinção entre contribuinte e responsável atenhamo-nos às normas contidas no parágrafo único do artigo 121, "in verbis":

> *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.*

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

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário - art. 121, I). Ex. IPTU entre coproprietários;

Por sua vez, o artigo 124, II, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros (o artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.158-35, de 2001), ou nos casos de retenção de imposto de renda na fonte.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, em caso de co-propriedade, com a exigência do IPTU e ITR.

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

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação) - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência. Outro detalhe importante é ter presente que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em lei.

Ademais, em face das controvérsias surgidas em relação ato tema, diferentemente do que pensam alguns Conselheiros, entendo que "o simples fato de colocar terceira pessoa no contrato social não é o suficiente para atribuir a solidariedade ao sócio de fato". Ao meu sentir, a solidariedade não decorre do fato de alguém ser sócio de fato ou de direito, mas sim do ato de praticar conduta que resulta no inadimplemento do crédito tributário. A título de exemplo, cita-se a retirada de recursos em favor dos sócios de fato, em prejuízo do pagamento dos tributos devidos.

Em síntese, é preciso ter presente que a solidariedade entre uma pessoa física e uma pessoa jurídica ou entre duas pessoas jurídicas ou duas pessoas físicas somente ocorre quando ambas participam da relação jurídico tributária. Nada impede, por exemplo, que uma empresa regularmente constituída celebre parceria com profissional, pessoa física, para realizarem pesquisa encomendada por terceiro, ou ainda, que uma empresa ligada à construção civil, junto com engenheiro não integrante da empresa, se unam para executar determinado projeto. Nestes casos, em relação à receita advinda dos serviços prestados haverá solidariedade. O mesmo pode ocorrer em relação ao comércio ou à indústria.

Por outro lado, em atenção aos debates que esta matéria costuma suscitar, registro que o sócio de fato não é responsável pelo simples fato de ser sócio de fato, mas sim por praticar conduta comissiva ou omissiva relacionada a fato gerador do qual decorra tributo que resulte inadimplido. Isto se aplica, igualmente, nas situações em que o sócio de fato ou de direito apropria-se dos lucros da empresa sem que esta, por primeiro, tenha pago os tributos devidos.

Ademais, "o artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo."

Feitas essas considerações, verifica-se que a atribuição de responsabilidade solidária se deu pura e simplesmente em razão dos sócios possuírem a característica de administradores, não restando demonstrada, por parte dos sócios, a prática efetiva de conduta

comissiva ou omissiva relacionada a fato gerador do qual decorra tributo que resulte inadimplido, o que não pode prevalecer.

Ante DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para a reduzir a multa aplicada no percentual de 75% e afastar a responsabilidade solidária dos sócios.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Com a devida vênia à ilustre Conselheira Relatora, não comungo do seu entendimento quanto ao mérito do feito.

Em primeiro lugar, a qualificação da multa, de fato, não pode ser aplicada em face de uma simples omissão de receita, nos termos da Súmula CARF nº 14. Não estamos, porém, diante de uma omissão simples, mas sim de uma qualificada pelo seu montante e reiteração.

Em primeiro lugar, não podemos perder de vista que a qualificação da multa não está atrelada apenas a condutas comissivas, mas a omissivas também e estas podem apresentar caráter doloso. Além da omissão de valores vultosos e por longos períodos, houve o registro a menor de valores de notas fiscais, o que caracteriza claramente uma ação fraudulenta.

Também não é aplicável ao presente feito a súmula CARF nº 96, uma vez que a razão para o agravamento não foi a falta da apresentação de escrituração, mas sim de movimentação financeira. Não podemos perder de vista que a Súmula 96 adota como premissa que a omissão do sujeito passivo milita contra ele próprio ao ensejar o agravamento. Já no caso do não oferecimento da movimentação financeira à autoridade fiscal, tal omissão obsta a fiscalização que tem que buscar outros meios para prosseguir com o seu trabalho de investigação e auditoria.

Por derradeiro, a atribuição de responsabilidade aos sócios administradores é medida que se fez legal e necessária. A acusação não é relativa a um ato isoladamente considerado, que poderia ter sido praticado por apenas um dos sócios administradores em prejuízo da vigilância dos demais. A acusação é relativa ao próprio modo de gerir o conjunto das atividades da empresa por meio da omissão substancial e reiterada de receita, inclusive com o registro contínuo dos valores das notas fiscais, condutas estas que não poderiam ter sido perpetuadas por tanto tempo sem o conluio de todos aqueles responsáveis pela condução da empresa.

Por todo o exposto, acompanho a ilustre relatora apenas nas preliminares, pois, no mérito, nego provimento aos recursos voluntários para manter a multa de ofício no seu patamar de 225% e para manter a atribuição das responsabilidades tributárias.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes