



Processo nº	10510.725280/2018-01
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1301-006.532 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	17 de agosto de 2023
Recorrente	CONFIANCA-SERVICOS E SOLUCOES EM MAO DE OBRA EIRELI
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. INCOMPETÊNCIA TERRITORIAL DO AUDITOR-FISCAL. INOCORRÊNCIA.

É valido o procedimento de fiscalização formalizado por servidor competente, ainda que lotado em jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passo (art. 9º, § 2º, do PAF).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO.

Configura-se a infração tributária apurada com base no cotejamento da escrituração comercial e as declarações prestadas à Administração Tributária.

ECD. CRITÉRIOS PARA SUBSTITUIÇÃO.

É nula a Escrituração Contábil Digital (ECD) retificativa que não observa os requisitos essenciais para a substituição integral da EDC original, qual sejam, (i) a identificação clara e precisa dos registros que contêm os erros e (ii) a apresentação de Termo de Verificação para fins de Substituição, assinada por dois profissionais contábeis, quando a correção do erro gerar alterações de lançamentos contábeis, de saldos ou de demonstrações não auditadas por auditor independente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se verifica preterição ao direito de defesa no ato de lançamento quando o sujeito passivo foi devidamente cientificado e demonstra pleno conhecimento das motivações que ensejaram o lançamento de ofício.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR DE FATO.

Provada a prática do ato ilícito sonegação, a demonstração de interesse comum e a interposição de pessoas com objeto de ocultar o real beneficiário final é correta a inserção do sócio-administrador de fato no polo passivo da obrigação tributária, respondendo de solidariedade pelo crédito tributário, nos termos do art.124, I, e art. 135, III, do CTN.

**SONEGAÇÃO. CONLUIO E PRÁTICA REITERADA.
CARACTERIZAÇÃO.**

A interposição de pessoa, com o objetivo ocultar de forma simulada e intencional o beneficiário final da pessoa jurídica, cumulada com a prática reiterada de apresentar DCTF zeradas, se subsume ao previsto nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

**MULTA CONFISCATÓRIA. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.
IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO**

Nos termos da Súmula CARF nº 2, bem como do art. 26-A do Dec. 70.235/72, o CARF não tem competência para efetuar controle de constitucionalidade. Assim, os argumentos que versem sobre tal matéria no Recurso Voluntário não devem ser conhecidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares; e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte e dos Responsáveis solidários, para afastar do polo passivo as sócias de direito Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima, mantendo integralmente a exigência tributária relativa ao IRPJ e à CSLL, com imputação da multa de 150% e manutenção no polo passivo do sócio de fato, Bruno Rocha dos Santos, nos termos dos art. 124, inc. I, e art. 135, inc. III, todos do Código Tributário Nacional (CTN). Acompanharam pelas conclusões quanto à manutenção do sócio Bruno os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que adotaram como fundamento apenas o art. 135, inc. III, do CTN. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágalo Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágalo Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/Belém, que julgou improcedente a impugnação contra lançamento de ofício do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 969.515,31 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), R\$ 353.345,51, relativo ao ano-calendário 2014, com imputação de multa qualificada de 150% e responsabilização de terceiros.

2. A fundamentação para o exigência tributária se deu em razão dos resultados apurados na Escrituração Contábil Digital (ECD) e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), transmitidas originalmente em 23.09.2017, mas que não foram objeto de pagamento ou confissão na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). A fiscalização desconsiderou as ECD e ECF transmitidas em 11.12.2017, durante o procedimento de auditoria. Entendeu a autoridade fiscal pela qualificação da multa em razão da prática de conluio praticado com o intuito de encobrir o real proprietário da autuada, conforme Relatório Fiscal (fls. 14/27).

2.1. Foi efetuada a responsabilização solidária de Bruno Rocha Santos, nos termos do art. 124, I, e art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN) por, no entendimento da fiscalização, ser quem efetivamente conduzia os negócios do contribuinte e deles se beneficiava, em especial porque os sócios de direito eram interpostas pessoas deste, e também por exercer efetivamente os atos de gestão, que para tal se valia de procurações para realização de movimentação financeira em 22 contas bancárias do contribuinte, mantidas em seis instituições financeiras distintas e por figurar como representante de terceiras empresas que efetuavam empréstimos ao sujeito passivo. Também foram responsabilizadas as sócias de direito Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima, nos termos no art. 124, II, do CTN, que apresentam indícios de ser interpostas pessoas do sócio de fato, mas que participaram conscientemente dos atos praticados pela empresa com o objetivo de proteger o patrimônio do beneficiário final dos lucros da empresa e obstar eventuais execuções fiscais e responsabilizações penais, conforme Relatório Fiscal (fls. 14/27) e Autos de Infração (fls. 2/13 – IRPJ e 28/39 – CSLL).

3. Em impugnação (fls. 4.679/4.707), o sujeito passivo alegou que foi orientada pela Fiscalização em 05.12.2017 a apresentar a ECF e que, por esse motivo, foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração; que inexistiu dolo ou infração à lei para ensejar a responsabilização solidária; que não ocorreu a hipótese prevista no art. 135, III, do CTN; que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária; que há ilegitimidade na responsabilização de Bruno Rocha Santos, que figurava como sócio do contribuinte e no período fiscalizado era funcionário deste; que a planilha que demonstra que Bruno Rocha Santos figurou como responsável pelas contas-bancárias é de 2012 e que a atuação se refere ao ano-calendário 2014; que Bruno Rocha Santos não restou qualquer ato de gestão ou ato ilícito; que Bruno Rocha Santos presta consultoria financeira para a atual sócia do contribuinte, Raimunda Cerqueira Lima; que a fiscalização é nula por ter ocorrido fora da jurisdição da Delegacia da RFB, fato que ocasionou dificuldades impostas ao contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos; que o lançamento é improcedente pois ocorreu prejuízo fiscal no exercício fiscalizado; que não se verifica circunstância para qualificação da multa e que a mesma tem caráter confiscatório.

4. A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 4.735/4.756). Entendeu a autoridade julgadora que inexistiu qualquer vício no ato de lançamento, seja pelo procedimento ser executado por Auditor-Fiscal localizado em unidade de jurisdição diversa ou pela inexistente

dificuldade em apresentar documentos; quanto ao mérito, entende válido o lançamento com base na ECD original e não obstante o contribuinte ter sido intimado para apresentar a ECD e a ECF, tal fato não o dispensa, para substituição integral da ECD, de cumprir os requisitos previstos na IN RFB nº 1.420, de 2013, que, por sua vez, reproduz o Comunicado Técnico Geral (CTG) R3 do Conselho Federal de Contabilidade, nos itens 15 e 16; que a ECD substituta buscou alterar integralmente e o contribuinte não explicitou os erros identificados, que ensejaram a substituição; que a exigência de dois profissionais de contabilidade visa garantir a autenticidade e veracidade das informações ali prestadas, no sentido que a nova escrituração não seja validade apenas pelo profissional que esteja a serviço da autuada; decidiu ainda pela manutenção da responsabilização de Bruno Rocha dos Santos, em especial por ter sido sócio quotista do contribuinte até o ano-calendário 2014 e ter passado a condição de funcionário, apesar de ser sócio de outras três sociedades, das quais duas delas realizaram empréstimos à impugnante; que o ex-sócio efetuou empréstimos em 2014 ao contribuinte e figurou como representante legal ou procurador em três contas-bancárias, mantidas na Caixa Econômica Federal, Banco Itaú e Kirton Bank S/A; em relação as responsabilizadas Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima, entendeu a autoridade julgadora de que a referidas pessoas físicas são interpostas pessoas do ex-sócio do contribuinte; que se configurou hipótese para qualificação da multa. Por fim, entendeu que o pedido de produção de provas a posteriori é precluso, por força do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e que a diligência era desnecessário. A referida decisão restou materializada com a seguinte emenda:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. INCOMPETÊNCIA TERRITORIAL DO AUDITOR-FISCAL. INOCORRÊNCIA.

A competência para lançamento de crédito tributário por Auditor-Fiscal da RFB é atribuída pela Lei 10.593/2002. Sob o aspecto territorial, tal competência tem abrangência nacional, conforme previsto no Decreto 70.235/1972.

ECD SUBSTITUTA. REQUISITOS PARA ACEITAÇÃO. NÃO OBSERVAÇÃO.

A ECD autenticada somente pode ser substituída caso contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamento contábil extemporâneo e se observados os requisitos exigidos na legislação correspondente.

VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

A apresentação da Escrituração Contábil desacompanhada da documentação comprobatória correlata não constitui verdade material, ensejando o lançamento dos valores que a Administração entender devidos, sem que isso venha caracterizar afronta ao princípio da busca da verdade material.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSTAS PESSOAS.

Respondem solidariamente, com o contribuinte pessoa jurídica, a pessoa física constante do contrato social na qualidade de sócia, quando constatado tratar-se de interpôr pessoa, bem como o administrador de fato, que exerce a gestão empresarial mediante a interposição de sócios fictícios.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. CARACTERIZAÇÃO DE DOLO EM CONDUTA FRAUDULENTA.

A interposição de pessoas consiste em modalidade subjetiva de simulação na qual há a intenção de ocultar o titular de negócio jurídico, caracterizando dolo e fraude e justificando a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas, razão pela qual a multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigências de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida.

DILIGÊNCIA. PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PROVA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A apresentação de provas no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentada nas hipóteses expressamente previstas no rito do Processo Administrativo Fiscal.

DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia, com o intuito de produzir provas, que deveriam ser apresentadas durante o procedimento fiscal e na impugnação.

JURISPRUDÊNCIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais que não se enquadram dentre as hipóteses que vinculam a administração tributária somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

5. Em Recurso Voluntário único (fls. 4.771/4.823), a Recorrente e os Responsáveis Solidários solicitam a imediata suspensão do processo, em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal, RE nº 1055941, definido como de repercussão geral, Tema nº 990, que determinou a suspensão nacional de todos os processos em andamento no país que versem sobre o compartilhamento, sem autorização judicial e para fins penais, de dados fiscais e bancários de contribuintes; que a nova profissional contábil contratada refez a apuração do IRPJ e da CSLL, apurou prejuízo fiscal e transmitiu as declarações, que observaram os mesmos critérios da declaração original; que não pode prosperar a responsabilização das sócias Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima com base no art. 135, III, do CTN, pois não agiram com dolo, culpa ou fraude; que o funcionário Bruno Rocha Santos não pode ser responsabilizado, pois é inverdade que ele seja beneficiário dos negócios praticados pelo contribuinte; que Bruno Rocha Santos se retirou da sociedade em 05.10.2012 e, por essa razão, os cadastros bancários foram atualizados e não poderia ser responsabilizado pelos fatos praticados no ano-calendário 2014; que a fiscalização é nula por ter sido executada por auditor-fiscal vinculado a unidade de RFB em Sergipe e que isso impediu que a Recorrente pudesse prestar muitos esclarecimentos e documentos em razão da distância entre o domicílio da autuada e a unidade da RFB; que o lançamento não deve prosperar em razão de que a Recorrente apurou prejuízo fiscal e que desconsiderar isso, ofende o princípio da verdade material; que inexistiu fraude que justifique a qualificação da multa; que a multa em percentual de 150% tem caráter confiscatório; requer, ao final, a suspensão do presente processo, reconhecida a nulidade dos autos de infração ou a improcedência dos autos de infração, a ilegitimidade passiva das pessoas naturais e, alternativamente a redução da multa de ofício no percentual de 75%.

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Iágalo Jung Martins, Relator.

I – Conhecimento

7. O sujeito passivo e os responsáveis solidários Liliane Pereira Roza e Bruno Rocha Santos foram cientificados da decisão de primeira instância em 28.08.2019, conforme Aviso de Recebimento da EBCT (fls. 4.766, 4.765 e 4.764, respectivamente), por sua vez, a responsável solidária Raimunda Cerqueira Lima em 24.09.2019, por meio de Edital (fls. 4.767), assim, o Recurso Voluntário apresentado em conjunto em 27.09.2013, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 4.769/4.770), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

II – Prejudicial de suspensão do processo

8. As Recorrentes pugnam pela suspensão do processo, em razão da decisão do STF, RE nº 1055941, definido como de repercussão geral, Tema nº 990, que determinou a suspensão nacional de todos os processos em andamento no país que versem sobre o compartilhamento, sem autorização judicial e para fins penais, de dados fiscais e bancários de contribuintes.

9. Registre-se que a matéria objeto de análise pela suprema corte naquele julgado não diz respeito à matéria deste processo.

10. Naquele julgado foi analisado se era constitucional o compartilhamento de relatórios de Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf) e relativos aos procedimentos de fiscalização executados pela Receita Federal do Brasil com o Ministério Público Federal (MPF), ou seja, trata-se de remessa de informações da RFB para o MPF para fins de instrução de ação de persecução penal.

11. Não se verifica essa situação neste processo, pois ele não envolve, neste momento, remessa de informações para fins penais, que só ocorrem após a definitividade da decisão que mantém o lançamento (Portaria RFB nº 1.750, de 2018, art. 15).

12. Além disso, em 04.12.2019, o STF entendeu ser constitucional o compartilhamento de informações pela UIF (leia-se COAF) e RFB sem a prévia autorização judicial, conforme ementa:

Ementa Repercussão geral. Tema 990. Constitucional. Processual Penal. Compartilhamento dos Relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil com os órgãos de persecução penal para fins criminais. Desnecessidade de prévia autorização judicial. Constitucionalidade reconhecida. Recurso ao qual se dá provimento para restabelecer a sentença condenatória de 1º grau. Revogada a liminar de suspensão nacional (art. 1.035, § 5º, do CPC). Fixação das seguintes teses: 1. É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil - em que se define o lançamento do tributo - com os órgãos de persecução penal para fins criminais sem prévia autorização judicial, devendo ser

resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional; 2. O compartilhamento pela UIF e pela RFB referido no item anterior deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios.

13. Não subsiste, portanto, qualquer razão para suspensão do presente feito.

III – Preliminar de nulidade do lançamento

14. Defendem as Recorrentes que a fiscalização é nula por ter sido executada por auditor-fiscal vinculado a unidade de RFB em Sergipe e que isso impediu que a Recorrente pudesse prestar muitos esclarecimentos e documento em razão da distância entre o domicílio da autuada e a unidade da RFB.

15. As hipóteses de nulidade são disciplinadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

16. A realização de um procedimento de fiscalização por Auditor-Fiscal lotado em jurisdição diversa do município sede do contribuinte tem natureza exclusivamente de organização administrativa da Administração Tributária, isto é, assim como antigas arguições sobre irregularidade de emissão, alteração ou prorrogação do então Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não acarretam nulidade do lançamento, conforme Súmula CARF nº 171.

17. Além disso, os procedimentos de fiscalização são válidos ainda que formalizados por servidor competente lotado em jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passo (art. 9º, § 2º, do PAF).

18. Sobre o segundo argumento, de que a Recorrente teria incorrido em prejuízo para prestar esclarecimentos ou entregar documentos, trata-se de simples alegação sem suporte em provas.

19. Registre-se que a autuação e a não aceitação da ECD entregue durante o procedimento de fiscalização, bem como as intimações e respectivas respostas, deram-se via eletrônica, sem que nenhum esclarecimento demandado pela autoridade fiscal tenha deixado de ser atendido, como se verifica inclusive em trechos de mensagens, que foram transcritas na peça recursal.

20. Se não se verifica prejuízo demonstrado durante o procedimento de fiscalização, igualmente não se verifica qualquer ofensa à preterição ao direito de defesa no ato de lançamento, que poderia ser arguido, de forma específica, na impugnação ou recurso voluntário, sobretudo porque o sujeito passivo foi devidamente cientificado e apresentou detalhada peça recursal, fato que demonstra pleno conhecimento das motivações que ensejaram o lançamento de ofício.

IV – Mérito – prejuízo fiscal apurado na ECD retificadora

21. Defendem as Recorrentes que a nova profissional contábil contratada refez a e apuração do IRPJ e da CSLL, que resultou em prejuízo fiscal, e transmitiu as declarações. Que as referidas apurações observaram os mesmos critérios da declaração original, razão pela qual entende que o lançamento não deve prosperar, pois ofende o princípio da verdade material.

22. Em Notas Explicativas, assinada pela contadora que apresentou os documentos contábeis durante o procedimento de fiscalização (fls. 4.588/4.589), é informado que a ECD e a ECF originais continham as seguintes inconsistências:

- 1) A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) não apurou as retenções ocorridas, efetuadas pelos Tomadores de Serviço;
- 2) O Resultado Positivo informado não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que o Contribuinte apurou durante todos os trimestres prejuízo.
- 3) Houve omissão de registro contábil do ISS sobre a Receita durante todo o ano calendário (R\$ 2.113.202,03), aumentando com isso o lucro inexistente;
- 4) A Empresa Confiança presta serviços de locação de mão de obra, porém não foi contabilizado o Passivo Trabalhista;
- 5) Foi constatado que a Empresa desde 2014, sofre com processos nas varas trabalhistas em diversas instâncias do Brasil (o que pode ser confirmado pelos portais dos TRT's regionais), porém a Contabilidade não usou o princípio da Prudência e não registrou sequer um processo trabalhista.
- 6) A folha de Décimo Terceiro Salário foi contabilizada de uma única vez no mês de Dezembro/2014.

23. Conforme consta na peça recursal, o Auditor-Fiscal que conduzia o procedimento, verificando a falta de envio dos arquivos SPED-Fiscal, orientou que a contribuinte enviasse a ECF.

24. A Recorrente, por ocasião da impugnação, juntou demonstrativo em que apresenta comparativo entre os Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), original e retificadora, apresentada durante o procedimento de fiscalização, relativas aos segundo e terceiros semestres. Nesse demonstrativo, resumidamente, os resultados foram de R\$ 3.551.233,65 e R\$ 919.175,47 para (-) R\$ 454.926,26 e (-) R\$ 26.405,49 (fls. 4.731/4.732).

25. As ECD e a ECF transmitidas durante o procedimento de fiscalização (11.12.2017) foram consideradas nulas, conforme Relatório Fiscal (fls. 14/26):

Em relação ao Termo de Verificação para fins de Substituição, previsto no § 1º para apresentação pela empresa nos casos de substituição da ECD, o parágrafo segundo deu o seguinte tratamento:

§ 2º O Termo de Verificação para Fins de Substituição será assinado:

I - pelo próprio profissional contábil que assina a escrituração substituta, quando a correção dos erros não depender de alterações de lançamentos contábeis, saldos, ou demonstrações contábeis, tais como, correções em termo de abertura ou de encerramento e na identificação dos signatários;

II - por 2 (dois) profissionais contábeis, sendo 1 (um) deles contador, quando a correção do erro gerar alterações de lançamentos contábeis, de saldos ou de demonstrações não auditadas por auditor independente;

III - por 2 (dois) contadores, sendo 1 (um) deles auditor independente, quando a correção do erro gerar alterações de lançamentos contábeis, de saldos ou de demonstrações que tenham sido auditadas por auditor independente.

E a empresa apresentou o respectivo termo, destacando as seguintes “apurações” que deram motivo à substituição da ECD:

- 1) Provisionamento dos impostos (PIS/COFINS/ISS) sobre vendas;
- 2) Contabilização do Passivo Trabalhista estimado de acordo com o número de empregados da época (média de 1500 colaboradores);
- 3) Contabilização das Folhas de Alimentação (ausentes no mês de janeiro, ajustado em fevereiro e Junho);
- 4) Compensação das Retenções;
- 5) Provisionamento do Décimo Terceiro em meses anteriores ao pagamento;
- 6) Apuração dos Resultados por Trimestre e emissão das Demonstrações Contábeis Entretanto, verificamos as inconsistências abaixo na apresentação do Termo de Verificação:
 - 1) Em cumprimento ao inciso II do § 2º do art. 5º, esse documento deveria ter sido assinado por dois (2) profissionais contábeis, sendo um deles contador, quando a correção do erro gere alterações de lançamentos contábeis, saldos ou demonstrações não auditadas por auditor independente. No entanto, somente foi assinado pela contadora Cacilda Cardozo Ferreira com CRC/BA nº 036257/BA;
 - 2) Constata-se, ainda, que não foram cumpridas as exigências descritas no § 1º e incisos do art. 5º, uma vez que não foram informadas as descrições pormenorizadas dos erros e os registros com erros.

Considerando os fatos acima mencionados, torna-se nula a ECD retificada e consequentemente a ECF retificada transmitida em 11/12/2017, sendo considerada pela fiscalização para efeitos de apuração dos tributos devidos, a ECD (hash 4F.9E.B7.FF.EB.C9.2B.AA.4E.E8.D4.FD.4B.A0.B1.1B.AD.63.18.76) e ECF transmitida em 23/09/2015, identificada pelo hash 61.28.0B.D0.07.CE.17.84.F8.01.00.CD.36.49.7E.09.06.F9.79.6D, ou seja, a apresentada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01.

26. A Recorrente alega que a ECD enviada em 23.09.0215, utilizada como parâmetro para o lançamento também foi assinada por um profissional e que, por essa razão, foi arbitrária a conduta da Fiscalização que desconsiderou a segunda ECD enviada de forma não espontânea em 23.09.2015, que foi apresentada com os mesmos critérios de validade, isto é, assinada apenas por um profissional contábil.

27. Não assiste razão à Recorrente.

28. Em primeiro plano, reporto-me à decisão de primeira instância, que nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, faz parte do presente voto:

A impugnante argumenta que a exigência de assinatura de 2 profissionais de contabilidade é questão meramente formal, sem o condão de alterar os fatos que

geraram os tributos lançados, bem como que não dispõe de previsão legal e caracteriza violação ao princípio da verdade material.

Primeiramente, cabe esclarecer que, em regra, é vedada a retificação de declarações após o início do procedimento fiscal, em função da perda da espontaneidade, ocorrida com a ciência do Termo de Início, de acordo com o art. 7º do Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Entretanto, os arts. 8º e 8º - A do Decreto-Lei 1.598/77, dispõem acerca da retificação da apuração do lucro real e prevê situações em que tal retificação pode ser realizada após o início do procedimento fiscal, mediante intimação:

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual:

(...)

§ 3º O disposto neste artigo será disciplinado em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:

I - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

(...)

§ 2º A multa de que trata o inciso I do caput será reduzida:

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo;

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo;

III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

IV - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa de que trata o inciso II do caput:

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e

II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

Verifica-se, portanto, que a intimação para retificação após o início do procedimento fiscal visa permitir ao contribuinte corrigir inexatidões, incorreções ou omissões existentes nas informações prestadas pelo fisco, beneficiando-se o sujeito passivo com a redução da multa aplicável em função dos erros cometidos na escrituração.

No caso da Escrituração Contábil Digital, aplicam-se as regras definidas na Instrução Normativa RFB 1.420/2013.

Conforme exposto pelo Auditor-Fiscal no Relatório Fiscal, é cabível a substituição da ECD, nos termos do disposto no art. 5º-A, caput, e §§ 1º e 2º.

A retificação da ECD prescinde de autorização da Receita Federal do Brasil, mas vincula-se aos requisitos dispostos no artigo acima citado, os quais, conforme a fiscalização, não foram observados.

Cabe destacar que o disposto na IN RFB 1.420/2013 reproduz o disposto no CTG 2001 (R3) do Conselho Federal de Contabilidade, que, em seus itens 15 e 16, dispõe:

15. Depois de autenticada pelo SPED, somente pode ser substituída escrituração contábil em forma digital que contenha erros que não possam ser corrigidos por meio da retificação de lançamento contábil extemporâneo, conforme previsto nos itens 31 a 36 da ITG 2000 – Escrituração Contábil. (Incluído pelo CTG 2001 (R3))

16. O cancelamento da autenticação e a apresentação da escrituração substituta somente podem ser efetuados mediante apresentação de Termo de Verificação para Fins de Substituição que os justifique, o qual deve integrar a escrituração substituta e conter, além do detalhamento dos erros que motivaram a substituição:

(a) a identificação da escrituração substituída;

(b) a descrição pormenorizada dos erros;

(c) a identificação clara e precisa dos registros que contenham os erros, exceto quando estes decorrerem de outro erro já discriminado;

(d) a autorização expressa para acesso do Conselho Federal de Contabilidade a informações pertinentes às modificações; e

(e) a descrição dos procedimentos pré-acordados executados pelos auditores independentes mencionados no item 19, alínea (b), quando estes julgarem necessário. (Incluído pelo CTG 2001 (R3))

Do narrado no Relatório Fiscal, verifica-se que a ECD substituta alterou totalmente a ECD anterior, modificando completamente o resultado positivo, com IRPJ e CSLL a pagar em dois trimestres, para prejuízo fiscal ao longo de todo o ano-calendário.

Uma das exigências para a admissão da ECD substituta é a descrição pormenorizada dos erros e dos registros com erros identificados.

Entretanto, tal exigência não apenas não foi atendida como a impugnante sobre ela não se manifesta em sua defesa. Cabe destacar que as Notas Explicativas elaboradas pela contadora que assina a ECD substituta não suprem a exigência.

Além disso, a solicitação do Auditor-Fiscal autuante para que o sujeito passivo enviasse os arquivos SPED ECF e Contribuições corrigidos não isenta a impugnante da obediência às exigências dispostas no art. 5º-A, caput, e §§ 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013.

A impugnante, entretanto, insurge-se apenas contra a exigência de assinatura de dois profissionais contábeis ou por 2 contadores, reputando-a como mera formalidade.

Entretanto, a exigência de dois profissionais de contabilidade ou 2 contadores, longe de ser mera formalidade, visa garantir a autenticidade e veracidade das informações ali prestadas, tendo em vista que tais informações devem traduzir a realidade das operações da sociedade, evitando-se, assim, que a ECD substituta seja validada apenas pelo profissional responsável por sua elaboração e que esteja a serviço da autuada, como se verificou no presente caso.

Quanto à fundamentação legal para a exigência em questão, a Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013 foi editada com base nas competências atribuídas ao Secretário da Receita Federal do Brasil, conforme disposto no art. 16 da Lei nº 9.779/1999:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Afirma, ainda, a impugnante que, ao desconsiderar a ECD substituta, o Auditor-Fiscal autuante violou o Princípio da Verdade Material.

Entretanto, as informações constantes da escrituração contábil, isoladamente, não constituem, por si só, verdade material.

A escrituração contábil faz prova em favor do contribuinte, nos termos dos arts. 923 e 924 do RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis.

Desta forma, não há que se falar em verdade material considerando que o contribuinte não logrou apresentar a documentação comprobatória dos fatos por ele alegados, em especial, a apuração de prejuízo fiscal ao longo de todo o ano-calendário fiscalizado.

Mantida, portanto, o lançamento de IRPJ e CSLL, efetuados com base na ECF transmitida em 23/09/2015, identificada pelo hash 61.28.0B.D0.07.CE.17.84.F8.01.00.CD.36.49.7E.09.06.F9.79.6D. (g.n.)

29. Sobre a exigência de assinatura de dois profissionais contábeis para apresentação de nova contabilidade digital, que substitua integralmente anterior, a Recorrente entende, ao afirmar que a primeira ECD apresentada, enviada em 23.09.2015, de hash: 61.28.0B.D0.07.CE.17.84.F8.01.00.CD.36.49.7E.09.06.F9.79.6D, e utilizada como parâmetro de lançamento pela Administração, também é assinada por um profissional contábil.

30. Tratam-se de situações absolutamente distintas.

31. A escrituração contábil original dever ser assinada pelo profissional responsável e habilitado perante o Conselho Federal de Contabilidade, todavia a substituição integral da escrituração societária, em especial pela relevância e efeitos jurídicos advindos da contabilidade, deve observar requisitos outros, que assegurem maior confiabilidade e segurança aos usuários dessas informações, por essa razão ela deve ser acompanhada dos seguintes requisitos, previstos no art. 5-A da então IN RFB nº 1.470, de 2013 (atual IN RFB 1.774, de 2017).

32. Dispõe o art. 5-A da IN RFB nº 1.470, de 2013, aplicável à época da apresentação da EDC substitutiva:

Art. 5º-A Depois de autenticados somente poderão ser substituídos os livros que contenham erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamentos extemporâneos, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016)

§ 1º O cancelamento da autenticação e a apresentação de ECD substituta somente poderão ser feitos mediante apresentação de Termo de Verificação para fins de Substituição que os justifique, o qual deverá integrar a escrituração substituta e conterá, além do detalhamento dos erros que motivaram a substituição: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016)

I - identificação da escrituração substituída; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016)

II - descrição pormenorizada dos erros; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016)

III - identificação clara e precisa dos registros que contêm os erros, exceto quando estes decorrerem de outro erro já discriminado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016)

§ 2º O Termo de Verificação para Fins de Substituição será assinado: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016)

I - pelo próprio profissional contábil que assina a escrituração substituta, quando a correção dos erros não depender de alterações de lançamentos contábeis, saldos, ou demonstrações contábeis, tais como, correções em termo de abertura ou de encerramento e na identificação dos signatários; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016)

II - por 2 (dois) profissionais contábeis, sendo 1 (um) deles contador, quando a correção do erro gerar alterações de lançamentos contábeis, de saldos ou de demonstrações não auditadas por auditor independente; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016)

III - por 2 (dois) contadores, sendo 1 (um) deles auditor independente, quando a correção do erro gerar alterações de lançamentos contábeis, de saldos ou de demonstrações que tenham sido auditadas por auditor independente. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016)

§ 3º São nulas as alterações feitas sem o Termo de Verificação para fins de Substituição de que trata o § 1º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1679, de 27 de dezembro de 2016) (g.n.)

33. Como se verifica, e corretamente abordado na r. decisão, a Recorrente não cumpriu nenhum dos dois requisitos essenciais para a substituição integral da EDC, quais sejam, (i) a identificação clara e precisa dos registros que contêm os erros, exceto quando estes

decorrerem de outro erro já discriminado e (ii) a apresentação de Termo de Verificação para fins de Substituição, assinada por dois profissionais contábeis, sendo um deles contador, quando a correção do erro gerar alterações de lançamentos contábeis, de saldos ou de demonstrações não auditadas por auditor independente.

34. Em resumo, a denominada ECD retificadora não pode ser considerada para quaisquer fins como documento válido.

35. Por essa, razão, não se trata de um ato valorativo da autoridade lançadora a sua não consideração, mas de efeito vinculante de não poder ser considerada por não observar os requisitos de validade, previstos na legislação.

36. Sobre a alegada não observância do princípio da verdade material, ressalte-se, primeiramente, que esse princípio é norma programática ao agente público para que este envide esforços para buscar elementos para o correto deslinde da lide, cujos elementos possam por ele ser buscados e não se encontram juntados ao processo.

37. No caso, as alegações do sujeito passivo não estão acompanhadas de provas que infirmem a ECD original, logo não se trata de aplicação do princípio da verdade material, mas de deficiente instrução probatória por parte da Recorrente, a quem compete comprovar suas alegações, nos termos do art. 373, do Código de Processo Civil, Lei nº 12.105, de 2015, de aplicação subsidiária ao processo de exigência tributária.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

38. Dessa forma, como não houve contestação expressa sobre os resultados apurados com base na ECD orginalmente entregue, por cumprir os requisitos de validade, produz os efeitos que lhe são próprios e, em especial, por não ter a Recorrente apresentado provas que infirmassem os resultados ali consignados, deve ser mantido o lançamento.

V – Solidarização Passiva

39. Foram responsabilizados solidariamente as sócias Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima com base no art. 124, II, do CTN e do ex-sócio e atual funcionário da Recorrente Bruno Rocha Santos, com base nos art. 124, I e art. 135, III, do CTN, conforme Demonstrativo de Responsáveis Tributários, anexo ao Auto de Infração (fls. 4/6).

40. Os recorrentes responsabilizados solidariamente alegam que não pode prosperar a responsabilização das sócias Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima, pois não agiram com dolo, culpa ou fraude e que o funcionário Bruno Rocha Santos não pode ser responsabilizado, pois é inverdade que ele seja beneficiário dos negócios praticados pelo contribuinte. Além disso, que Bruno Rocha Santos se retirou da sociedade em 05.10.2012 e, por essa razão, os cadastros bancários foram atualizados e não poderia ser responsabilizado pelos fatos praticados no ano-calendário 2014.

41. As sócias Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima, conforme consignado no Relatório Fiscal (fls. 14/27), são interpostas pessoas do ex-sócio e atual funcionário Bruno Rocha Santos.

42. Resta demonstrado que a sócia Liliane Pereira não possui capacidade econômico-financeira para adquirir as cotas da Recorrente, destaca-se o seguinte excerto do Relatório Fiscal:

Sra. Liliane Pereira Roza:

1. Foi admitida no quadro societário da Express Clean Serviços Ltda. (Razão Social anterior do contribuinte em epígrafe) em 28/02/2013, conforme 12ª Alteração Contratual. Consta na Cláusula segunda, que Nadja Simões Lins, CPF nº 018.558.845-00, possuía 63.000 cotas de capital e retirou-se da sociedade transferindo todas as suas cotas para a sócia recém-admitida, Liliane Pereira Roza, recebendo como pagamento a importância de R\$ 63.000,00 (sessenta e três mil reais) em moeda corrente;

2. Somente apresentou DIRPF - Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - nos anos-calendário 2012 e 2013. Na DIRPF do ano-calendário 2013, ano de ingresso no quadro societário da empresa, conforme item 1 acima, informou como rendimentos recebidos os da empresa PROMEDICA PROTECAO MEDICA A EMPRESAS, CNPJ nº 15.214.919/0001-55, no valor de R\$ 1,00 (um real), e como bem as cotas de capital adquiridas da empresa, no valor de R\$ 63.000,00, sem, contudo, informar a origem do recurso utilizado na citada aquisição;

3. Em consulta ao CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais, verificamos que Liliane consta como empregada da Vitalmed Serviços de Emergência Med. Ltda., desde o agosto de 2010, e recebeu mensalmente no ano calendário 2014 cerca de R\$ 847,00 (oitocentos e quarenta e sete reais);

Resumo das Declarações Imposto de Renda Pessoa Física-DIRPF:

Ano/Exercício	Rend. Recebidos de PF	Rend. Recebidos de PJ	Lucros e Dividendos Recebidos (Express Clean atual Confiança)	Parcela Isenta de Proventos de aposentadoria	Bens e Direitos	Dívida e Ônus
2011/12	Não apresentou de DIRPF					
2012/13	24.211,00	8.176,11	0,00	0,00	0,00	0,00
2013/14	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2014/15	Não apresentou DIRPF					
2015/16	Não apresentou DIRPF					
2016/17	Não apresentou DIRPF					
2017/18	Não apresentou DIRPF					

43. O mesmo se verifica em relação à sócia Raimunda Cerqueira Lima:

Sra. Raimunda Cerqueira Lima

1. Apresentava-se no ano anterior ao seu ingresso como sócia na empresa, 2011, na condição de dependente na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF - do seu filho Luiz Ricardo Teixeira Freitas, com CPF nº 777.145.635-91, sem que o declarante tenha informado qualquer bem ou rendimento auferido pela dependente nesse ano.

2. No ano-seguinte, em 2012, também constou da DIRPF do filho, que novamente nada informou sobre possíveis rendimentos ou bens de sua mãe, em que pese, a Sra. Raimunda, em novembro desse ano, ter ingressado no quadro societário da fiscalizada, cujo faturamento no ano anterior foi de aproximadamente 8 milhões de reais e no ano do ingresso ter alcançado mais de 35 milhões de reais. Ocorre que, em relação a esse mesmo ano, foi retificada a DIRPF do filho para exclusão da dependente e apresentada

outra tendo a Sra. Raimunda como declarante. Nessa declaração, os bens e direitos restringiam-se a R\$ 27.000,00, referentes as cotas de capital do sujeito passivo, e, em dívidas, consta um empréstimo contraído junto ao Sr. Bruno Rocha Santos, no mesmo valor.

3. Em 2013, com quase um terço do capital de uma empresa que faturou nesse ano pouco mais de 20 milhões, a Sra. Raimunda informou em sua DIRPF rendimentos de pouco mais de 8 mil reais.

4. No ano-calendário 2014, ano da fiscalização, a Sra. Raimunda novamente nada declarou de rendimentos da pessoa jurídica, em que pese esta ter faturado quase 45 milhões de reais nesse ano.

Resumo das Declarações Imposto de Renda Pessoa Física-DIRPF:

Ano/Exercício	Rend. Recebidos de PF	Rend. Recebidos de PJ	Lucros e Dividendos Recebidos (Express Clean atual Confiança)	Parcela Isenta de Proventos de aposentadoria	Bens e Direitos	Dívida e Ônus
2011/12 (Dependente)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2012/13	20.164,00	0,00	15.000,00	2.488,00	27.000,00	27.000,00
2013/14	0,00	8.136,00	0,00	0,00	27.000,00	27.000,00
2014/15	48.818,49	8.688,00	0,00	0,00	196.406,75	34.082,69
2015/16	53.876,39	10.244,00	0,00	0,00	510.652,37	42.902,70
2016/17	0,00	10.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2017/18	0,00	0,00	0,00	12.181,00	2.173,67	14.708,47

44. Destaca-se ainda os seguintes pontos comuns a ambas sócias formais:

Em 2014 houve aumento de capital da empresa por meio da 13^a Alteração Contratual que passou de R\$ 90.000,00 para R\$ 450.000,00. As participações nas cotas da empresa após alteração ficaram distribuídas da seguinte forma:

- Liliane Pereira Roza – 315.000 cotas – 70%
- Raimunda Cerqueira Lima – 135.000 cotas – 30%

Na 15^a Alteração Contratual assinada em 02/01/2015, Liliane Pereira Roza cedeu e transferiu à Raimunda Cerqueira Lima suas 315.000 cotas no valor de R\$ 315.000,00, passando Raimunda a ser empresária individual. Com o recebimento destas cotas, o patrimônio declarado saltou de zero em 2012 cerca de R\$ 500.000,00 em 2015.

A alteração do Nome Empresarial de Express Clean Serviços EIRELI para Confiança Serviços e Soluções em Mão de Obra EIRELI ocorreu por meio da 17^a Alteração Contratual assinada em 19/05/2015.

Dos perfis citados, percebe-se, as supostas sócias da fiscalizada não possuíam, a época e seus ingressos no quadro societário, capacidade financeira para a aquisição do capital de uma empresa que faturava milhões de reais.

Ademais, com vista a obter outros esclarecimentos acerca da participação de Raimunda Cerqueira na empresa, encaminhamos a mesma, via postal, por AR, Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos, cuja ciência ocorreu 22/10/2018, no qual solicitamos a apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovem as origens dos recursos utilizados nas aquisições das cotas da empresa CONFIANÇA - SERVIÇOS E SOLUÇÕES EM MAO DE OBRA EIRELI, CNPJ 01.030.016/0001-00, ocorridas nos anos calendário 2012, 2013, 2014 e 2015.

Em resposta assinada em 26/10/2018, informa que tomou conhecimento “da questão” em 24/10/2018, ocasião em que recebeu do porteiro do prédio, e requer a renovação do prazo de atendimento por mais 10 (dez) dias, além da nulidade do Termo de Início do

Procedimento Fiscal e que seja remetido a autoridade competente em Salvador/BA. A resposta ao Termo de Diligência Fiscal não foi apresentada até a presente data.

Já os fatos e elementos que nos permitiram concluir que o Sr Bruno Rocha Santos é o verdadeiro proprietário da empresa, trataremos no tópico a seguir, onde o incluímos como sujeito passivo solidário.

45. A autoridade fiscal entendeu que as duas sócias de direito Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima, são interpostas pessoas do sócio de fato Bruno Rocha Santos, atuaram de forma direta, individual ou conjuntamente, com outras pessoas, para a prática dos atos que resultaram na situação que constitui o fato gerador sonegado, como por exemplo a assinatura de contratos, respostas às intimações fiscais e nas aberturas de contas bancárias, com objetivo de proteger o patrimônio do real beneficiário do sujeito passivo.

46. O art. 124 do CTN tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

47. Como referido, as sócias de direito foram responsabilizadas com base no art. 124, II, do CTN.

48. A responsabilização com base do art. 124, I, do CTN está condicionada a pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

47. O referido dispositivo não tem efeito extensivo para incluir qualquer pessoa que tenha simples interesse econômico no fato gerador, como ocorre, por exemplo, com eventual sócio que recebe de boa-fé os resultados majorados em decorrência do descumprimento da legislação tributária pela companhia investida.

48. Por outro lado, inexistindo boa-fé, isto é, havendo concorrência para o fato que resultou em evasão tributária, resta configurada a situação prevista no art. 124, I, do CTN.

49. No caso concreto, a responsabilização se deu pelo inciso II do art. 124 do CTN, isto é, responsabilizar aquelas pessoas que a lei expressamente designou.

50. Resta evidente que houve erro de capitulação legal, pois não há menção de lei que atribua expressamente a responsabilização das sócias de direito, note-se, não há referência ao art. 135, III, do CTN, que trata de solidarização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

51. Ainda que fosse indicada a capitulação legal não seria o caso de responsabilização solidária das pessoas físicas, sócias Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima, em especial por restar comprovado que eram interpostas pessoas do real proprietário da empresa atuada e, embora tenham atuado, ainda que por omissão, para a conduta que motivou a

autuação, não se vislumbra, e não há provas específicas em relação a elas, no sentido de que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

52. Dessa forma, devem ser exoneradas do polo passivo as pessoas físicas Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima, que figuram como sócias de direito da empresa autuada.

53. Situação diversa é a do funcionário e ex-sócio Bruno Rocha Santos, trazido ao polo passivo com base nos art. 124, I e art. 135, III, do CTN.

54. Além de se valer de interpostas pessoas sem capacidade econômico-financeira para ocultar o real sócio da autuada, conforme se verifica na Declarações de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (fls. 4.631/4.651).

55. Além disso, era gestor financeiro da autuada, seja por figurar no polo ativo de operações de mútuo diretamente ou via empresas das quais é sócio (Parceiro Corretora de Seguros Ltda e BRS Empreendimentos e Participações Ltda), conforme Relatório Fiscal (fls. 14/27), mas, principalmente, por ser o responsável ou procurador por operar as contas bancárias da autuada junto ao Banco Bradesco (contas nº 1172-234087 e 3326-483788), Banco Itaú (conta nº 7421-118600) e Kirton Bank (conta nº 2010-20101276251) durante o período fiscalizado, conforme referido na r. decisão e não contestado na peça recursal.

56. Não restam dúvidas que a pessoa física Bruno Rocha dos Santos saiu formalmente do quadro societário da autuada e foi, ato contínuo, contratado por essa, mas de forma insólita e inusual, permaneceu sendo o gestor financeiro da Recorrente. Ou seja, as novas sócias, sem capacidade econômico-financeira, por evidente, não exerciam as funções efetivas de sócio-administrador.

57. Não apenas correta, mas imperioso o reconhecimento do fato que Bruno Rocha dos Santos é o sócio de fato da Recorrente e, portanto, por agir contrário a lei, em especial com o intuito de sonegar, mediante a entrega de DCTF zeradas de forma reiterada (fls. 4.558/4.585), deve ser responsabilizado solidariamente com o sujeito passivo principal, nos termos do art.135, III, do CTN.

58. Sob o prisma do art. 124, I, do CTN, também resta demonstrado que o sócio de fato, Bruno Rocha dos Santos, atuou de forma ativa para a prática dos atos, que objetivaram o resultado de esquivar-se das obrigações que lhe seriam imputadas.

59. O art. 124, I, do CTN se refere a interesse comum, o interesse comum do responsável solidário e do contribuinte consistia em preencher as DCTF zeradas e com isso evitar a execução fiscal das dívidas e eventual redirecionamento dessas para o patrimônio do sócio, em razão da implicação do art. 135, III, do CTN.

60. Nesse aspecto, manifestou-se a 1^a Turma da CSRF:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ASPECTOS ECONÔMICO E JURÍDICO.

São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o pólo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN.

(Acórdão nº 9101-003.379, sessão de 05.02.2018, relator André Mendes de Moura)

61. Destaca-se do referido Acórdão o percutiente voto proferido pelo então Conselheiro André Mendes de Moura:

É fato que a expressão "interesse comum" disposta no art. 124, inciso I do CTN deve ser analisada com bastante prudência:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Não se pode ignorar que o interesse econômico, por si só, não se mostra suficiente para a inclusão das pessoas físicas dos presentes autos no pólo passivo da relação obrigacional tributária. Também há que restar demonstrado o vínculo jurídico, consubstanciado na atuação em conjunto, concorrente, que se amolda à hipótese de incidência prevista na norma tributária.

E a atuação em conjunto pode se materializar de diversas maneiras, dentre as quais no caso tratado nos presentes autos, no qual se demonstra claramente que os sócios de fato valeram-se de artifícios para se esquivar das obrigações tributárias, com utilização de elementos fictícios e ardilosos.

[...]

Restou comprovada nos autos, para além de qualquer dúvida, a participação ativa, individual e concatenada dos quatro responsáveis solidários na prática dos ilícitos tributários que foram descobertos no escopo da rumorosa operação "Grandes Lagos", que desbaratou um esquema de sonegação de bilhões de reais e que envolveu dezenas de empresas relacionadas à atividade frigorífica.

[...]

Todos, mediante articulação dolosa, concorreram para promover o ilícito tributário, como bem concluiu a autoridade lançadora:

Vale reproduzir a clássica lição de Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do CTN¹:

"É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado".

A descrição dos fatos e a análise das provas colacionadas pela fiscalização parecem-me mais do que suficientes para reconhecer o interesse jurídico dos responsáveis solidários nos atos que ensejaram a obrigação tributária, apto a atrair a solidariedade prevista no artigo 124, I, do CTN.

¹ Compêndio de Legislação Tributária, Edições Financeiras, 3.^a ed, p 67

Ademais, está comprovado que o estratagema ilícito utilizado trouxe-lhes vantagens econômicas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, sendo irrelevante, na espécie, o fato de que os valores sonegados não circularam por contas de sua titularidade, quando restou comprovado que os negócios eram por eles praticados e também os tinham como beneficiários.

Enfim, não há que se falar que seria necessária a aplicação do art. 135, inciso III do CTN, caso em que a responsabilidade dirige-se a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, ou seja, pessoas com poder de gestão dentro da autuada. O art. 124, inciso I do CTN já se mostra suficiente, por si só, para a manutenção no pólo passivo das pessoas físicas alocadas nas empresas envolvidas na construção deliberadamente concebida para enganar o Fisco.

62. Diante disso, correta a manutenção do sócio de fato, Bruno Rocha dos Santos, no polo passivo da relação tributária, por interesse comum a situação que resultou no fato que ensejou a exigência tributária e por ter agido, na condição de sócio-administrador de fato, contra a lei, nos termos dos art. 124, I, e art. 135, III, do CTN.

VI – Qualificação da multa

63. A Recorrente e o Responsáveis Solidários defendem que inexistiu fraude que justifique a qualificação da multa e que a multa em percentual de 150% tem caráter confiscatório. Requer, ao final, a aplicação da multa de ofício de 75%.

64. A identificação da omissão se deu a partir do cruzamento da ECD/DCTF e as DIRFs apresentadas por terceiros, que no entendimento da Fiscalização caracterizaria sonegação e fraude, nos termos dos arts. arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, fato que atrairia a aplicação da multa qualificada, conforme previsto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

65. A autoridade julgadora de primeira instância manteve a multa qualificada por entender que ficou caracterizada a interposição de pessoas na administração da impugnante, a qual consiste em modalidade subjetiva de simulação, com o objetivo de ocultar o verdadeiro interessado em um ato jurídico.

66. Registre-se que, não obstante ter apurado resultado tributável na sua escrituração comercial, o sujeito passivo, cujos sócios de direito, eram interpostas pessoas, apresentou DCTFs zeradas, com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador e, em especial, suas circunstâncias materiais (art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964).

67. Correto, portanto, o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância, pois não resta dúvida que a interposição de pessoa, que tem como objetivo ocultar de forma simulada e intencional o beneficiário final da pessoa jurídica, se subsume ao previsto na Lei nº 4.502, de 1964:

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 principal 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 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 nos arts. 71 e 72.

68. Por fim, alega a recorrente que a multa de ofício tem caráter confiscatório. Fundamenta sua posição no art. 150, IV, da Constituição Federal.

69. No que concerne à alegação de cobrança confiscatória, cumpre considerar que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

70. Sobre esse ponto, ressalte-se não compete ao julgador administrativo afastar texto expresso de lei, visto que as leis têm como atributo presunção de constitucionalidade e que, afastar seus efeitos é competência exclusiva do Poder Judiciário.

71. Além disso, como referido, a aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal e, conforme Súmula CARF nº 2, bem como do art. 26-A do Dec. 70.235/72, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

72. Por todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário do contribuinte e dos responsáveis solidários, para afastar do polo passivo as sócias de direito, Liliane Pereira Roza e Raimunda Cerqueira Lima, e por manter integralmente a exigência tributária relativa ao IRPJ e a CSLL, com imputação da multa de 150% e manutenção no polo passivo o sócio de fato, Bruno Rocha dos Santos, nos termos dos art. 124, I, e art. 135, III, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Iágalo Jung Martins

Fl. 22 do Acórdão n.º 1301-006.532 - 1^a Sejul/3^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo nº 10510.725280/2018-01