



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

Processo n° 10530.725536/2015-91
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-002.255 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2018
Matéria IRPJ E RELEXOS - OMISSAO DE RECEITAS
Recorrentes MINDOM PROMOTORA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECLARAÇÕES INEXATAS. “DCTF ZERADA”. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DIFERENÇA.

Comprovada a inexatidão das declarações transmitidas, notadamente o fato da DCTF “ter sido zerada”, cabível o lançamento de ofício dos tributos incidentes sobre a receita omitida.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. “DCTF ZERADA”. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada.

O não pagamento de tributo, a não apresentação de declaração ou a apresentação de declaração inexata, por si só, não revelam condutas dolosas. Tratam-se, na verdade, de situações típicas que ensejam a aplicação da multa de ofício de 75% (e não 150%), nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIA ADMINISTRADORA. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária dos s[ócios], ainda que com poderes de gestão.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme Súmula CARF nº 28.

IRPJ. REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa decorrente dos mesmos elementos e fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento aos recursos voluntários, para fins de: (i) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%; e (ii) afastar a responsabilidade solidária da Sra. Andreia Alano Carcavilla. Vencidos os conselheiros: José Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Ester Marques Lins de Sousa que negavam provimento aos recursos voluntários. E, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 29/06/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 2/79) que exigem IRPJ e Reflexos, acrescidos de juros e multa qualificada, referentes aos anos calendários de 2011 e 2012, em razão da fiscalização ter constatado a existência de *receita escriturada e não declarada*.

De acordo com o TVF (fls. 81/88):

1. DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Contribuinte organizado sob tipo jurídico SOCIEDADE LIMITADA tendo como objeto a exploração de atividades de intermediação financeira, correspondente bancário e financiamento de veículos, conforme declarado em contrato social. Perante a Receita Federal, constam do cadastro CNPJ os CNAEs 66.19-3-99 (Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificadas anteriormente) e 66.19-3-05 (Operadoras de cartões de débito) para as atividades econômicas principal e secundária, respectivamente.

Quanto à tributação e declarações fiscais, temos:

a) AC 2011: De acordo com a DIPJ transmitida em 24/09/2012 (ND: 0001515558), o Contribuinte optou pela forma de tributação do Lucro Presumido com escrituração em Livro Caixa, tendo declarado Receita Bruta de 34.080.160,67. O DACON foi apresentado "zerado". Em DCTF não constam confissões de débitos para o IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

b) AC 2012: A DIPJ transmitida em 11/06/2013 (ND: 0000293910) informa tributação pelo Lucro Presumido com escrituração contábil e foi apresentada "zerada". O DACON foi apresentado igualmente "zerado". Em DCTF também não constam débitos confessados de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. [...]

3. DAS INFRAÇÕES

3.1. RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA NAO DECLARADA - RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Trata a presente infração acerca da constatação de que tributos incidentes sobre receitas escrituradas pelo Contribuinte em seus livros contábeis/fiscais não foram devidamente confessados em DCTF. Omissão de Receitas apurada em consequência da divergência verificada entre os valores de tributos (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS) calculados sobre a receita bruta escriturada nos livros contábeis/fiscais e aqueles confessados em DCTF.

3.1.1 DA RECEITA BRUTA

Modo geral, a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

Diante disso, apresentados os livros Diário e Razão, anocalendarário 2011, e os Livros Caixa e Prestação de Serviços, anocalendarário 2012, elaboramos a tabela abaixo explicitando mensalmente a Receita Bruta auferida pelo Contribuinte: [...]

3.1.2. DAS RETENÇÕES NA FONTE

Conforme relatórios do Sistema DIRF (Resumo do Beneficiário - Detalhamento Mensal), identificamos retenções na fonte em benefício do Contribuinte.

O detalhamento dos valores de tributos retidos é encontrado nos ANEXO III e IV. [...]

3.1.4. DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A LANÇAR

Feitas as necessárias e suficientes intimações, constatações e considerações, elaboramos as tabelas abaixo nas quais são

evidenciados os valores "a lançar" dos tributos, decorrentes das atividades do Contribuinte: [...]

A conduta relatada foi enquadrada como ato doloso tendente a impedir o conhecimento dos fatos geradores pelas autoridades competentes, o que ensejou a qualificação da multa de ofício (de 75% para 150%), bem como a lavratura de termo de sujeição passiva aos sócios da empresa, Srs. Jorge de Souza Pereira e Andreia Alano Carcavilla.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 3.868/3.895). Argumenta, em resumo, que:

(i) a infração constatada teria sido sanada por meio de entrega de DIPJ Retificadoras, transmitidas logo no início do procedimento fiscal;

(ii) nos anos objeto da autuação a empresa só teria prestado serviços a bancos, de modo que por isso todas as notas fiscais teriam sido emitidas contra eles e, "*por obviedade legal, todos os valores que a impugnante recebeu foram integralmente auditados e sobre estes, deveriam ter incidido os respectivos impostos, em especial aqueles adstritos às retenções legais*";

(iii) a multa aplicada, além de abusiva, viola os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. A qualificação teria sido indevida porque não houve nenhuma intenção de fraudar tampouco má-fé por parte do contribuinte; e

(iv) não haveria provas nos autos de que os sócios Andreia Alano Carcavilla (sócia administradora) e Jorge de Souza Pereira (sócio quotista) agiram com "dolo, abuso de poder ou fraude".

A solidária Andreia Alano Carcavilla também apresentou defesa (fls. 3.937/3.960). Reitera os mesmos argumentos já expostos na impugnação do devedor principal e esclarece que teria se retirado da sociedade em 19/12/2012. Depois de sua saída, não mais teria participado das atividades da empresa e não continuou a atuar no segmento.

Ademais, não teria havido intenção de fraudar o fisco, o que se percebe "*com a correta informação contida nos livros razão e caixa*". As retenções efetuadas pelos bancos, únicos beneficiários dos serviços prestados pela contribuinte, ratificam a ausência de interesse de lesar a fiscalização.

Registra, por fim, que o conceito de infração à lei ou ao contrato não abrangeria o mero inadimplemento da obrigação tributária e que não teria sido demonstrado nenhum comportamento que evidencie "dolo, abuso de poder ou fraude".

Por meio do despacho de fls. 3.968, foi certificado que não houve manifestação do responsável solidário Jorge de Souza Pereira.

Em seguida outro despacho (fls. 3.971) foi emitido, certificando-se expressamente que os Autos de Infração são de "declaração inexata", e não de "omissão de receitas", razão pela qual os lançamentos de PIS e COFINS foram apartados, restando a discussão deste processo aos créditos tributários de IRPJ e CSLL.

A impugnação da contribuinte Mindom (devedora principal) foi julgada improcedente e da responsável solidária Andreia Alano Carcavilla foi julgada parcialmente procedente. A decisão (fls. 4.000/4.007) recebeu a seguinte ementa:

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA. APRECIÇÃO. As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País, sendo-lhes defeso apreciar arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de normas regularmente editadas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. LEGITIMIDADE. O sujeito passivo contribuinte não tem legitimidade para apresentar impugnação em nome do responsável solidário.

IMPOSTO DEVIDO. FALTA DE DECLARAÇÃO EM DCTF.

Comprovada a falta de declaração em DCTF do imposto de renda devido, apurado com base nos assentamentos contábeis e fiscais da pessoa jurídica, cabe o lançamento de ofício do montante não declarado.

[...]

MULTA DE OFÍCIO. FATO GERADOR. INTENÇÃO DE OCULTAR DO FISCO. QUALIFICAÇÃO. Restando evidenciada a conduta do contribuinte no sentido de ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador, qualifica-se a multa de ofício, consoante previsão do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. Os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis solidários pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte as impugnações, para: a) manter integralmente o crédito, e b) confirmar as imputações de responsabilidade; sendo que a responsabilidade da Sra. Andreia Alano Carcavilla fica limitada ao crédito relativo aos fatos geradores anteriores a 19.12.2012.

Submete-se a exclusão parcial de responsabilidade da Sra. Andreia Alano Carcavilla à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, esclarecendo-se que, tão somente quanto a este aspecto, o acórdão só será definitivo após a manifestação daquele órgão.

Cientificados, tanto o devedor principal quanto a solidária apresentaram recursos voluntários (fls. 4.020/4.055 e 4.057/4.089, respectivamente), os quais, em síntese, reiteram as razões constantes das peças de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

Os recursos voluntários interpostos pelo devedor principal e pelo responsável solidário atendem os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Do não pagamento dos tributos incidentes sobre as receitas escrituradas

Foi constatada “omissão de receitas” apurada em consequência da divergência verificada entre os valores de tributos (IRPJ e Reflexos) calculados sobre a receita bruta escriturada nos livros contábeis/fiscais apresentados pelo contribuinte e aqueles confessados em DCTF (“zerada”), diminuída do valor dos tributos retidos na fonte da contribuinte.

A Recorrente, porém, afirma que confessou os débitos por meio de DIPJ Retificadoras entregues antes do encerramento da ação fiscal, como forma corretiva de erro formal promovido por funcionário terceirizado. Tal erro se torna ainda mais evidente diante do fato de que as receitas são provenientes de serviços prestados a bancos, cuja remuneração foi submetida à tributação na fonte.

A decisão de primeira instância assim se manifestou sobre a controvérsia:

8. Verificou-se, nada obstante terem sido escrituradas receitas brutas nos montantes de R\$ 40.573.374,49 e R\$ 63.979.200,71 (vide quadro da fl.83), nos anos calendários de 2011 e 2012, respectivamente, e de ter-se optado pela apuração de lucro presumido nesses anos, não houve pagamento de tributos, tampouco confissão de débitos em DCTFs — apresentadas zeradas — ou de sua declaração em DIPJs, que também foram apresentadas zeradas.

9. O fato de terem sido apresentadas DIPJs retificadoras, informando os valores do imposto e da contribuição, em nada altera a situação, pois que não supre a referida falta; ou seja, o não pagamento do imposto e da contribuição, que deveriam ter sido calculados com base na receita bruta, persiste.

10. A responsabilidade por infração só é afastada pela denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo devido, consoante art. 138 do CTN¹, o que efetivamente não ocorreu:

¹ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

além de as DIPJ retificadoras terem sido apresentadas após o início do procedimento fiscal, não houve pagamento do IRPJ e da CSLL. Baldada assim a afirmação de que a incorreção nas DCTF e DIPJ tratava-se de equívoco.

11. Descabido também o intrincado argumento do item 3.2. Ora, com efeito os tomadores de serviços efetuaram as devidas retenções na fonte, que, aliás, foram consideradas no lançamento. Não quer isso significar todavia não mais havia obrigação de apurar-se o IRPJ e a CSLL, com base na receita bruta auferida.

12. De sorte que não há acordar com as razões da defesa.

Em primeiro lugar, cumpre notar que, uma vez comprovada a inexatidão das declarações apresentadas pelo contribuinte, notadamente o fato das DCTF terem sido “zeradas”, cabível o lançamento de ofício dos tributos incidentes sobre a receita escriturada e omitida.

A autoridade fiscal, em posse dos valores das receitas registradas em Livros Caixa entregues pela própria contribuinte, calculou os tributos devidos e, em seguida, deduziu os tributos retidos na fonte.

Ressalte-se que nenhum erro ou equívoco no cálculo foi demonstrado pela Recorrente, que inclusive transmitiu DIPJ Retificadoras reconhecendo os débitos.

A entrega das DIPJ Retificadoras após o início do procedimento fiscal, ainda mais desacompanhada de prova do pagamento dos tributos ali informados, ao contrário do que quer fazer crer a Recorrente, não impede a cobrança de ofício dos montantes que deixaram de ser recolhidos com incidência de multa de ofício e juros.

Nesse sentido dispõe a Súmula CARF nº 33: *a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.*

A cobrança do IRPJ e CSLL sobre as receitas omitidas pelo contribuinte, portanto, é procedente.

Da multa qualificada

A qualificação da multa (de 75% para 150%), que foi mantida pela decisão recorrida, foi assim motivada:

[...], obtivemos junto ao Contribuinte cópias dos livros Diário e Razão, ano-calendário 2011, e Livros Caixa e Registro de Serviços, ano-calendário 2012.

Comparando-se os valores de receitas escriturados nos livros com aqueles declarados pelo Contribuinte à Receita Federal (DIPJ, DCTF e DACON), constatamos divergências entre os mesmos, conforme demonstrado nas tabelas abaixo:

[...]

Quando nos detemos sobre uma das obrigações acessórias do Contribuinte, qual seja, a de declarar em DIPJ os seus verdadeiros valores de movimentação comercial e apurar os tributos devidos, confessando-os em DCTF, o Contribuinte simplesmente furta-se a isso, optando por apresentá-las "zeradas" ou com incorreções. De mesma forma, o Contribuinte informa à administração tributária valores incorretos de receitas no DACON.

É clara a intenção dolosa do Contribuinte, quando percebemos que o mesmo, referente ao ano-calendário 2011, apesar de declarar em DIPJ uma receita bruta próxima ao valor escriturado e apurar o IRPJ/CSLL devidos, sequer recolhe espontaneamente R\$ 1,00 de tributo. Quanto ao ano-calendário de 2012, a intenção torna-se mais clara ainda, já que nem ao menos declarou sua receita bruta em DIPJ ou DACON, optando por apresenta-las "zeradas", numa evidente e manifesta vontade de impedir o conhecimento da administração fazendária quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Outro ponto que demonstra a intenção dolosa do Contribuinte diz respeito às informações prestadas em DCTF, quando o mesmo expressamente declara ausência de débitos para todos os meses dos anos-calendário 2011 e 2012.

A infração apurada no presente Lançamento de Ofício tem seu fundamento em elementos materiais significativos (livros fiscais) que fazem prova do que demonstram. Não há dúvidas de que o Contribuinte tenha praticado atos de comércio e, conseqüentemente, auferido receitas. As receitas brutas auferidas são vultosas, não podendo o Contribuinte alegar pretenso esquecimento de declará-las e corretamente confessar seus débitos.

A diferença entre as receitas auferidas e as declaradas demonstram-se severas e não se deve olvidar que estamos diante de uma conduta praticada reiteradamente nos dois anos-calendário, afastando, de pronto, a alegação de "erro escusável".

Frente aos fatos (informações incorretas, valores expressivos e prática reiterada), não se pode admitir outra hipótese que não seja a de que ele, Contribuinte, tentou sim impedir de forma dolosa que as autoridades fazendárias tomassem conhecimento da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, conforme definido no artigo 71 da Lei n. 4.502/64.

Posto isso, aplicou-se a multa de ofício qualificada.

Como se nota, houve qualificação da multa pelo fato da Recorrente ter apresentado a DIPJ e a DACON com inexatidões e a DCTF com informações "zeradas", o que caracterizaria, no entender das autoridades julgadoras (cf. decisão – fls. 4.004 – item 15), *intenção de fraudar o fisco, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e subsunção à conduta do art. 71 da lei nº 4.502, de 1964.*

De acordo com o artigo 44, I e § 1º, 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.***

Verifica-se, assim, que, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, a multa de ofício é a ordinária, de 75%. Caso, porém, a conduta do contribuinte seja passível de enquadramento nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, a multa em questão deve ser qualificada para 150%.

Convém observar que os percentuais a título de multa de ofício (75% e 150%) possuem base em lei. Neste contexto, atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente entende violados, tais como o do não confisco, razoabilidade e proporcionalidade, cumpre frisar que este Conselho é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2), razão pela qual falece ao presente julgador competência para tal análise.

Nesse caso concreto, a qualificação da multa foi enquadrada no artigo 71, *in verbis*:

Artigo 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.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Tratam-se dos ditos atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“Caixa 2”), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas previstas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, prescindindo do elemento dolo à sua caracterização.

Os ensinamentos da Conselheira Livia De Carli Germano (relatora designada para redigir o voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9101-002.189, em Sessão de 21 de janeiro de 2016), são esclarecedores:

*“Como ensina Brandão Machado, na noção de **dolo** se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um **ilícito** (“Um caso de elusão de imposto de renda”. In: *Direito Tributário Atual*, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209). [...]*

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito.

*Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que **afronte norma que proíba ou obrigue**, ou seja, **contrarie uma norma imperativa**, praticando assim um **ato típico**.*

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada.

Em outro julgado da CSRF, a multa qualificada foi afastada justamente em razão da ausência de comprovação dos elementos do dolo. Veja-se a ementa do julgado referido:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência de fraude ou do evidente intuito desta caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (Acórdão 9101-01.402. Sessão de 17 de julho de 2012).

O ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: **(i) elemento objetivo**, que corresponde propriamente ao ilícito tributário (não pagamento,

pagamento a menor ou postergação de pagamento de tributo); e **(ii) elemento subjetivo**, identificado pelo conhecimento prévio de utilização de atos ou negócios ilícitos para reduzir ou não pagar tributos, isto é, *dolo específico*.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), elemento que dá azo à qualificação da multa.

Não se pode, portanto, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário com a intenção em praticá-lo (*dolo*), conforme, aliás, prescrevem as Súmulas do CARF nºs 14 e 25:

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

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Consolidou-se, assim, o entendimento de que a omissão de receita, por si só, não é causa de multa qualificada.

Nesse ponto, discordo que o não pagamento de tributos apurados e escriturados pelo contribuinte, mas não informados corretamente nas declarações entregues ao fisco, constitui prova de dolo, fraude ou sonegação.

Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo, o que é diferente do seu não pagamento.

Nessa situação particular, não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida simulada ou fraudulenta por parte dos Recorrentes.

Pelo contrário, os valores considerados receitas omitidas foram lançados nos livros contábeis e fiscais da própria empresa, livros estes que foram espontaneamente entregues por ela ao fisco em atendimento à fiscalização. E, diga-se, foi a partir da contabilidade entregue pela Recorrente que a fiscalização constatou a irregularidade que imputou à empresa.

Em nenhum momento a Recorrente negou que auferiu tais receitas, tendo, inclusive, retificado as DIPJ após o início da ação fiscal.

Ademais, merece atenção o fato de que foi a conduta da Recorrente de não declarar e pagar tributos mesmo tendo sofrido considerável quantia a título de retenção por serviços prestados que acabou atraindo uma fiscalização.

Ainda que a contribuinte, ao não pagar tributos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral, esta conduta não constitui ato simulado ou fraudulento, ou seja, não caracteriza dolo.

Não há dúvidas de que o contribuinte, ao não recolher impostos e não declará-los, cometeu um ilícito tributário, mas daí a afirmar que houve dolo, entendendo existir uma enorme distância.

Outro fato que chama atenção nesses autos é que o ilícito tributário praticado - de não declarar tributos - possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, a seguir transcrito.

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;

Como se percebe, o não pagamento de tributos e a apresentação de declaração inexata são hipóteses tipificadas que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa.

Assim também já decidiu o CARF, conforme atesta a ementa abaixo:

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IMPOSTO NÃO CONSIGNADO SEGUNDO A INDICAÇÃO DOS REGISTROS FISCAIS - INFORMAÇÃO INSUFICIENTE. Cabível o lançamento de ofício com a respectiva multa ao percentual de 75%, quando a Fiscalização verifica que o sujeito passivo apresenta Declaração de Rendimentos sem a consignação das receitas por ele apuradas nos seus registros contábeis. (Acórdão 103-21.676 . Data da decisão: 09/07/2004).

A própria Receita Federal, quando do despacho de fls. 3.971, enquadrou os fatos ora em análise na hipótese de "declaração inexata". Veja:

2. Examinando-se as peças processuais, verifica-se que, consoante descrito pela autoridade lançadora, tanto nos autos de infração quanto no Relatório Fiscal (fls. 81/123), a irregularidade tributária consistiu na falta de declaração, em DCTF, de valores de tributos calculados com base nas receitas escrituradas nos livros contábeis e fiscais.

3. Caracterizou-se, portanto, hipótese de declaração inexata, e não de omissão de receitas, já que estas estavam escrituradas. Tem-se, assim, que os lançamentos da CSLL, do PIS e da Cofins, embora se alicercem nos mesmos elementos de prova, não são decorrentes (reflexos) do lançamento do IRPJ. Por conseguinte, devem ser apartados os autos relativos ao PIS e à Cofins, para que formem um processo distinto do atinente ao IRPJ e à CSLL, na forma do art. 2º, I, "a" e "b", da Portaria RFB nº 354, de 11 de março de 2016.

4. Isto posto, encaminhe-se para as providências ora solicitadas.

Concordo com esse racional, ou seja, trata-se de caso de declaração inexata, sem caracterização de dolo, razão pela qual a multa de ofício aplicável é a de 75%, e não a de 150%.

Da responsabilidade solidária

A fiscalização assim justificou a responsabilização solidária imputada aos sócios:

Por prestarem informações falsas à administração fazendária, com clara infração à legislação tributária, conforme explicitado acima, respondem solidariamente pelos tributos ora lançados, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), as seguintes pessoas:

a) ANDREIA ALANO CARCAVILLA, CPF 456.360.010-53, sócia administradora, à época dos fatos;

b) JORGE DE SOUZA PEREIRA, CPF 011.001.268-21, sócio, à época dos fatos;

Já a DRJ teceu os seguintes comentários sobre o assunto:

14. [...] É inelutável, ao se apresentar DCTFs zeradas, bem assim DIPJs, por dois anos consecutivos, adrede se tentou impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador dos tributos em questão, o que caracteriza intenção de fraudar o fisco, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e subsunção à conduta do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

[...]

22. De fato, consoante a alteração contratual das fls. 3961 a 3964, a impugnante deixou de fazer parte da sociedade a partir de 19.12.2012 (registro na Junta Comercial do Estado da Bahia em 16.01.2013), de modo que não pode ser responsabilizada pelo crédito posterior a essa data.

23. Mesma sorte todavia não tem quanto ao período anterior. Não se pode dizer o caso trata-se de mero inadimplemento ou de que a correção dos registros do Livro Caixa e Razão evidenciaria a não intenção de fraudar o fisco.

No que concerne à responsabilidade solidária da sócia Andreia Alano Carcavilla, a DRJ a afastou em relação aos créditos tributários apurados nas competências posteriores ao seu desligamento da empresa.

Foi, então, interposto recurso de ofício a esta parte da decisão de piso, recurso de ofício este que julgo improcedente, uma vez que realmente o sistema jurídico não

admite a responsabilização solidária por créditos tributários que dizem respeito a fatos geradores ocorridos em momento no qual a pessoa não mais era sócia ou ligada à devedora principal.

Mas, não é só.

Dispõe o artigo 135 do CTN:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De uma rápida leitura do artigo 135, III, do CTN acima transcrito – base legal invocada pela fiscalização para imputar a responsabilidade solidária -, verifica-se que a responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes depende de comprovação de conduta **(i)** com excesso de poderes ou **(ii)** infração de lei, contrato social ou estatuto.

A responsabilidade de que trata o artigo 135, III é composta por 2 (dois) elementos: o elemento pessoal, que diz respeito à pessoa que praticou a conduta, e o elemento fático, que diz respeito ao exercício de ato com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa.

Ainda segundo o CTN, a conduta que enseja a responsabilidade de terceiros deve estar intimamente ligada ao fato gerador do tributo, como prescreve o artigo 128 do CTN:

***Artigo 128** - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Dessa forma, o TVF deve demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de sócio administrador, e, mais ainda, que desta conduta é que teria resultado o ilícito.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela comprove a participação direta e consciente do administrador na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

Esse entendimento foi ratificado em recurso julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (*sistemática de recursos repetitivos*), cuja ementa foi assim redigida:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. [...]

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). [...]" (Resp 1.101.728/SP, julgado. Dje 23/03/2009).

A jurisprudência, contudo, firmou-se no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta abusiva, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Ora, não há dúvidas de que a Recorrente exerce um cargo de administração, afinal é sócia assim qualificada, mas isso não significa dizer que ela participou dolosamente de operação para lesar o fisco.

Diante dessas considerações e na linha dos precedentes jurisprudenciais mencionados, afasto a imputação da responsabilidade solidária da sócia Andreia Alano Carcavilla.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Com relação aos argumentos que questionam a emissão de Representação fiscal para fins penais, aplicável à Súmula nº 28 do CSRF, *in verbis*:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO e DAR PROVIMENTO PARCIAL AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS, para fins de

(i) afastar a qualificação da multa, devendo esta ser reduzida de 150% para 75%; e **(ii)** afastar a responsabilidade solidária da Sra. Andreia Alano Carcavilla, que deve ser excluída da lide.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli