



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

Processo nº	10660.721893/2013-33
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-001.680 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	09 de agosto de 2016
Matéria	IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO
Recorrente	ROMANELLI REPRESENTAÇÕES LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

LUCRO ARBITRADO.

Não se pode conferir credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa, se a fiscalização a partir de verificações, demonstra que a contabilidade não merece credibilidade, pois os valores das transações omitidas superam ao montante das operações registradas.

SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS.

A apuração das contribuições pelo regime cumulativo se impõe pelo fato de a apuração do IRPJ e da CSLL se dar pela sistemática do “Lucro Arbitrado”. Na falta de elementos contábeis, não é possível precisar quais receitas estariam abrangidas pela referida suspensão de pagamento das contribuições.

SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.
NECESSIDADE DE DISTINÇÃO.

A solidariedade tributária de que trata as situações previstas no artigo 124, I, do CTN, pressupõe a existência de dois sujeitos passivos praticando conduta lícita, descrita na regra-matriz de incidência tributária. Do fato gerador, nestas situações, decorre a possibilidade do sujeito ativo exigir o pagamento de tributos de qualquer um dos sujeitos que integrou a relação jurídico-tributária.

A responsabilidade tributária decorrente das situações previstas no artigo 135 do CTN, está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico-tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado.

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo

135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I), e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídico-tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

ACUSAÇÃO FISCAL QUE IMPUTA A TERCEIRO CONDUTA CONTRÁRIA AO DIREITO. FATO QUE CARACTERIZA, EM TESE, UMA DAS SITUAÇÕES ELENCADAS NO ARTIGO 135 DO CTN, DISTINTAS DAQUELAS PREVISTAS NO ARTIGO 133 PERTINENTES A SUCESSÃO DE EMPRESAS.

Nos casos em que a autoridade fiscal imputa a terceiro conduta ilícita estarse-á, em tese, diante de uma das situações previstas no artigo 135, do CTN. Nestas situações, por decorrer a responsabilidade de conduta ilícita, excesso de poderes, contrato social ou estatutos, a descrição dos fatos típicos deve estar devidamente identificada quanto à materialidade e autoria, uma vez comprovado que a pessoa responsabilizada em momento algum integrou o quadro societário da autuada, a responsabilidade deve ser afastada.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO E QUALIFICAÇÃO.

Comprovados a falta de atendimento à intimação para prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos e o evidente intuito de fraude, deve ser aplicada a multa de ofício agravada e qualificada, no percentual de 225%, prevista expressa e especificamente pela legislação tributária.

SÚMULA CARF nº 96. INAPLICABILIDADE.

A Súmula CARF nº 96 não pode ser aplicada aos casos de arbitramento em que a empresa não apresenta documentos e esclarecimentos à fiscalização durante quase todo o procedimento fiscal, com nítido desígnio em ludibriar o fisco, deixando latente que esta seria a melhor solução para não padecer com uma autuação mais robusta, com base no lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PARCIAL provimento, nos seguintes TERMOS: I) Por maioria de votos, NEGAR provimento mantendo o agravamento da multa em 50% (cinquenta por cento). Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin (Relatora), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Aurora Tomazini de Carvalho que DESAGRAVAVAM a multa de ofício; II) Por maioria de votos, NEGAR provimento, mantendo também a qualificação da multa. Vencida a Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin (Relatora); III) Por unanimidade de votos, AFASTAR a responsabilidade solidária apenas da sócia Tânia Maria Subtil Romanelli; e IV) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relações às demais matérias. Designado Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor em relação tanto à manutenção do agravamento quanto da qualificação da multa de ofício.

(Assinado Digitalmente)

Antônio Bezerra Neto - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

(Assinado Digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin (Relatora), Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa (Redator Designado), Marcos De Aguiar Villas Boas, Aurora Tomazini De Carvalho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 04-35.382 - 2ª Turma da DRJ/CGE, que julgou procedente o lançamento contra ROMANELLI REPRESENTAÇÕES LTDA e manteve as sujeições passivas solidárias.

O Auto de Infração (fl. 137 a 236) foi lavrado para exigir IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, todos os tributos relativos aos períodos de 2009, 2010, 2011, acrescidos de juros, multa de mora e de ofício, agravada (225%), totalizando o lançamento R\$ 12.573.726,37, em decorrência de omissão de receitas. A apuração do IRPJ e da CSLL foi efetuada segundo a sistemática do “Lucro Arbitrado” e a da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo “Regime Cumulativo”.

A ciência da contribuinte, relativamente aos autos de infração, ocorreu, por via postal, em 31 de julho de 2013 (AR à fl. 239).

Foram emitidos, também, Termos de Sujeição Passiva Solidária, relativamente aos senhores:

- a) José Carlos Ferreira Romanelli (fls. 2 a 4);
- b) Bruno Subtil Romanelli (fls. 5 e 6) e
- c) Tânia Maria Subtil Romanelli (fls. 71 a 73)

A ciência quanto a esses termos e também quanto aos autos de infração ocorreu em 30 de julho de 2013 (ARs às fls. 237 e 238).

Transcrevo abaixo partes do Relatório do Acórdão Recorrido, que apontam os principais pontos das impugnações:

"Em 29 de agosto de 2013 foi protocolado o documento de fls. 7.036 a 7.076, no qual é aduzido, em apertada síntese, que:

- a) não poderia ocorrer a apuração pelo "Lucro Arbitrado", uma vez que o autuante poderia consultar diretamente a Junta Comercial do Estado de Minas Gerais ou utilizar-se da escrita existente na empresa;
- b) são trazidos na impugnação elementos que evidenciam a impropriedade da apuração efetuada nos autos de infração;
- c) a apuração do IRPJ e da CSLL há de ser efetuada segundo a sistemática "Lucro Real", de acordo com a opção manifestada pelo contribuinte e segundo os dados constantes em escrita contábil, conforme demonstrativos (fls. 7.043 a 7.048);
- d) a Lei nº 12.058/09 estabeleceu a suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de empresas que atuam no segmento de processamento de carnes como a impugnante, nos casos de receitas de vendas, no mercado interno, de produtos classificados pela NCM nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 05.06.90.00, 05.10.00.10 e 41.01.20;
 - d.1) no caso de pessoas jurídicas que não industrializem carne bovina, a legislação citada disciplina a tomada de crédito presumido;
 - d.2) tomando-se como data inicial desse regime o mês de novembro de 2009, foram refeitas as apurações, conforme quadros insertos às fls. 7.053 a 7.058;
 - d.3) mesmo no caso do regime cumulativo, prevalece a aludida suspensão;
- e) não foram omitidas informações sobre a movimentação bancária da impugnante na conta da Maktub tendo a fiscalização reconhecido que os recursos movimentados nessa conta são de fato da impugnante, não tendo havido fraude;
- f) para que possa haver solidariedade (CTN - art. 124), há a necessidade de que duas ou mais pessoas integrem o mesmo pólo de uma determinada relação jurídica estando também caracterizadas como contribuintes, o que não ocorre no caso em apreço;
- g) não há tampouco a responsabilidade do art. 135 do CTN, uma vez não terem as pessoas indicadas como responsáveis solidárias promovido desvio malicioso da finalidade social da pessoa jurídica ou agido com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social;
- h) além disso, não ostentando as pessoas físicas a condição de sócios, não tinham como infringir as regras estabelecidas no contrato social da impugnante;
- i) essas mesmas pessoas não figuravam como administradores de fato da impugnante, como quis entender o autuante, não havendo qualquer prova desse fato nos autos;
- j) não há qualquer evidência de "confusão" entre as administrações das empresas Romanelli Representações, T Romanelli Eireli e Maktub Comercial;
- k) o depoimento do contador da empresa não pode ser levado em consideração porque:
 - k.1) estava em tratamento de saúde, sem condições psicológicas de se opor às arbitrariedades e ameaças do fiscal;

k.2) há contradição entre esse depoimento e os de duas outras funcionárias, no mesmo termo;

l) não poderia ter sido aplicada a multa qualificada uma vez não ter havido evidente intuito de fraude;

m) o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Ao final é requerida:

a) a declaração de improcedência dos lançamentos;

b) sejam declaradas a insubsistência e improcedência da multa de ofício qualificada ou, que esta seja reduzida a patamares condizentes com o fato apurado;

c) a baixa dos autos em diligência para análise da documentação apresentada

d) a anulação dos termos de sujeição passiva solidária.

Também em 29 de agosto de 2013 foram protocolados os documentos de fls. 6.588 a 6.602 e 6.904 a 6.918, relativamente aos impugnantes sujeitos passivos solidários Tânia Maria Subtil Romanelli e Bruno Subtil Romanelli. No primeiro, de Tânia Maria Subtil Romanelli, foi alegado que:

a) não foram omitidas informações sobre a movimentação bancária da impugnante na conta da Maktub tendo a fiscalização reconhecido que os recursos movimentados nessa conta são de fato da impugnante, não tendo havido fraude;

b) para que possa haver solidariedade (CTN - art. 124), há a necessidade de que duas ou mais pessoas integrem o mesmo pólo de uma determinada relação jurídica estando também caracterizadas como contribuintes, o que não ocorre no caso em apreço;

c) não há tampouco a responsabilidade do art. 135 do CTN, uma vez não terem as pessoas indicadas como responsáveis solidárias promovido desvio malicioso da finalidade social da pessoa jurídica ou agido com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social;

d) além disso, não ostentando a Sra. Tânia Maria Subtil Romanelli a condição de sócia, não tinha como infringir as regras estabelecidas no contrato social da impugnante;

e) ela também não figurava como administradora de fato da impugnante, como quis entender o autuante, não havendo qualquer prova desse fato nos autos;

f) não há qualquer evidência de “confusão” entre as administrações das empresas Romanelli Representações, T Romanelli Eireli e Maktub Comercial;

g) o depoimento do contador da empresa não pode ser levado em consideração porque:

g.1) estava em tratamento de saúde, sem condições psicológicas de se opor às arbitrariedades e ameaças do fiscal;

g.2) há contradição entre esse depoimento e os de duas outras funcionárias, no mesmo termo;

h) a empresa T Romanelli Eireli, de propriedade da impugnante Tânia Maria Subtil Romanelli foi criada em abril de 2012, e, mesmo que se admita a gerência de fato da impugnante na autuada, o período em que teria atuado como tal é posterior àquele objeto da fiscalização, motivo pelo qual não pode subsistir a sujeição passiva.

É requerida a anulação do termo de sujeição passiva.

O segundo, de Bruno Subtil Romanelli, traz os mesmos argumentos, com exceção daquele da letra “h” supra e mais que, o fato de comparecer com freqüência nas dependências da autuada, principal fornecedora da empresa de sua propriedade, não é garantia de que exerce a gerência de fato daquela, de propriedade de seu genitor.

Em todas as impugnações há o protesto pela produção de provas, por todos os meios em Direito admitidos.

Apreciadas as Impugnações da empresa ROMANELLI REPRESENTAÇÕES LTDA e de seus sócios, o lançamento foi julgado procedente consoante ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A manifestação de inconformidade deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar e a diligência dever ser indeferida se desnecessária.

ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

Se, depois de intimada, a contribuinte não apresenta documentos comprobatórios relativos aos lançamentos contábeis, correta a apuração pela sistemática do Lucro Arbitrado.

PIS/PASEP E COFINS. SUSPENSÃO DO PAGAMENTO.

A suspensão do pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins aplica-se às pessoas jurídicas industrializadoras de carnes e frios, nos termos da legislação pertinente.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Havendo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, correto o arrolamento desses interessados como sujeitos passivos solidários.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO.

Comprovado o evidente intuito de fraude e a falta de atendimento à intimação para prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos, deve ser aplicada a multa de ofício qualificada e agravada, no percentual de 225%, prevista expressa e especificamente pela legislação tributária.

PIS/PASEP E COFINS. EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

A contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre o faturamento, que corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, pouco importando qual é a composição destas receitas ou se os impostos indiretos compõem o preço de venda

CSLL, PIS/PASEP E COFINS.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Inconformados, os recorrentes interpuseram Recurso Voluntário com vistas a obter a reforma do julgado, repisando os argumentos da Impugnação, acrescentando o Sr. Bruno Subtil Romanelli, que milita em seu favor coisa julgada administrativa em relação ao processo administrativo n. 10640.720543/2013-98 em que figura como autuada a empresa MAKTUB COMERCIAL LTDA de sua propriedade, já tendo sido nesse processo excluída sua sujeição passiva.

Era o de essencial a ser relatado.

Passo a decidir

Voto

A Recorrente sustenta que o Fisco não pode arbitrar o lucro líquido como a totalidade das receitas supostamente omitidas, ao argumento de o recorrente apurar o Imposto Sobre a Renda pela sistemática do lucro real.

Segundo a autoridade fiscal, não estão contabilizadas nos Livros Diário e Razão as notas fiscais de vendas que perfazem os totais mensais discriminados na "planilha resumo das notas fiscais não contabilizadas", constante do TVF (fls. 84 e 85), cujos montantes anuais seguem no quadro abaixo:

Ano: 2009

Mês da Emissão	RECEITA DECLARADA DACON	RECEITAS APURADAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS	BASE DE CÁLCULO
JANEIRO	R\$ 0,00	R\$ 1.457.014,36	R\$ 1.457.014,36
FEVEREIRO	R\$ 0,00	R\$ 1.002.371,34	R\$ 1.002.371,34
MARÇO	R\$ 0,00	R\$ 1.141.547,10	R\$ 1.141.547,10
ABRIL	R\$ 0,00	R\$ 1.096.953,22	R\$ 1.096.953,22
MAIO	R\$ 0,00	R\$ 1.192.253,32	R\$ 1.192.253,32
JUNHO	R\$ 0,00	R\$ 1.274.669,20	R\$ 1.274.669,20
JULHO	R\$ 1.005.030,24	R\$ 1.374.563,25	R\$ 1.374.563,25
AGOSTO	R\$ 928.127,26	R\$ 1.275.345,03	R\$ 1.275.345,03
SETEMBRO	R\$ 1.264.594,45	R\$ 1.653.535,38	R\$ 1.653.535,38
OUTUBRO	R\$ 1.212.173,99	R\$ 1.604.237,90	R\$ 1.604.237,90
NOVEMBRO	R\$ 927.785,08	R\$ 1.146.299,71	R\$ 1.146.299,71
DEZEMBRO	R\$ 1.096.410,93	R\$ 666.425,28	R\$ 1.096.410,93
TOTAL			R\$ 15.315.200,74

Ano: 2010

Mês da Emissão	RECEITA DECLARADA DACON	RECEITAS APURADAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS	BASE DE CÁLCULO
JANEIRO	R\$ 0,00	R\$ 517.880,27	R\$ 517.880,27
FEVEREIRO	R\$ 975.176,85	R\$ 734.379,43	R\$ 975.176,85
MARÇO	R\$ 2.074.863,00	R\$ 1.036.788,42	R\$ 2.074.863,00
ABRIL	R\$ 1.340.070,60	R\$ 807.344,78	R\$ 1.340.070,60
MAIO	R\$ 1.643.871,06	R\$ 933.799,00	R\$ 1.643.871,06
JUNHO	R\$ 1.600.803,39	R\$ 854.253,41	R\$ 1.600.803,39
JULHO	R\$ 1.515.392,20	R\$ 736.654,21	R\$ 1.515.392,20
AGOSTO	R\$ 1.842.134,00	R\$ 864.105,51	R\$ 1.842.134,00
SETEMBRO	R\$ 0,00	R\$ 1.023.508,28	R\$ 1.023.508,28
OUTUBRO	R\$ 2.615.205,70	R\$ 1.023.283,18	R\$ 2.615.205,70
NOVEMBRO	R\$ 3.013.565,29	R\$ 1.491.626,57	R\$ 3.013.565,29
DEZEMBRO	R\$ 3.285.887,02	R\$ 1.741.269,02	R\$ 3.285.887,02
TOTAL			R\$ 21.448.357,66

Ano: 2011

Mês da Emissão	RECEITA DECLARADA DACON	RECEITAS APURADAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS	BASE DE CÁLCULO
JANEIRO	R\$ 2.674.354,87	R\$ 0,00	R\$ 2.674.354,87
FEVEREIRO	R\$ 1.648.402,30	R\$ 0,00	R\$ 1.648.402,30
MARÇO	R\$ 1.464.641,84	R\$ 0,00	R\$ 1.464.641,84
ABRIL	R\$ 1.593.221,46	R\$ 0,00	R\$ 1.593.221,46
MAIO	R\$ 1.801.952,63	R\$ 0,00	R\$ 1.801.952,63
JUNHO	R\$ 1.704.486,41	R\$ 0,00	R\$ 1.704.486,41
JULHO	R\$ 1.940.029,99	R\$ 0,00	R\$ 1.940.029,99
AGOSTO	R\$ 710.725,52	R\$ 0,00	R\$ 710.725,52
SETEMBRO	R\$ 359.767,90	R\$ 0,00	R\$ 359.767,90
OUTUBRO	R\$ 110.328,06	R\$ 0,00	R\$ 110.328,06
NOVEMBRO	R\$ 202.665,36	R\$ 0,00	R\$ 202.665,36
DEZEMBRO	R\$ 137.447,16	R\$ 0,00	R\$ 137.447,16
TOTAL			R\$ 14.348.023,50

As receitas extraídas foram confirmadas pelo Sr. José Carlos Ferreira Romanelli, quando consignou em seu depoimento, ocorrido em 15/07/2013: "QUE confirmou que todas as notas fiscais extraídas pelo sistema Sintegra (Sistema Integrado de Informações sobre operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços) e apresentadas no curso do depoimento são verídicas e retratam fidedignamente a movimentação da empresa Romanelli Representações Ltda".

Os demonstrativos acima, apurados pela fiscalização a partir de verificações, demonstram que a contabilidade da empresa não merece credibilidade, pois os valores das transações omitidas superam ao montante das operações registradas. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa.

O artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

Entende-se por contabilidade na forma da lei aquela que registra integralmente e não parte reduzida das operações comerciais e transações bancárias.

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve omissões em montante maior ao das receitas registradas. Tal fato demonstra, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatado irregularidade que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro.

O artigo 24¹ da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47² da Lei nº 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa apresentar deficiência ao ponto de registrar menos da metade das operações, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar o comando de que o lucro será arbitrado nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.

Do agravamento da multa no percentual de 225%.

No Termo de Verificação fiscal (fl. 86) nota-se que foram imputadas à Recorrente, multa agravada (225%), baseada na acusação de que haveria intenção dolosa na prática reiterada de declarar parcialmente e de não atender integralmente a fiscalização, bem como a utilização de contas correntes de outra empresa (MAKTUB) para movimentar recursos oriundos de suas vendas.

O Recorrente reclama errado agravamento da multa no percentual de 225%, bem como seu caráter confiscatório.

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

¹ Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 11.941, de 27.05.2009, DOU 28.05.2009, conversão da Medida Provisória nº 449, de 03.12.2008, DOU 04.12.2008).

² Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

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

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Ao examinar os Autos de Infração, bem como o Relatório Fiscal, verifica-se que a razão está com a Recorrente, posto que, neste ponto, o lançamento do gravame (225%) se deu pelo não atendimento às intimações fiscais que ensejaram o arbitramento, por isso, aplicável ao caso em questão o conteúdo da Súm. CARF 97, segundo a qual:

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

A consequência do ato da fiscalizada em não prestar esclarecimentos ou dispor dos livros contábeis é o arbitramento do lucro. Assim, nestas hipóteses, não cabe cumular o arbitramento com o agravamento da multa. Neste sentido destaco o seguinte precedente deste Colegiado:

MULTA AGRAVADA POR FALTA DE ENTREGA DE DOCUMENTOS. LUCRO ARBITRADO PELA NÃO APRESENTAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS. NORMAS QUE DEVEM SER INTERPRETADAS DE FORMA CONJUGADAS.

A não apresentação de documentos necessários à demonstração do lucro real tem como consequência o arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN e artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Contudo, uma vez arbitrado o lucro pela falta de apresentação dos documentos exigidos, não cabe o agravamento da multa. A mesma circunstância que caracteriza um fato típico não pode ser, ao mesmo tempo, causa de aumento da reprimenda prevista para o próprio fato típico.

Para a não apresentação dos livros e demais documentos necessários à apuração do lucro real a consequência é a exigência dos tributos de forma arbitrada, não cabendo exigir, concomitantemente, o agravamento da multa pela não apresentação de documentos.

Ademais, o agravamento da multa só é cabível quando a autoridade fiscal não dispõe de meios para obter as informações de que necessita e o contribuinte nega-se em fornecê-las.

Nos casos de omissão de receitas constatadas a partir das Notas Fiscais, que caracterizam informações hábeis para lastrear lançamento de crédito tributário, à semelhança dos depósitos bancários de origem não comprovada, a autoridade fiscal já dispõe dos meios para efetuar o lançamento. A omissão quanto ao esclarecimento da origem dos valores tem como consequência a presunção de omissão de receita e não o agravamento da multa (acórdão 1402001.416, Rel. Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Julg. 10/07/2013).

Por estas razões, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%, justamente porque, a presença de dolo, fraude ou simulação são pertinentes a qualificação da multa (150%) e não ao seu agravamento (225%), vício insanável neste momento processual em respeito à teoria dos motivos determinantes do ato administrativo, segundo a qual depreende-se a lição de que praticado um ato tendo por base determinado motivo, a autoridade administrativa fica vinculada ao motivo, sendo vedada sua alteração subsequente.

Da suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

A Recorrente invoca em seu favor a suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 32 da Lei nº 12.058/09, mesmo que apuradas no regime cumulativo, mencionando ainda o crédito presumido disciplinado no art. 34 dessa mesma lei.

A apuração das contribuições em epígrafe pelo regime cumulativo se impõe pelo fato de a apuração do IRPJ e da CSLL se dar pela sistemática do “Lucro Arbitrado”.

Relativamente ao crédito presumido previsto no artigo 34 da Lei nº 12.058/09, consta que, para o desconto, a pessoa jurídica deve ser tributada com base no “Lucro Real” o que não ocorre no presente caso. E, obviamente, a apuração das contribuições em apreço tem que se dar pela sistemática da não cumulatividade, o que também não acontece.

Além disso, o § 1º desse artigo é taxativo em dispor que tal crédito é vedado nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32 dessa mesma lei, situação em que pretende se enquadrar a autuada.

No que tange propriamente à suspensão do pagamento, há que se verificar, em primeiro lugar, o objeto social da pessoa jurídica. Este está definido na cláusula 3^a do Contrato Social, após a consolidação deste pela 5^a Alteração Contratual (fl. 7.275):

CLÁUSULA 3^a - O objeto social é o comércio atacadista e varejista de carnes, frios, produtos para churrasco e bebidas e representação comercial por conta de terceiros.

Além da mera alegação, não há nos autos nenhuma indicação de que havia atividade de industrialização de carnes no estabelecimento da autuada. Além disso, mesmo admitindo-se por hipótese que a autuada desenvolvia a atividade de industrialização (reacondicionamento), dada a falta de elementos contábeis, não era possível precisar quais receitas estariam abrangidas pela referida suspensão de pagamento das contribuições.

Outro fator impeditivo para o reconhecimento da aludida suspensão, admitindo-se mais uma vez por hipótese a atividade industrial, é que não foi possível durante a fiscalização, e nem o é agora por falta de elementos nos autos, a verificação quanto ao cumprimento das exigências previstas na Instrução Normativa nº 977/09, que foi editada em face do comando contido no artigo 32, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 12.058/09.

Mantêm-se, pois, os lançamentos.

Da Responsabilidade Solidária.

Na autuação, foi ainda atribuída responsabilidade solidária aos sócios da empresa José Carlos Ferreira Romanelli, Tânia Maria Subtil Romanelli e Bruno Subtil Romanelli, conforme constou no TVF (fl. 23), responsabilidade essa confirmada na decisão da DRJ sob argumento de que:

Em que pese haver decisão em processo administrativo envolvendo a pessoa jurídica Maktub Comercial, de propriedade do senhor Bruno Subtil Romanelli, relativamente a fatos correlatos aos apontados neste processo, a movimentação financeira da autuada em contas bancárias da Maktub indica clara irregularidade.

Mesmo tendo havido o reconhecimento, no curso do procedimento fiscalizatório, de que os recursos que transitavam pela conta bancária da Maktub não pertenciam a ela, mas à Romanelli Comércio de Carnes Ltda. (razão social anterior da Romanelli Representações Ltda.), o fato em si indica, de forma cristalina, infringência ao contrato social e à lei. Levando-se em conta a motivação para que isso tenha ocorrido, declinada pelo próprio senhor José Carlos em depoimento pessoal conforme trecho abaixo transcrito (fl. 117), não há dúvida da irregularidade da conduta praticada:

QUE desde o momento em que foi aberta a empresa até a data de hoje, a contabilidade, parte fiscal e trabalhista fica a cargo do Sr. Alberto Geovane, QUE o Sr. Alberto Geovane orientou para movimentar as contas da empresa Maktub Comercial Ltda, devido a uma execução fiscal, no intuito de evitar bloqueio judicial, que a empresa Romanelli Representações Ltda estava na iminência de ocorrer, QUE movimentou as contas da empresa Maktub Comercial Ltda, no período de 2009 a 2011,

No tocante à solidariedade, o art. 124 do CTN dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal ou as pessoas expressamente designadas por lei. Portanto, excluindo-se os casos em que a própria lei atribui a responsabilidade tributária a determinadas pessoas (CTN, art. 124, inciso II), para que seja atribuída a solidariedade a uma determinada pessoa basta a prova de que esta tenha interesse comum a que se refere o inciso I do referido artigo.

Em face dos fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal, não há dúvidas quanto ao interesse comum de todas as pessoas envolvidas nas situações que constituíram os fatores geradores dos tributos lançados. Quanto à autuada, assim como

ao seu administrador, o interesse comum fica mais patente em face da movimentação dos recursos advindos das vendas daquela pessoa jurídica na conta de outra pessoa jurídica, assim como do proprietário desta (Maktub Comercial Ltda.). Além disso, pelos depoimentos acostados aos autos, ficou clara a atuação do Sr. Bruno Subtil Romanelli na administração da autuada.

No que tange à Sra. Tânia Maria Subtil Romanelli, conforme consta nos depoimentos dela e do Sr. José Carlos (fl. 116 – trecho abaixo transcrito), houve a aquisição do fundo de comércio da Romanelli Comércio de Carnes Ltda., incidindo pois o art. 133 do CTN:

Que alienou a frota, os contatos, clientes, transferindo todos os ativos da empresa para a Sra. Tânia Maria Subtil Romanelli,

Quanto à incidência do art. 135 do CTN, pelos fatos já narrados e pelo restante que consta no Termo de Verificação Fiscal, não há dúvidas relativamente aos atos praticados com infração de lei e contrato social pelos senhores José Carlos Ferreira Romanelli e Bruno Subtil Romanelli.

O depoimento prestado pelo contador das três pessoas jurídicas formais, Romanelli Representações Ltda., Maktub Comercial Ltda. e T Romanelli Eireli é esclarecedor da sociedade de fato existente entre os arrolados como responsáveis tributários. As alegações de que houve pressão psicológica do auditor fiscal e que o contador estava em tratamento de saúde não têm fundamento em provas carreadas aos autos. Quanto à alegada contradição entre esse depoimento e o de outras duas funcionárias, o conjunto probatório pende pesadamente para corroborar o do contador, em detrimento dessas outras duas pessoas.

Especificamente quanto à Sra. Tânia, a sua responsabilidade pelos atos da autuada, mesmo antes da aquisição do fundo de comércio, decorre de lei, como acima delineado: o art. 133 do CTN.

Pelo que consta dos autos, as três pessoas jurídicas eram administradas pelos três arrolados como responsáveis tributários, não havendo como excluí-los do pólo passivo da autuação fiscal.

Em relação aos sócios **José Carlos Ferreira Romanelli** e **Bruno Subtil Romanelli**, a decisão não merece reparos, pois restou efetivamente comprovado que ambos tiveram participação determinante nos fatos geradores que deram origem a esse lançamento.

Ocorre que, antes de legitimar ou não a atribuição da responsabilidade tributária da sócia **Tânia Maria Subtil Romanelli**, tem que se analisar criteriosamente a fundamentação contida nos Termos de Sujeição Passiva Solidária, até para que se possa delimitar os critérios para atribuição dessa responsabilidade solidária e implementar de forma plena o princípio constitucional da ampla defesa.

Assim, observa-se que no Termo de Verificação Fiscal, fls. 38 do PDF, tomando por base o depoimento prestado pelo Sr. Alberto Geovani de Oliveira, contador das empresas geridas por **José Carlos Ferreira Romanelli**, **Bruno Subtil Romanelli** e **Tânia Maria Subtil Romanelli**, esteve no endereço da empresa autuada onde restou contatado que:

No dia 17 de maio de 2013, às 16:00 horas, estive na sede da empresa Alberto Geovane de Oliveira, nome fantasia Eticar Contabilidade, do contador das empresas Romanelli Representações Ltda, CNPJ 05.650.877/0001-41, T. Romanelli Representações Ltda, CNPJ 15.490.116/0001-23, localizadas em São Lourenço e da Maktub Comercial Ltda, CNPJ 05.657.434/0001-82, localizada em Juiz de Fora-MG, o Sr. Alberto Geovane de Oliveira, CPF 738.852.666-87, localizado na Rua Coronel José Justino nº 684, Centro, São Lourenço - MG, onde foi consignado, pelo contador, o seguinte depoimento:

Conforme relatado pelo Sr. Alberto Geovane de Oliveira, CPF 738.852.666-87, contador das empresas acima, desde o início das atividades das três empresas. Disse que, as mesmas, embora tendo um sócio individual em cada uma delas, são geridas pelos três empresários, Sr. José Carlos Ferreira Romanelli, Bruno Subtil Romanelli e Tânia Maria Subtil Romanelli, na qual se diferenciam apenas a título de contrato social, sendo que, após o encerramento da empresa Romanelli, encerrado de fato, mas aberta no papel, seu ativo foi transferido de forma integral, para a empresa T. Romanelli, funcionando na Via Ramon, nº 314, Bairro Ramon, na cidade de São Lourenço local esse que funcionava até a data de

abertura da empresa T. Romanelli, que foram confeccionados contratos pelo advogado da empresa, Sr. Fabio, de Varginha, para dar legalidade ao negócio. O Estoque foi transferido através de notas de vendas da empresa Romanelli Representações para a empresa T. Romanelli.

A empresa Romanelli Representações Ltda detinha os mesmos funcionários, que foram transferidos para a empresa T. Romanelli.

O local de funcionamento da empresa T. Romanelli é, atualmente, aonde funcionava a empresa Romanelli Representações Ltda.

No cadastro do CNPJ n. 15.490.116/0001-23 da empresa T. Romanelli Eireli, cuja titular é **Tânia Maria Subtil Romanelli**, nota-se que ela foi constituída em 08/05/2012, posteriormente aos fatos geradores.

Estes são os fatos relacionados a atribuição de solidariedade à sócia **Tânia Maria Subtil Romanelli**.

No Termo de Sujeição Passiva Solidária (fl.) que constituiu o lançamento em relação à **Tânia Maria Subtil Romanelli** como responsável solidária, constou:

Restou ainda **caracterizada a sujeição passiva solidária**, nos termos do art. 124. inciso I, e 135, item III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Ou seja, dispositivo diverso do consignado na decisão da DRJ, que fundamentou a responsabilidade tributária dessa Recorrente em razão de sucessão de empresas (art. 133 do CTN).

Da questão relacionada à modificação introduzida ao lançamento

Ademais, após enviar notificação com os fatos indicados no termo de sujeição passiva e atribuído a estes qualificação a justificar a responsabilização da sócia **Tânia Maria Subtil Romanelli**, a autoridade fiscal, em procedimento subsequente que nominou de re-ratificação da autuação, descrevendo os mesmos fatos e circunstâncias, atribui nova qualificação, caracterizando-os como fraudulentos a justificar a aplicação da multa qualificada, prevista no inciso II, do dispositivo de lei acima citado, conforme redação vigente à época.

Ocorre que o administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis :

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

O artigo 149, do Código Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior ;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

No caso dos autos, a revisão do lançamento não se deu por fato desconhecido da autoridade fiscal, quando do primeiro lançamento. O que ocorreu foi nova qualificação jurídica a fatos já conhecidos e descritos no primeiro termo de verificação fiscal. Tal

procedimento, isto é, diante dos mesmos fatos atribuir outra qualificação jurídica, está a revelar hipótese de erro de direito (equívoco na valoração dos fatos jurídicos), situação que à luz do artigo 146 do CTN, não admite revisão do lançamento. Neste sentido destaco os itens 4 a 7 da ementa do Recurso Especial nº 1.130.546 – RJ, julgado sob a forma do artigo 543-C, do CPC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 09/08/2010.

(....)

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento". (RESP nº 1.130.546 – RJ, julgado sob a forma do artigo 543-C, do CPC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 09/08/2010).

Ainda, em relação ao tema, destaca a doutrina:

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707).

Ademais, não se deve confundir motivo com motivação. A motivação faz parte da forma do ato, isto é, ela integra a sua essência e não o elemento motivo. Se o ato deve ser motivado para ser válido, uma vez motivado, não pode a autoridade administrativa, em momento subsequente, alterar a motivação, sob pena de nulidade. Ou os motivos determinantes

do ato administrativo existiam quando de sua prática e ele é válido, ou inexistiam e o ato, neste caso, é inapto a produzir efeitos no mundo jurídico.³

Feitos estes esclarecimentos, caso superada a questão relacionada à impossibilidade de inovação na decisão da DRJ, tem-se claro a impossibilidade de atribuição de responsabilidade à **Tânia Maria Subtil Romanelli**, seja por quaisquer dos dispositivos apontados.

Isto porque, não se aplica ao caso a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, uma vez comprovado que ela em momento algum integrou o quadro societário da autuada.

Também não é caso de atribuição de responsabilidade por fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, tendo em vista que eventuais ações relatadas por fraudulentas só foram atribuídas à **Tânia Maria Subtil Romanelli** após a constituição da empresa T. Romanelli Eireli, CNPJ 15.490.116/0001-23, em 08/05/2012, posterior aos fatos objeto desta autuação, cujos anos calendários são 2009, 2010 e 2011.

Ao que tudo indica, foi essa impossibilidade de manutenção da responsabilidade pessoal dela sob fundamento do art. 135, III ou 124, I do CTN, que levou a decisão de piso em alterar a fundamentação legal na manutenção da responsabilização de **Tânia Maria Subtil Romanelli**, para a figura da sucessão de empresas prevista no art. 133 do CTN.

Contudo, razão assiste ao voluntário quando menciona a impossibilidade de atribuição de responsabilidade pessoal fundada no art. 133 do CTN, vez que conforme os fatos constantes nos autos, a aquisição de fundo de comércio descrita no Termo de Verificação Fiscal teria se dado entre a empresa autuada Romaneli Representações Ltda CNPJ 05.650.877/001-41 e a empresa T. Romanelli Eireli CNPJ 15.490.116/0001-23, não entre aquela e a pessoa física **Tânia Maria Subtil Romanelli**.

Por todo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO aos recursos para manter o lançamento do crédito tributário em razão do correto arbitramento, reduzir o percentual das multas para 75% e afastar a responsabilidade solidária apenas de **Tânia Maria Subtil Romanelli**.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Em que pese o voto da Ilustre Relatora Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, peço *venia* para divergir quanto à exoneração das multas agravada e qualificada - redução de 225% para 75% -, proposta pela relatora.

³ A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. [...] Havendo desconformidade entre os motivos determinantes e a realidade, o ato é inválido. (MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro, 31 ed., Malheiros, p. 197)

Introdução

Inicialmente, é importante destacar que a aplicação das multas agravada e qualificada têm motivações e fundamentos completamente distintos.

A multa agravada tem fundamento no § 2º do artigo 44, da Lei 9.430/96, a seguir transcrita:

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;

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Já a multa qualificada segue o disposto § 1º do mesmo artigo e diploma legal c/c os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964:

Lei 9.430/1996

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.

Lei 4.502/1964

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 tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do 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.

Apesar da clareza na disposição legislativa, que nos encaminha a uma interpretação inequívoca sobre a aplicação das multas, percebo que alguns contribuintes ainda se confundem em suas alegações, ao apresentarem argumentos que por vezes servem para atacar uma penalidade, quando na verdade lhe fora imputada outra (penalidade).

Nos autos do processo, vejo que a recorrente somente questiona a conduta fraudulenta a que lhe foi imputada - portanto, questiona a multa qualificada -, quando de fato a autoridade fiscal também lhe aplicou multa agravada em 50% pela não apresentação de documentos e esclarecimentos.

Entretanto, como a autoridade fiscal criou um tópico no Termo de Verificação Fiscal para tratar de ambas as multas (agravada e qualificada), mas que o denominou "IV.7- DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA", conheço deste ponto e discorrerei sobre a matéria conforme se verificará mais abaixo, apesar do fisco ter fundamentado e arrazoado no Termo de Verificação Fiscal que a multa de ofício foi agravada pela falta de apresentação de documentos e esclarecimentos.

Ultrapassado este intróito, passo a expor os fundamentos da divergência apontada e as conclusões a que cheguei.

Multa Agravada

Entendo que a afirmação e a conclusão da relatora de que "*A consequência do ato da fiscalizada em não prestar esclarecimentos ou dispor dos livros contábeis é o arbitramento do lucro. Assim, nestas hipóteses, não cabe cumular o arbitramento com o agravamento da multa.*", não podem ser acolhidas.

Como se vê, a ilustre relatora parte de duas premissas distintas - não prestar esclarecimentos e (não) dispor dos livros contábeis - e atribui a elas apenas uma consequência - o arbitramento do lucro -, a qual, sob sua ótica, não pode ser cumulada com o agravamento da multa de ofício. É como se a aplicação do arbitramento do lucro, pelo fato do sujeito passivo não ter dado à fiscalização ferramentas para que se apurasse a base de cálculo do imposto de renda, por si só, impedisse o agravamento da multa de ofício.

Não entendo ser admissível essa regra de que não podem ser cumulados o arbitramento do lucro e o agravamento da multa de ofício.

O lucro arbitrado não constitui uma penalidade, mas sim uma técnica de apuração de tributos, a partir da qual chega-se ao valor (principal) do imposto que mais pode se acomodar à realidade econômica do contribuinte, quando outro método de apuração não pôde ser alcançado.

Já o agravamento da multa tem a natureza punitiva, que somente é cabível a partir da constatação de algo que impeça (ou retarde) o trabalho da fiscalização. É uma forma de se imputar ao contribuinte o ônus do tempo extra despendido pela autoridade fiscal para executar o trabalho para o qual foi designado.

No caso vertente, verifica-se por meio do trabalho executado pela fiscalização, que foi reproduzido com detalhes no Termo de Verificação Fiscal, que a falta de esclarecimentos por parte da Recorrente durante toda a fiscalização (recebeu intimações em 09/01/2013, 20/02/2013, 11/03/2013, 10/04/2013 e 17/06/2013) chancelou sua desídia no tratar com o fisco, deixando latente que esta seria a melhor solução para, eventualmente, não padecer com uma autuação mais robusta.

Ademais, não cabe qualquer justificativa que a protegesse da não apresentação destes documentos, tampouco força maior, pois restou comprovado que a recorrente pertencia a um grupo de empresas gerido por membros de uma mesma família (pai, mãe e filho), os quais (documentos) deveriam ser de fácil acesso aos seus dirigentes.

Entendo ainda que a Súmula do CARF nº 96, *in verbis*, não se aplica ao presente caso:

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

Isto porque a referida Súmula não impede que seja aplicada a multa agravada quando o lucro é arbitrado, mas apenas explicita que somente a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não podem ensejar, sem contestes, o agravamento da multa de ofício.

Como já amplamente tratado aqui neste voto, a recorrente deixou de atender a todas as intimações encaminhadas pelo fisco, demonstrando que não se importava com sua obrigação legal de apresentar documentos e esclarecimentos necessários para a convalidação dos fatos geradores dos tributos administrados pela Receita Federal.

Desse modo, entendo cabível a aplicação da multa agravada.

Multa Qualificada

Quanto à qualificação da multa de ofício, reproduzo por oportuno excerto do voto vencido, que restou decidido “*pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%, justamente porque, a presença de dolo, fraude ou simulação são pertinentes a qualificação da multa (150%) e não ao seu agravamento (225%), vício insanável neste momento processual em respeito à teoria dos motivos determinantes do ato administrativo, segundo a qual depreende-se a lição de que praticado um ato tendo por base determinado motivo, a autoridade administrativa fica vinculada ao motivo, sendo vedada sua alteração subsequente*”.

Permissa venia, incorreu em equívoco a ilustre relatora ao aduzir que a multa qualificada deve ser exonerada por não ter sido objeto da autuação, uma vez que, segundo a relatora, a multa de 225% trata-se de multa agravada, e não de multa qualificada.

Ora, a multa de 225% é o patamar máximo de punição quantitativa que se pode chegar a ser aplicado pela autoridade fiscal. Ela comporta as multas punitivas de agravamento e de qualificação.

O agravamento resulta no aumento da multa de ofício (75%) em 50% - total de 112,5% -. Já a qualificação resulta no aumento da multa de ofício (75%) em dobro - total de 150% -. Quando ambas são aplicadas, tem-se como resultante a multa de 225%. Veja, em respeito à propriedade matemática da associatividade⁴, que a multa de 225% pode ser calculada por ambas as formas abaixo:

1- a multa de ofício agravada (112,5%) é aplicada em dobro, pela qualificação, resultando na multa de ofício agravada e qualificada de 225%; ou

2- a multa de ofício qualificada (150%) sofre um aumento de 50%, pelo agravamento, resultando na multa de ofício qualificada e agravada também de 225%.

Vencida a proposta de nulidade da relatora, e conforme se depreende da narrativa dos fatos, a Recorrente alega que não poderia ser aplicada a multa no montante de 225%, por não haver em sua conduta o intuito da fraude. Alega ainda, supletivamente, que a multa deveria ser reduzida de modo a guardar uma proporcionalidade entre a violação da norma jurídica e sua consequência jurídica.

A Recorrente ainda alega que não se pode falar em fraude se não foram omissos ao fisco federal os valores que transitaram na conta da Maktub Comercial.

Segue aduzindo que sua conduta revela que não houve qualquer tentativa de ocultar do Fisco quem era a real detentora da movimentação financeira.

Por fim, alega que não configura fraude a utilização da empresa Maktub para movimentação de valores da Recorrente, pois houve a comprovação rigorosa da origem de cada um dos depósitos e transferências vinculados ao faturamento da Recorrente.

Entendo que esses argumentos em nada acrescentam à proposta de desfazimento da aplicação da multa qualificada, por parte da recorrente.

De início, convém ressaltar que não compete acolher o argumento da recorrente, mesmo que subentendido, de que o fisco em momento algum foi prejudicado.

É cediço que o pressuposto básico para que uma multa de ofício seja aplicada é que o contribuinte tenha deixado de declarar e recolher tributo que deveria ter sido declarado e pago. A multa qualificada, por sua vez, necessita, além do pressuposto básico aqui mencionado, de que incorra o sujeito passivo em uma ou mais das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64. Ora, é óbvio que se o fisco não tivesse sido prejudicado, conforme alega a recorrente, não estaríamos aqui a discutir a aplicação ou não de multa qualificada, pois tampouco haveria nascido a obrigação tributária principal, gerada com o lançamento do auto de infração aqui discutido.

⁴ Propriedade matemática que define que o "agrupamento dos fatores não altera o resultado"

Tanto foi prejudicado o fisco, que foi necessário enviar uma autoridade fiscal para efetuar lançamento de ofício de obrigação tributária não realizada, em época própria, pela recorrente.

Em prosseguimento, ao serem analisados os documentos juntados ao processo, restou evidenciada a prática da recorrente de valer-se da utilização de conta bancária de outra pessoa jurídica para realizar sua efetiva movimentação financeira, com intuito evidente e indefensável de fraudar o Fisco, como bem frisou a autoridade fiscal e autenticou a turma da DRJ.

Ainda, a recorrente alegou que não omitiu ao fisco a informação de que havia movimentado conta corrente de terceiros (Maktub).

Pois bem, como bem descreveu a decisão de piso, a qual passo a adotar também como razões de decidir, tal fato já era de conhecimento do fisco:

Ocorre que isso não era mais possível naquele momento, ante à fiscalização levada a efeito junto à Maktub Comercial Ltda anteriormente (processo nº 10640.720543/2013-98). No entanto, até esse momento, a contribuinte fazia uso da conta bancária de outra pessoa jurídica sem qualquer hesitação.

Mesmo que não tivesse suportado processo de fiscalização na empresa Maktub, ainda assim esta conduta (de confessar que utilizou conta bancária de terceiros) não descharacterizaria sua prática delituosa de omitir informações ao fisco sobre os fatos geradores incorridos durante 3 anos consecutivos (2009 a 2011), os quais somente foram constatados após início de procedimento de ofício por parte da fiscalização.

É como se a confissão da prática de uma conduta delitiva fosse suficiente para abonar o sujeito passivo que a praticou, ainda mais sem qualquer fiança legal para tanto.

Já os depoimentos que atestam a fraude perpetrada pelos responsáveis pela empresa apenas corroboram e finalizam o trabalho efetuado da fiscalização, evidenciando a real intenção da Recorrente, consistente na prática dolosa cujo intuito era de omitir informações ao Fisco e, consequentemente, sonegar impostos, reiteradamente, durante 3 (três) anos consecutivos.

Portanto, não se trata de hipótese de simples descumprimento de algumas intimações no curso da ação fiscal, e sim de uma sucessão de atos que ordenam a aplicação do disposto no § 1º do artigo 44, da Lei 9.430/96.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário no que se refere à aplicação das multas agravada e qualificada, devendo as citadas multas serem mantidas no patamar de 225%, repisando que, em relação aos demais aspectos, a decisão se deu conforme o voto da I. Relatora.

É como voto.

(Assinado Digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado

