



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720033/2015-72
ACÓRDÃO	1301-007.585 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MZM EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2010, 07/07/2011

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA QUALIFICADA.

O percentual da multa de ofício será duplicado quando comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Eduarda Lacerda Kanieski.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-68.365, proferido pela 3ª Turma da DRJ/BHE, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, para:

- Manter a sujeição passiva solidária dos impugnantes;
- não tomar conhecimento das questões relacionadas à Representação Fiscal Para Fins Penais;
- não tomar conhecimento da petição juntada a folhas 2.070 a 2.072;
- manter integralmente a multa de ofício qualificada.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Os autos de infração a folhas 446 a 486 exigem da atuada o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 2.711.465,06, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	336.701,27	157.845,56	505.051,91	999.598,74
Contribuição p/ o Programa de Integração Social (PIS)	80.600,00	34.701,16	120.900,00	236.201,16
Contribuição p/ Financiamento da Seg. Social (Cofins)	372.000,00	160.159,20	558.000,00	1.090.159,20
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	129.852,45	60.874,83	194.778,68	385.505,96

Descrição das infrações imputadas

O atuante, fazendo remissão ao Relatório Fiscal a folhas 497 a 505, atribui à atuada o cometimento das infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

Auto de infração de IRPJ

OMISSÃO DE RECEITA DE VENDAS E SERVIÇOS– Receita omitida oriunda de contratos de empreitada parcial firmados com as incorporadoras Alfa Diadema Administração de Bens Ltda., Betal Administradora e Incorporação Ltda. e MZM

02 Incorporação Ltda. O contribuinte apurou e declarou o IRPJ em valor menor que o devido, pois reconheceu os custos da construção na apuração do lucro líquido, não reconhecendo as receitas oriundas das empreitadas acima mencionadas. Fatos geradores ocorridos em 31/12/2010 e 07/07/2011.

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; artigos 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR 1999.

Auto de infração de CSLL

OMISSÃO DE RECEITA DE VENDAS E SERVIÇOS– Receita omitida oriunda de contratos de empreitada parcial firmados com as incorporadoras Alfa Diadema Administração de Bens Ltda., Betal Administradora e Incorporação Ltda. e MZM 02 Incorporação Ltda. O contribuinte apurou e declarou a CSLL em valor menor que o devido, pois reconheceu os custos da construção na apuração do lucro líquido, não reconhecendo as receitas oriundas das empreitadas acima mencionadas. Fatos geradores ocorridos em 31/12/2010 e 07/07/2011.

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2011: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

Auto de infração de Cofins

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO - OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS – Receita omitida oriunda de contratos de empreitada parcial firmados com as incorporadoras Alfa Diadema Administração de Bens Ltda., Betal Administradora e Incorporação Ltda. e MZM 02 Incorporação Ltda. Fatos geradores ocorridos em 31/12/2010 e 07/07/2011.

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos em 01/12/2010 e 31/07/2011: Art. 8º da Lei nº 9.718/1998; Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945, de 2009.

Auto de infração de contribuição para o PIS

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP – Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo. Fatos geradores ocorridos em 31/12/2010 e 07/07/2011.

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2010 e 31/07/2011: Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70; Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98; Art. 2º da Lei nº 9.718/98; Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98; Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; Art. 79, da Lei nº 11.941/2009; Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09.

Da multa de ofício qualificada

Em virtude da conduta deliberada e sistemática da contribuinte de omitir receitas a despeito de reconhecer seus custos, demonstrando a presença do dolo, caracterizado pela sonegação ou fraude, descritas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1.964, foi aplicada a multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44, inciso I e parágrafo primeiro da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Da responsabilidade solidária

Nos termos do art. 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional), foram autuados, solidariamente, por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, os sócios: Mirian Zanetti Magnani, CPF nº 008.939.058-01 e Francisco Diogo Magnani, CPF nº 859.983.898-91.

Representação Fiscal Para Fins Penais

Pela ocorrência, em tese, de Crime contra a Ordem Tributária previsto nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 1990, em cumprimento ao disposto no art. 1º, inciso, I, do Decreto nº 2.730, de 1998 e art. 1º da Portaria RFB nº 2.439, de 2010, alterada pela Portaria RFB nº 3.182, de 2011, o autuante cientifica os sujeitos passivos que será formalizada representação fiscal para fins penais.

Relatório Fiscal

No Relatório Fiscal o autuante apresenta a motivação dos lançamentos.

Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- A fiscalização constatou que no período objeto da ação fiscal o sujeito passivo participou de alguns empreendimentos imobiliários na condição de construtora, contratado pelas incorporadoras Alfa Diadema Administração de Bens Ltda., Betal Administradora e Incorporação Ltda. e MZM 02 Incorporação Ltda., para a execução de obras conforme contratos constantes dos autos.
- Conforme demonstrado nas fichas do livro Razão constante dos autos, os desembolsos correspondentes à aquisição de materiais e serviços foram apropriados na contabilidade da autuada, em conta do grupo do Ativo “Construções em Andamento” cujos saldo, ao final de cada obra, foram baixados em contrapartida à conta do grupo Custos, levada à apuração do resultado no final do exercício.

- A despeito dos lançamentos contábeis onde reconhece os custos da construção dos respectivos empreendimentos, a auditada não reconheceu as receitas de prestação de serviços dos contratos de empreitada parcial firmados com as Incorporadoras acima mencionadas.
- Assim sendo, levando-se em conta que a fiscalizada é optante pelo regime de tributação com base no lucro real, a receita omitida será tributada pelo regime de competência eis que o custo incorrido para o auferimento desta receita foi reconhecido neste regime.

Cientificação do lançamento e impugnação apresentada

Conforme avisos de recebimento a fls. 512 e 517, a empresa autuada e a responsável solidária Miriam Zanetti Magnani, em 21/10/2015, foram cientificadas do lançamento por via postal.

Conforme aviso de recebimento a fls. 522, Francisco Diogo Magnani, em 22/10/2015, foi cientificado do lançamento por via postal, na condição de responsável solidário.

Em 19/11/2015, foi apresentada a impugnação de fls. 1.973 a 2.057, em nome da empresa autuada e dos responsáveis solidários Miriam Zanetti Magnani e Francisco Diogo Magnani. Os enunciados seguintes resumem o conteúdo dessa impugnação.

Dos Fatos

- Segundo relata a fiscalização, é incontroverso o fato de que a contabilidade da autuada permite a adequada apuração dos fatos, que são, de igual modo, refletidos nos contratos apresentados à fiscalização.
- Apesar da idoneidade dos documentos fornecidos e da inexistência de qualquer prova quanto a um possível dolo na ocultação do fato gerador dos tributos, a fiscalização houve por bem aplicar a multa qualificada.
- O único fato apontado pela fiscalização para a aplicação da multa qualificada é a própria omissão de receitas.
- Os documentos apresentados são idôneos e refletem fielmente os fatos.
- A fiscalização cria um hipótese de aplicação do art. 135, III, do CTN. A omissão de receita seria o mesmo que sonegação e, portanto, restaria justificada a responsabilidade dos sócios, por infração de lei.
- A pretensão é absurda, não se confunde mera omissão de receitas com intuito de fraude, hipótese da Lei nº 4.502, de 1964.
- A multa qualifica é inaplicável. A responsabilidade tributária que pretende a fiscalização não encontra amparo legal.

Inexistência de Sonegação Fraude ou Conluio – Inaplicabilidade da Multa Qualificada

- A multa qualificada somente tem lugar quando inequivocamente demonstrada a presença de uma das hipóteses a que alude o art 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, que se refere aos conceitos de sonegação, fraude e conluio dispostos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.
- O mero fato de deixar de recolher tributo ou omitir receitas, não é hipótese sujeita à multa qualificada.
- A fiscalização supõe que mera omissão de receitas equivaleria ao intuito de fraude, na modalidade sonegação.
- A inadimplência do sujeito passivo, quanto aos tributos devidos, não se confunde com intuito de fraude, tendente a ocultar o fato gerador.
- Todos os contratos que disciplinaram os serviços prestados, apontados nos autos de infração, assim como o próprio registro contábil da operações, foram fornecidos à fiscalização.
- Não há qualquer documento inidôneo ou que não reflita fielmente as operações realizadas.
- Transcreve a súmula nº 14 do CARF no sentido de que a simples apuração de omissão de receita, sem a necessária comprovação do evidente intuito de fraude, não autoriza a qualificação da multa.
- Transcreve ementas de acórdãos do CARF no sentido de que mera omissão de receitas não é suficiente para demonstrar o intuito de fraude.
- A natureza confiscatória da penalidade impede a sua aplicação.
- O STF vê na desproporção entre a pena aplicada e a infração cometida verdadeiro efeito confiscatório. Transcreve parte dos votos de julgados neste sentido.
- Destaca que o entendimento do STF acerca da matéria tornou-se pacífico, tendo sido exarado em recurso admitido sob o regime da repercussão geral.
- Nos termos do quanto dispõe o próprio Regimento Interno do CARF, tratando-se de decisão do STF, sob o regime da repercussão geral, cumpre ao órgão julgador aplicá-la.

Inexistência de Responsabilidade Tributária – Inaplicabilidade do Art. 135, III do CTN

- A responsabilidade tributária dos sócios apontados nos autos de infração deriva especificamente da omissão de receitas, que a fiscalização entende confundir com o evidente intuito de fraude.
- A omissão praticada não se enquadra nas hipóteses autorizadoras da multa qualificada ou autorizam a responsabilidade tributária dos sócios, com fundamento no art. 135, III do CTN.

- O STJ já consolidou o entendimento de que mera inadimplência não gera responsabilidade tributária de sócio gerente.
- Para que seja imposta a responsabilidade tributária, há que se demonstrar que atos do diretor, gerente ou representante, foram praticados com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto ou, ainda, que são qualificados como crime ou contravenção.
- Não basta que o responsável seja sócio, é preciso que exerça funções de gerência na sociedade.
- A mera inadimplência não acarreta a responsabilidade do administrador.
- A responsabilidade tributária pela prática de ilícitos não se presume.
- Sobre a responsabilidade solidária, transcreve doutrina de Ângela Maria da Motta Pacheco e Sonsoles Mazorra Manrique de Lara.
- A omissão de receita não representa ato ilícito que atraia a responsabilidade tributária aos sócios.

Representação Fiscal Para Fins Penais – Confusão Quanto Aos Responsáveis

- A Representação fiscal para fins penais formulada inclui suposto responsável tributário que nem mesmo consta do auto de infração.
- Trata-se do contador Abner Martins Batista.
- Na representação fiscal, não há sequer a especificação dos atos que o sócio responsável e o contador da empresa teriam praticado, que caracterizariam crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 1990.

Do Pedido.

- Diante do exposto, requerem os impugnantes:

o Seja afastada a aplicação da multa qualificada de 150%, para que seja reduzida ao patamar da multa de ofício de 75%.

o Sejam excluídos dos autos de infração os sócios pessoas físicas, da autuada, por ausência de prova da presença de qualquer das condições previstas no art. 135, III do CTN.

Por meio do despacho a folhas 2.059, com ciência em 04/12/2015, a Repartição de Origem, intimou o autuado a apresentar complemento à sua impugnação, esclarecendo se sua contestação é parcial, como faz crer o item “Pedido” ao seu final ou, total, apresentando seus argumentos.

Se parcial, efetuar o pagamento ou o parcelamento formal dos débitos acrescidos da multa e juros de mora não contestados. Caso opte pelo parcelamento, deverá solicitá-lo juntamente com as informações acima, para abertura de novo processo administrativo com essa finalidade.

Em 17/12/2015, foi apresentada a resposta a intimação a fls. 2068 a 2071, na qual a autuada, após reiterar argumentos já apresentados na impugnação, expõe o seguinte:

Que a impugnação contesta a acusação em sua plenitude. O Auto de Infração foi integralmente impugnando, e não apenas parcialmente.

Acrescenta que a contribuinte durante o procedimento de fiscalização, esclareceu a razão de não ter registrado como receita os recursos advindos dos contratos com empresas do mesmo grupo. As empresas vendedoras dos empreendimentos reconheceram as receitas das respectivas vendas, pelo que considerou a autuada que apenas o resultado dessas vendas seria tributável, justamente porque não se tratava de empresas totalmente independentes. Como a autuada não auferiu resultado pela venda dos empreendimentos, assumiu como não tributável os ingressos decorrentes da construção. A situação, portanto, assemelha-se àquela em que a própria incorporadora promove a construção do empreendimento.

Diante do exposto, requer os impugnantes seja a impugnação considerada total, e não parcial, cumprindo à instância julgadora apreciar tanto o erro de acusação quanto a desqualificação da multa aplicada.

Na sequência, a DRJ julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito exigido, a multa qualificada e a sujeição passiva solidária dos impugnantes. O Julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do Fato Gerador: 31/12/2010, 07/07/2011

ARROLAMENTO DE BENS.

A apreciação do procedimento de arrolamento de bens efetivado pela autoridade lançadora não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA QUALIFICADA.

O percentual da multa de ofício será duplicado quando comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

PETIÇÃO JUNTADA EXTEMPORANEAMENTE

Qualquer petição ou documento deve ser juntado aos autos pelo sujeito passivo dentro do prazo previsto para a apresentação de impugnação, precluindo o direito de o impugnante o fazer em outro momento processual, a menos que: se refira a fato ou a direito superveniente; ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos; ou se demonstre a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, onde reitera suas razões de defesa, acrescentando tópico intitulado “Preliminar de tempestividade – Matéria Supostamente Não Impugnada”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da Análise do Recurso.

A autuação tem como objeto a exigência de crédito tributário de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, no montante de R\$ 2.711.465,06, acrescido de multa qualificada de 150%, em face de infração de omissão de receitas de vendas e serviços, por aferição direta.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 487 a 495, o contribuinte apurou e declarou o IRPJ em valor menor do que o devido, pois reconheceu os custos de construção na apuração do lucro líquido, oriundos de contratos de empreitada parcial firmados com as incorporadoras Alfa Diadema Administração de Bens Ltda., Betal Administradora e Incorporação Ltda. e MZM 02 Incorporação Ltda, mas não reconheceu as receitas oriundas destas mesmas empreitadas.

Foram ainda autuados, solidariamente, nos termos do art. 135, III, do CTN, os sócios: Mirian Zanetti Magnani, CPF nº 008.939.058-01 e Francisco Diogo Magnani, CPF nº 859.983.898-91.

PRELIMINAR DE TEMPESTIVIDADE – MATÉRIA SUPOSTAMENTE NÃO IMPUGNADA

Argumenta a Recorrente que equivocou-se a DRJ quando não conheceu das razões consignadas na petição apresentada em 17/12/2015, por entender que se estava apresentando razões adicionais à impugnação, com o claro propósito de emendar e complementar a peça

defensiva, violando, assim, as regras insertas no Decreto 70.235, no que diz respeito ao prazo de impugnação.

Sustenta a recorrente que nada mais fez do que manifestar-se sobre o teor da intimação nº 330/2015, e, como foi intimada a apresentar nova contestação ou emendar aquela apresentada, no prazo estabelecido de 15 dias, contado de 04/12/2015, assim o fez. Por essa razão, requereu a suspensão do processo nº 10805-721.631/2016-20 para o qual foram transferidos os créditos supostamente não impugnados, em razão de intempestividade da manifestação.

Equivoca-se o contribuinte.

Primeiro, a intimação enviada não teve o propósito de conceder um novo prazo de impugnação ou que ela fosse emendada ou complementada, ao arpejo das regras processuais contidas no Decreto 70.235, e sim, de esclarecer se a referida contestação seria PARCIAL ou TOTAL.

A intempestividade não diz respeito à manifestação sobre a intimação nº 330/2015, e sim, em face do prazo de 30 dias para apresentar razões de impugnação contra o auto de infração lavrado.

Por outro lado, não prospera o argumento de que sua Impugnação contestou a própria acusação, em sua plenitude, já que a omissão de receitas apontada estaria integralmente pautada no intuito de fraude vislumbrado pela fiscalização. Uma coisa é defender-se da ausência de fraude para se livrar da multa qualificada e outra coisa, é a defesa da própria acusação de omissão de receita. Como se sabe, pode haver infração de omissão de receitas sem ou com fraude. Com fraude, a multa é a ordinária de 75%, e acaso haja fraude, simulação ou conluio, a multa aplicada deve ser no patamar de 150%.

Logo, deve prevalecer a decisão da DRJ que não tomou conhecimento das razões de defesa consignadas na petição de fls. 2.070 a 2.072 em nome da autuada, vez que teve o propósito declarado de complementar a Impugnação apresentada, após o transcurso do prazo de 30 dias fixado no artigo 15 do Decreto 70.235, de 1972.

DA MULTA QUALIFICADA

Defende a Recorrente que não restou demonstrada a presença de uma das hipóteses a que alude o art. 44, II da Lei 9.430/96, que se refere aos conceitos de sonegação, fraude e conluio dispostos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964; que não se considera o mero fato de deixar de recolher tributos, ou mesmo omitir receitas, hipótese sujeita à multa qualificada; que a fiscalização e a DRJ distorceram o sentido do art. 44, II da Lei 9.430/96, confundindo a omissão de receitas com o intuito de fraude; que os contratos que disciplinaram os serviços prestados, apontados nos autos de infração, assim como o próprio registro contábil das operações, foram oportunamente fornecidos à fiscalização; que 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 14); que nem mesmo declarações inexatas apuradas na contabilidade, que acobertam omissão de receitas, caracterizam o “evidente intuito de fraude” que autoriza a aplicação da multa qualificada.

Por outro lado, entendeu a fiscalização que o contribuinte incorreu na prática de conduta dolosa quando apurou e declarou o IRPJ em valor menor do que o devido, e reconheceu os custos de construção na apuração do lucro líquido, oriundos de contratos de empreitada parcial firmados com as incorporadoras Alfa Diadema Administração de Bens Ltda., Betal Administradora e Incorporação Ltda. e MZM 02 Incorporação Ltda, mas não reconheceu as receitas oriundas destas mesmas empreitadas. Por consequência, aplicou o percentual de multa de ofício previsto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

O aludido artigo 44 da Lei 9.430/1996, apresentava a seguinte redação à época dos fatos:

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;

II cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(...)

A matriz legal prescrita pelo legislador ordinário prevê penalidades diferentes para hipóteses factuais distintas:

- multa de ofício de 75% (Lei n. 9.430/96, art. 44, I): cabível quando o sujeito passivo tributário deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido;

- multa de ofício de 150% (Lei n. 9.430/96, art. 44, II): cabível quando o contribuinte além de deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido, o faz mediante conduta dolosa, isto é, quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, notadamente fraude, sonegação ou conluio.

A questão que se coloca é: há um acervo de provas que torne “evidente” a prática de atos dolosos, vocacionados a ocultar do fisco o conhecimento quanto à ocorrência do fato gerador (sonegação) ou mesmo fraudar a ocorrência deste?

No caso sob análise, há evidências de que houve dolo quando o contribuinte não escriturou as receitas oriundas de contratos de empreitada parcial firmados com as incorporadoras Alfa Diadema Administração de Bens Ltda., Betal Administradora e Incorporação Ltda. e MZM 02 Incorporação Ltda, com o propósito, a meu sentir, de impedir ou retardar o conhecimento por parte desta da ocorrência do fato gerador. A prova do dolo é demonstrada pelo fato do contribuinte não registrar na contabilidade essas receitas tributáveis, ocultando do fisco, assim, a ocorrência de rendimentos tributáveis, a despeito de reconhecer seu custo, e não informar as receitas e os tributos devidos nas declarações instituídas para esse fim, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 489 e seg):

3. ANÁLISE DA FISCALIZAÇÃO

Conforme ilustrado acima, a fiscalização constatou que no período objeto da ação fiscal o sujeito passivo ora notificado participou de alguns empreendimentos

imobiliários na condição de “construtora”, eis que foi contratado pelas respectivas incorporadoras para a execução das obras abaixo, vide cópia dos contratos constantes dos autos.

EMPREENDIMENTO	INCORPORADORAS	VALOR DO CONTRATO
RESIDENCIAL PARATY	ALFA DIADEMA ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA	2.900.000,00
RESIDENCIAL VIVA BEM CLÍMACO	BETAL ADMINISTRAÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA	2.300.000,00
DIAMOND RESIDENCE	MZM 02 INCORPORAÇÃO LTDA	7.200.000,00

Os desembolsos correspondentes à aquisição de materiais e serviços foram apropriados na contabilidade da autuada, em conta do grupo do Ativo (Construções em Andamento) cujos saldos, ao final de cada obra, foram baixados em contrapartida à conta do grupo de Custos, sendo esta última levada à apuração do resultado no final do exercício, conforme demonstrado nas fichas do livro Razão constante nos autos [...]

[...]

A despeito dos lançamentos contábeis acima mencionados, nos quais reconhece os custos da construção dos respectivos empreendimentos, a auditada não reconheceu as receitas de prestação de serviços dos contratos de empreitada parcial firmados com as incorporadoras Alfa Diadema Administração de Bens Ltda, Betal Administração e Incorporação Ltda e MZM 02 Incorporação Ltda.

Assim, se de um lado reconheceu seu custo para a execução dos serviços contratados, em contrapartida não reconheceu as receitas oriundas dos Contratos de Empreitada Parcial firmados com as incorporadoras acima citadas, restando constatado que tais receitas da prestação dos serviços foram omitidas.

[...]

4. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Não há plausibilidade de qualquer empresa ao reconhecer seus custos, não escriturar suas receitas correspondentes, quando se trata de apenas um empreendimento. Isto caracteriza a vontade manifesta de omitir suas receitas dos contratos.

Os fatos acima, minudentemente relatados, caracterizam a figura da sonegação fiscal. A MZM Empreendimentos Imobiliários EIRELI reconheceu a vigência dos contratos cujas receitas foram omitidas, portanto, tinha conhecimento dos valores dos tributos devidos na apuração do imposto de renda, mas preferiu agir de maneira evasiva, sem registrar suas receitas a despeito de reconhecer seu custo, caracterizando o intuito de fraude e justificando a aplicação da multa qualificada.

A conduta deliberada e sistemática destes atos demonstra a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação ou fraude, descritas nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

Ao contrário do que defende o contribuinte, a Súmula 14 do CARF não é aplicável, pois há outros elementos além da simples omissão de receitas, que conduzem ao preenchimento dos requisitos para a qualificação da multa. No caso, o dolo está evidenciado pelo fato do contribuinte, de um lado, reconhecer contabilmente os custos para a execução dos serviços contratados, e, por outro lado, não reconhecer contabilmente as receitas oriundas dos mesmos Contratos de Empreitada Parcial firmados com as incorporadoras acima mencionadas o que evidêcia, a meu ver, não se tratar de mero equívoco, e sim, conduta deliberada.

Porém, o percentual da multa qualificada dever ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN

Em síntese, a tese defendida pelos Recorrentes é de que a responsabilidade tributária dos sócios apontados nos autos de infração derivada especificamente da omissão de receitas não constitui por si só fundamento para a imputação da responsabilidade solidária aos sócios. Além disso, prossegue aduzindo ser necessária prova cabal de que tenham agido com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN. E, acrescenta, ainda, que não basta que o responsável seja sócio, é preciso que exerça funções de gerência na sociedade. No entender das referidas Recorrentes, a fiscalização não produziu semelhante prova, de sorte que a responsabilização solidária seria improcedente.

A decisão recorrida assim se manifestou:

A tese dos impugnantes não se sustenta diante dos elementos dos autos. Ao contrário do que alegam, a fiscalização logrou comprovar de maneira robusta que a infração praticada implicou bem mais que o simples inadimplemento da obrigação tributária.

Em verdade, a autuada e seus sócios administradores recorreram a um artifício fraudulento com o objetivo deliberado de reduzir indevidamente sua carga tributária. Os fatos que comprovam as circunstâncias caracterizadoras de fraude estão amplamente narrados no termo de verificação fiscal. Na motivação da sujeição passiva solidária, o autuante aponta reiterados lançamentos contábeis retratando os pagamentos por conta dos desembolsos incorridos com a aquisição de materiais e serviços aplicados nas obras contratadas, sem contudo, ater-se a qualquer registro contábil alusivo ao reconhecimento das receitas oriundas dos contratos celebrados para a realização das obras, fatos que apontam pra a nítida finalidade de redução dos pagamentos dos tributos.

De qualquer forma, os fatos e circunstâncias invocados pela fiscalização são o bastante para demonstrar que a infração que resultou no lançamento do crédito tributário foi praticada de forma dolosa. Daí se segue também que a infração de lei a que se refere o artigo 135, inciso III, do CTN se encontra caracterizada, pois o

cometimento doloso de infração tributária não se enquadra como simples omissão de receita.

Cumprido, pois, rejeitar a arguição de ilegitimidade passiva apreciada neste item.

Compreendo que a decisão recorrida deve prevalecer por próprios fundamentos acima transcritos, de forma que as pessoas físicas apontadas sejam mantidas como devedores solidários do crédito tributário exigido nestes autos.

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Quanto ao tópico, alega que a Recorrente que "Representação Fiscal Para Fins Penais", formulada pela fiscalização, não se aplica ao caso, pois apesar de incluir suposto responsável tributário que nem mesmo conta no auto de infração, no caso o contador da Recorrente, Sr. Abner Martins Batista, não há nos autos prova de que ele ou os seus sócios cometeram as infrações capituladas na Lei nº 8.137/90.

Porém, quanto a este ponto, a Súmula CARF nº 28 dispõe que "O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais."

Desta forma, não se conhece dos argumentos contidos neste tópico.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso, para manter incólume os termos da decisão recorrida.

O percentual da multa qualificada dever ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea "c" do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA