



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.720578/2013-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.145 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio de 2023
Recorrente FERCOL - METAL, INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/04/2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

MULTA E JUROS. ATIVIDADE VINCULADA DO LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DAS INFRAÇÕES.

Como corolário da atividade vinculada do lançamento, não estão autorizados a autoridade lançadora e a lançadora a reduzir o valor de multa e juros, se não previstos em lei.

O instituto da responsabilidade objetiva por infrações à legislação tributária inibe a perquirição acerca de eventual elemento subjetivo da conduta.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Sendo indubitoso que a empresa detinha plena ciência de não ser optante pelo Simples Nacional, a informação em GFIP da existência de tal opção não pode ser qualificada como mero equívoco, notadamente i) pela influência desta informação prestada em GFIP na geração da respectiva guia de recolhimento pelo sistema SEFIP e ii) pelo largo período de tempo em que foi prestada tal informação descabida em GFIP.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 172.

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a terceiros que não interpuseram impugnação ou recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi que davam provimento parcial ao recurso para excluir a qualificadora da multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

FERCOL METAL, INDUSTRIA E COMERCIO, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, Acórdão nº 07-32.750/2013, às e-fls. 266/276, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente às contribuições sociais correspondentes a parte da empresa e as destinadas aos TERCEIROS, em relação ao período de 01/2009 a 04/2011, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 174/180, consubstanciados nos seguintes DEBCAD's:

- AI nº 51.021.7923 - Diz respeito às contribuições previdenciárias relativas à parte patronal, incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados e aos segurados contribuintes individuais (pró-labore), referentes ao período de 01/2009 a 04/2011, no importe de R\$ 791.703,49, já acrescido da multa qualificada de 150% e de juros de mora. Destaca-se que integra a contribuição previdenciária sobre as remunerações dos segurados empregados à parcela atinente ao SAT.

- AI nº 51.021.7931 - Trata-se da constituição de crédito concernente a contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-Educação, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE), no importe de R\$ 197.338,28, já acrescido da multa qualificada de 150% e de juros

de mora, relativas às competências de 01/2009 a 04/2011, incidente sobre as quantias pagas aos segurados empregados.

De conformidade com o Relatório Fiscal, relata a autoridade lançadora que, desde o ano-calendário de 2007, por 5 (cinco) anos consecutivos, o fiscalizado tem apresentado à Receita Federal suas DIPJ Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, formalizando sua opção pela tributação do IRPJ com base no LUCRO REAL.

Porém, segundo o fiscal, ocorre que, no período fiscalizado de 01/2009 a 04/2011, a empresa declarou à Previdência Social, por meio das GFIP Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, a informação de opção pelo SIMPLES (código 2), recolhendo, desta forma, apenas a parte dos empregados e deixando de recolher a parte patronal das contribuições previdenciárias.

Além disso, ressalta também a fiscalização que o contribuinte já incidiu na mesma infração no período dos anos 2007 e 2008, quando também foi autuado, conforme demonstrado no processo administrativo fiscal n.º 10805.721774/201127, o qual já foi julgado favoravelmente à Fazenda Nacional em 13/12/2012 pelo acórdão n.º 0539.697 da 9ª Turma da DRJ/CPS.

Portanto, em consonância com o entendimento do servidor fazendário, ficou claro que o contribuinte, que é tributado pelo LUCRO REAL e tem declarado à Receita Federal esta condição há 5 (cinco) anos, ao declarar a opção pelo SIMPLES em todas as suas GFIP de 01/2009 a 04/2011, teve a intenção de reduzir indevidamente o montante das contribuições previdenciárias devidas.

Ao seu ver, a intenção do contribuinte também ficou configurada quando se constatou a prática reiterada da infração em 3 (três) anos consecutivos, em um total de 30 (trinta) GFIP. Para ele, não seria crível alegar erro de fato ao fazer a mesma opção de forma habitual, afastando a possibilidade de qualquer desatenção eventual por parte da empresa.

Logo, a conduta do contribuinte, tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante das contribuições devidas, enseja a aplicação de multa qualificada e a elaboração da correspondente Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, com fito de informar à autoridade competente os fatos que, em tese, subsumem-se ao tipo penal previsto no art. 1º, I, da Lei n.º 8.137/90, nos termos da Portaria RFB n.º 2.439, de 21, de dezembro de 2010.

Afora isso, tendo em vista os fatos que levaram à qualificação da multa, foram incluídos na qualidade de devedores solidários relativamente ao crédito constituído por meio dos citados autos de Infração, os sócios administradores da época dos fatos geradores, já indicados no RELATÓRIO DE VÍNCULOS, nos termos dos arts. 124, I e II, e 135, III, da Lei n.º 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN, e art. 989 do Decreto n.º 3.000/99 –Regulamento do Imposto de Renda RIR.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a procedência do seu pedido.

Por sua vez, a Delegacia de Julgamento em Florianópolis/SC entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 281/297, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da decisão de piso:

Preliminar

Da nulidade dos discriminativos de débitos

Alega que o fiscal deixou de apresentar no presente procedimento fiscal os documentos comprobatórios da base de cálculo para aferição do débito exigido, tais como as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e a folha de pagamento, de forma a impossibilitar a constatação do montante supostamente devido.

Assevera que, sem a apresentação pormenorizada da base de cálculo devidamente fundamentada e comprovada com a juntada das GFIPs, ficou inviável a apreciação do montante cobrado em ambos os autos de infração, de forma a se atentar contra o devido processo legal e o contraditório.

Desta forma, a impugnante requer, em sede preliminar, a nulidade dos cálculos discriminativos dos débitos, pois apresentados sem a devida comprovação da base de cálculo, o que impossibilita a constatação do acerto em sua elaboração.

Mérito

Das autuações

Sustenta que, no caso vertente, incorreu em erro quanto à declaração dos tributos apurados em vista da opção equivocada pelo SIMPLES, de forma a se evidenciar a ausência de dolo em sua conduta.

Reitera que, com efeito, não há nos autos prova inequívoca em relação à sua conduta a evidenciar a tentativa de diminuição de sua carga tributária, com a consecução do dolo.

No seu modo de ver, caberia ao fisco, diante do fator vinculante do lançamento tributário, proceder à alteração de ofício da declaração equivocada da Impugnante ocasionada pelo erro de fato, sem a necessidade de proceder à autuação, já que conforme consta do procedimento fiscal, a impugnante realiza suas declarações pelo Lucro Real.

Aduz que o erro de fato excluiria a culpabilidade, restando, como forma de Justiça, o expurgo da cobrança dos juros de mora e da multa qualificada, em vista da ausência de dolo, simulação ou fraude.

Assim, requer o cancelamento dos débitos fiscais, devendo ser ofertado à impugnante prazo para que retifique suas declarações e proceda ao pagamento dos valores que venham a ser constatados.

Da multa qualificada

Defende que somente em caso de comprovação pelo fisco do intuito sonegador e do evidente intuito de fraude poderá a fiscalização impor sanções qualificadas ou agravadas.

Nesse sentido, afirma que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda têm mantido a presunção de boafé e de inocência dos contribuintes no julgamento de casos em que a fiscalização impõe sanções qualificadas, estabelecendo que o conceito de evidente intuito de fraude não se presume e escapa à simples omissão de rendimentos quando ausente conduta material bastante para sua caracterização, sendo injustificada a imposta multa agravada.

Pondera que, no caso de pessoas jurídicas, já decidiu órgão de julgamento de segunda instância que o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

Assim, na sua ótica, conclui que se exige do contribuinte a conduta fraudulenta, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e que jamais poderá o Fisco,

sem fazer a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, impor sanções qualificadas.

Argumenta que, no caso em epígrafe, não restou demonstrado no procedimento fiscal que a Impugnante houvesse agido com dolo, fraude ou simulação. Desse modo, insubsistente a fixação da multa qualificada, em vista da falta de amparo fático-legal.

Em remate, pleiteia o seu afastamento ou a fixação em seu patamar mínimo, como forma da mais lúdima Justiça.

Da Comprovação da reincidência

Articula no sentido de que, em matéria de reincidência no âmbito tributário, forçosa a aplicação da analogia como instrumento de integração.

Assim, considera que caberia utilizar norma de cunho penal, na qual está previsto que a reincidência ocorre tão somente em vista daquele que comete nova infração após o trânsito em julgado de sentença que, no País ou no estrangeiro, o tenha condenado por infração anterior (artigo 63 do CP).

Desta forma, infere que, em vista da ausência de trânsito em julgado da decisão alhures descrita, incabível a sustentação do Fisco de que a impugnante seria reincidente na matéria objeto do procedimento fiscal.

Não bastasse isso, sustenta ainda que cabia ao impugnado realizar a juntada de certidão comprobatória que atestasse o trânsito em julgado da decisão prolatada pelo Poder Judiciário, de forma a se evidenciar a reincidência no âmbito da matéria objeto dos autos de infração, o que não o fez.

De outro modo, alega que se estaria diante de afronta ao princípio do *in dubio pro reo*, o qual determina que, em caso de dúvida, a questão deverá ser resolvida de maneira mais favorável ao infrator.

Da sujeição passiva

Ressalta que a imputação da responsabilidade ao terceiro, ao sócio decorre do vínculo jurídico ou econômico com o sujeito passivo direto, bem assim como instrumento de potencialização do pagamento.

Ao seu ver, em momento algum, os sócios realizam qualquer conduta do critério material do tributo imposto à pessoa jurídica, lembrando que a obrigação desta última tem como fonte primordial a relação jurídica tributária normal, qual seja a ocorrência do fato jurídico do tributo a norma básica, subsumido por uma hipótese de incidência.

Alega que, caso ocorra a hipótese de incidência da regra de responsabilidade, em virtude de um fato previsto em lei, por conta da substituição, o sujeito passivo direto (a pessoa jurídica) fica desobrigado, total ou parcialmente, do pagamento do tributo, passando a obrigação tributária e responsabilidade de pagamento para o sócio, conforme previsto em lei.

Para si, o artigo 135 releva que se constatada a prática de um ato não autorizado pelo sócio ficará atribuída sua responsabilidade pessoal.

(...)

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

NULIDADE – DISCRIMINATIVO DO DÉBITO

A recorrente alega que o fiscal deixou de apresentar no presente procedimento fiscal os documentos comprobatórios da base de cálculo para aferição do débito exigido.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Discriminativo Analítico de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto n.º 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

No que se refere à alegação do discriminativo de débito, foram anexados o relatório “Totais das Bases de cálculo por categoria”, extraídos da GFIP, onde constam as bases de cálculo das contribuições levantadas, tanto no que se relaciona às remunerações dos segurados empregados quanto aos segurados contribuintes individuais.

Além disso, também foram juntados aos autos (fls. 97 a 164) resumos das folhas de pagamento confeccionadas pela empresas, as quais também demonstram as importâncias pagas aos segurados que lhe prestaram serviço.

Não obstante isso, é de se registrar que todos estes documentos utilizados pela autoridade lançadora para apurar os montantes devidos de contribuição previdenciária e da destinada a outras entidades e fundos são de propriedade da autuada.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

DA AUTUAÇÃO

Em seu recurso, a contribuinte reconhece a falha e atribui a questão em um erro de fato e, com isso, requer a exclusão dos juros e da multa aplicada.

Como se pode observar, a contribuinte faz uma verdadeira confissão de culpa, situação que, por si só, justifica o lançamento. Aliás, o lançamento foi realizado em estrita consonância com a legislação vigente, não havendo qualquer mácula da autoridade fiscal que possa alterar o resultado do bom trabalho realizado.

Quanto aos juros e a multa, a Lei n.º 9.430/1996, em seu art. 44, dispõe sobre a multa de ofício:

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.

Os juros de mora estão disciplinados no artigo 61, § 3º, do mesmo diploma legal:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Pois bem! Veja-se que, pela leitura dos dispositivos colacionados, que, uma vez verificadas as situações ensejadoras de multa duplicada, não há outro caminho a tomar a autoridade lançadora, senão o de aplica-la tal como se encontra descrito na norma em apreço. Da mesma forma, ocorre com os juros de mora.

Para a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, é de observar que não é necessário a verificação acerca da conduta praticada pelo sujeito passivo, se foi de forma dolosa ou culposa, ou até mesmo sem culpa. Ocorrida a hipótese legal, os acréscimos legais necessariamente devem ser cobrados. Isto decorre do instituto da responsabilidade objetiva prevista no artigo 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

E, de fato, ocorreu a inserção indevida da informação que indica a opção ou não pelo SIMPLES, inclusive confessada pela autuada como dito alhures, fazendo reduzir os valores apurados a título de contribuição previdenciária e de contribuição para outras entidades e fundos, o que obrigou o fisco a efetuar o lançamento de ofício para cobrar as diferenças apuradas, não obtidas por meio das informações prestadas pela contribuinte.

Desse modo, constatada a conduta da contribuinte apta a ensejar o lançamento por parte do fisco, indubitosa é a exigência no que toca à multa de 75% e os juros de mora.

Já no que se refere à duplicação da multa (qualificada, exige-se algo mais, uma conduta qualificada, de modo a fazer surgir o direito de o fisco cominar, o que será examinado no item a seguir.

DA MULTA QUALIFICADA

Contrapõem-se, a autuada, contra a qualificação da multa aplicada afirmando a inocorrência de qualquer das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 e a ausência de atuação dolosa.

Pois bem!

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei n.º 9.430, de 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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - **Fraude** é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula n.º 14, determinando que:

Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Pois bem. Ao meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada a conduta reiterada, vejamos:

24. Fica claro que o contribuinte, que é tributado pelo LUCRO REAL e tem declarado à Receita Federal esta condição há 5 (cinco) anos, ao declarar a opção pelo SIMPLES em todas as suas GFIP de 01/2009 a 04/2011, teve a intenção de reduzir o montante das contribuições previdenciárias devidas.

25. A intenção do contribuinte também fica configurada quando se constata a prática reiterada da infração em 3 (três) anos consecutivos, em um total de 30 (trinta) GFIP. Não é crível alegar erro de fato ao fazer a mesma opção de forma habitual, afastando a possibilidade de qualquer desatenção eventual por parte da empresa.

A simples menção, no Relatório Fiscal, ao fato de ter a Recorrente cometido o mesmo erro repetidamente ao declarar equivocadamente a opção pelo SIMPLES em GFIP não é suficiente, na visão deste Relator, para a caracterização do *dolo* exigido pela lei.

Isto porque o *dolo*, como aponta a doutrina penalista, é a *consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo)*. [...] *Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito*. (PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, 6.ed., Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113).

O simples fato de se repetirem erros de declaração em GFIP não é suficiente, no meu entendimento, para a caracterização do *dolo*. Trata-se, a meu ver, de erros repetidos e nada mais.

Entendimento semelhante possui a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a mera conduta reiterada do contribuinte não é suficiente para caracterização de conduta dolosa, fraude ou simulação, sendo necessária a demonstração cabal das mesmas, vejamos:

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. MULTA QUALIFICADA. **DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.**

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), **condicionase à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.**

Recurso especial negado. (CSRF. Acórdão 9202003.644– 2ª Turma. Sessão de 04.03.2015)

(grifo nosso)

Ora, o próprio fato da contribuinte apresentar à Receita Federal suas DIPJ com base no Lucro Real, depõe contra o entendimento da fiscalização da prática de conduta dolosa visando à sonegação. Não faria sentido que aquele que tem a intenção de lesar o Fisco mediante o recolhimento a menor de contribuições previdenciárias informasse em DIPJ a opção pelo Lucro Real, bem como na folha o valor correto e, em GFIP, a opção pelo SIMPLES. Pelo contrário, tal prática apenas reforça o fato de que houve informação incorreta lançada em GFIP.

Ademais, observa-se que em período anterior a empresa era optante pelo SIMPLES e assim prestava suas informações.

Repito, todas os outros documentos apresentados pela contribuinte não demonstram qualquer intenção de lesar o fisco, conforme depreende do seguinte exceto do relatório Fiscal:

9. Da análise preliminar dos dados obtidos, juntamente com as informações do SPED-CONTÁBIL, constata-se que as GFIP transmitidas pela empresa, apesar de declararem base de cálculo compatível com a folha de pagamento e contabilidade, foram elaboradas com a opção pelo SIMPLES, portanto, sem o recolhimento da parte patronal das contribuições previdenciárias.

Sendo assim, a consequência da informação equivocada do SIMPLES é o lançamento de ofício dessa diferença, com a consequente cobrança das contribuições indevidamente não recolhidas, não sendo possível se afirmar, sem outros elementos de prova, a prática de conduta.

Neste diapasão, cabe afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para seu patamar base de 75%.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A autoridade lançadora imputou a responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados às pessoas físicas José Lazaro Domingues Bebiane e Hilson Ney Gamba.

Outrossim, os responsáveis solidários foram intimados do lançamento e não apresentaram impugnação, considerados revéis como elencado no Despacho de e-fl. 277.

Esclareça-se ainda que embora a Autuada conteste a responsabilidade solidária atribuída à pessoa antes identificada, a legitimidade para impugnar a responsabilidade tributária cabe aos responsáveis arrolados pela fiscalização no Termo de Sujeição Passiva.

Resta caracterizada a falta de interesse de agir e legitimidade da atuada para agir em nome de qualquer sujeito passivo indireto no que tange à exclusão de sua responsabilidade solidária, uma vez que, note-se, mantida ou rechaçada a solidariedade, continuaria o montante lançado a poder ser exigido da atuada, sem qualquer benefício de ordem. Trata-se, na hipótese, de direito alheio. Esta posição é inclusive, amplamente esposada no âmbito deste CARF, consoante excerto de ementa exemplificativo, abaixo (Acórdão CARF 1302001.707, de 25 de março de 2015):

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a pessoa física, que não interpôs recurso voluntário. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistia dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica.

E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada quanto a esse ponto, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio. Não se há, portanto, de conhecer desse pedido.

Além do mais, note-se que o CPC/73 trazia conhecida regra em seu art. 6º, qual seja:

Art. 6º. Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.

Aludida regra passou a constar no art. 18 do CPC/2015:

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

Parágrafo único. Havendo substituição processual, o substituído poderá intervir como assistente litisconsorcial.

A observância da referida regra no presente caso decorre também do art. 15 do CPC/2015:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do Tribunal, o pleno do CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 172, determinando que:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

No presente caso, a pessoa jurídica foi quem requereu, em nome próprio, a exclusão dos responsáveis solidários do pólo passivo da autuação fiscal, padecendo-lhe, portanto, legitimidade para tanto, nos termos da Súmula encimada, de observância obrigatória por parte dos Conselheiros.

Portanto, deixo de tecer maiores elucidações a respeito da matéria.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO** rejeitar a preliminar e, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para afastar a qualificação da multa de ofício, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, Redator Designado.

Inicialmente, destaco que a divergência em relação aos entendimentos prestigiados pelo Ilustre Conselheiro Rayd Santana Ferreira reside unicamente na adequação da qualificação da multa de ofício imposta pela fiscalização. Em relação às demais matérias controvertidas, entendo irretocáveis as considerações tecidas pelo conselheiro relator.

A qualificação da multa de ofício restou assim fundamentada pela fiscalização (fls. 178 / 179):

Fica claro que o contribuinte, que é tributado pelo LUCRO REAL e tem declarado à Receita Federal esta condição há 5 (cinco) anos, ao declarar a opção pelo SIMPLES em todas as suas GFIP de 01/2009 a 04/2011, teve a intenção de reduzir o montante das contribuições previdenciárias devidas.

A intenção do contribuinte também fica configurada quando se constata a prática reiterada da infração em 3 (três) anos consecutivos, em um total de 30 (trinta) GFIP.

Não é crível alegar erro de fato ao fazer a mesma opção de forma habitual, afastando a possibilidade de qualquer desatenção eventual por parte da empresa.

Logo, a conduta do contribuinte, tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante das contribuições devidas, enseja a aplicação da mencionada multa qualificada e a elaboração da correspondente Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP com fito de informar à autoridade competente os fatos que, em tese, subsomem-se ao tipo penal previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90 nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 21, de dezembro de 2010

Do excerto acima transcrito, entendo restar claro que a fiscalização entendeu que o contribuinte informou dolosamente em GFIP ser optante pelo Simples Nacional, pois era flagrante o descabimento da prestação de tal informação. De fato, como o próprio sujeito passivo tinha plena ciência que era tributado pelo imposto de renda na sistemática do lucro real (*tal fato é incontroverso nos presentes autos*), não há como se entender como mero equívoco a informação em GFIP da opção pelo Simples Nacional. Frise-se: o sujeito passivo tinha plena ciência de que não ostentava a condição de optante pelo Simples Nacional.

O descabimento de ser mero equívoco a informação em GFIP de o sujeito passivo ser optante pelo Simples Nacional resta patente quando se considera que tal informação faz com que a guia de recolhimento gerada pelo programa gerador da GFIP não considera como devidas as contribuições previdenciárias patronais. Nesse cenário, não entendo crível considerar que a empresa não se atentou para a geração incorreta de tais guias de recolhimento, especialmente pelo largo número de meses em que houve a prestação de tal informação incorreta em GFIP. Destaque-se que **não é a mera reiteração da conduta considerada como bastante para a qualificação da multa de ofício; contudo, a reiteração da prestação de informações cabalmente incorretas em GFIP afasta, em meu entender, a alegação de que teria ocorrido mero equívoco pelo sujeito passivo.**

Afastada a qualificação de mero equívoco na informação em GFIP da opção pelo Simples Nacional, é certo que a prestação de tal informação incorreta foi realizada de forma intencional (dolosa) e com a evidente finalidade de a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Logo, entendo caracterizada a sonegação fiscal prevista no artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502, 1964, sendo escoreita a qualificação da multa de ofício imposta pela fiscalização.

Ainda em relação à temática em foco, entendo relevante transcrever um pequeno excerto do Acórdão n.º. 07-32.750, afeto à apreciação do lançamento encartado nos presentes autos:

Defende que somente em caso de comprovação pelo fisco do intuito sonegador e do evidente intuito de fraude poderá a fiscalização impor sanções qualificadas ou agravadas.

No caso dos autos, o fiscal trouxe a informação de que o sujeito passivo vem optando por, pelo menos cinco anos, pela tributação com base no lucro real, com base nas DIPJs.

Demais, também deixou registrado no Termo de Verificação Fiscal que, por cerca de 30 meses, de forma contraditória, vem indicando em GFIP que é optante pelo SIMPLES.

Ressaltou, ainda, a autoridade lançadora que **a contribuinte já incidira na mesma infração com relação aos anos de 2007, quando foi autuado, conforme processo administrativo nº 10805.721774/2011-27.**

Ora, **não há como aceitar a justificativa de ter incorrido em erro uma empresa que já fora autuada por ter informado em GFIP o código errado da opção pelo SIMPLES e que continua a fazê-lo por, pelo menos trinta meses seguidos e ainda apresenta DIPJ informando a opção de tributação pelo lucro real.**

Não é compreensível que uma pessoa jurídica passe tanto tempo prestando informação errada ao fisco por mero engano, sem que qualquer colaborador atente para um fato tão relevante em termos financeiros pela empresa.

Com efeito, a opção pelo simples faz desonerar sobremaneira o custo com a folha de pagamento, eis que deixa de arcar com o custo das contribuições previdenciárias patronais e das destinadas a outras entidades e fundos, valor este que pode chegar a trinta por cento do valor total nela consignado.

Apesar disso, os seus administradores, ao que afirmam, não teriam se apercebido disto no momento de elaborar a planilha de custo dos seus produtos, de estipular os preços de vendas, ou ao analisar o fluxo financeiro da sociedade.

Deveras, difícil de compartilhar com essa alegação, principalmente em que todas as informações que refletem no preço dos produtos ou serviços prestados são de suma importância diante da acirrada competitividade existente no mercado.

Ao meu entender, restou claro o motivo justificador desta postura, como bem notado pelo fiscal, que foi o de diminuir os gastos da sociedade, beneficiando-se deste artifício com intuito de ver melhorados os resultados empresariais. Tudo isso à custa da Administração Tributária, que deixaria de receber as contribuições sociais em comento, tão necessárias a fazer frente aos benefícios concedidos aos segurados.

Enfim, restou configurada a sonegação, tal como prevista no artigo 71 da Lei n.º 4.502/1964 (abaixo reproduzido), respaldando assim a duplicação da multa de ofício, em razão de ficar demonstrada a intenção deliberada de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal de contribuições previdenciárias e das destinadas a outras entidades e fundos, por meio de inserção indevida em GFIP de informação dando conta que era optante pelo SIMPLES. (g.n.)

Destarte, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes