



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.720553/2013-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.563 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2021
Recorrente LEILA CRISTINA DE SOUZA EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

MULTA QUALIFICADA.

Não caracterizada a ação ou omissão dolosa que leve à sonegação e/ou fraude, a multa de ofício deve ser aplicada com o percentual de 75%.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Se não estão presentes os requisitos para a sujeição passiva solidária, esta deve ser extinta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para que sejam afastados o agravamento e a qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Alexandre Evaristo Pinto, Jeferson Teodorovicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-004.563 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720553/2013-65

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão nº **09-46.754**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/JFA em que, por unanimidade de votos, julgou-se parcialmente procedente a Impugnação.

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor total de R\$ 121.649,97, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor total de R\$ 102.822,59, Cofins no valor total de R\$ 286.306,38 e PIS/Pasep no valor total de R\$ 62.033,08, em função das irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 41/56;

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária em face de Paulo César Salmazo (fls. 57/58) e Luis Augusto Grizzo (fls. 39/40).

A empresa apresenta impugnação (fls. 396/409) na qual alega, em síntese: 1) AUSÊNCIA DE INTUITO SONEGATÓRIO E REFLEXOS; 2) IMPOSSIBILIDADE DE CORESPONSABILIZAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS.

O senhor Luis Augusto Grizzo apresenta impugnação (fls. 423/436) nos mesmos termos da apresentada pela empresa.

O pleito foi analisado pela DRJ em Juiz de Fora, que decidiu, por maioria, julgar procedente em parte a impugnação da empresa e procedente a apresentada pelo senhor Luis Augusto Grizzo, no sentido extinguir a sujeição solidária passiva em relação a ele e manter o crédito tributário lançado com a multa de ofício no percentual de 150%. Votou contra o não agravamento da multa o Julgador José Carlos de Assis Guimarães.:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a ação ou omissão dolosa que leve à sonegação e/ou fraude, a multa de ofício deve ser aplicada com o percentual de 150%.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Se não estão presentes os requisitos para a sujeição passiva solidária, esta deve ser extinta.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário em que reitera as razões de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão por que dele conheço.

Mérito

Verifica-se no caso concreto que os autos de infração impugnados foram lavrados em função da apuração de receita escriturada e declarada ao fisco estadual, porém não declarada ao fisco federal. Foi aplicada multa de 225%, ou seja, a multa foi qualificada e agravada.

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal:

Esta fiscal entende que, ao entregar a DIPJ, as DCTFs e os DACONS com valores zerados, divergentes dos valores informados à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo através das GIAs (Guias de Informações e Apuração do ICMS), a empresa autuada pretendeu ocultar da Receita Federal o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e das Contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

Em outras palavras, o motivo da qualificação e agravamento da multa foi a entrega de documentos fiscais zerados, isto é, a mera omissão de receita.

Não se pode agravar ou qualificar uma multa com base na omissão de receitas. Neste sentido, por exemplo, o quanto decidido por esta turma ao julgar o processo administrativo n. 19515.720763/2014-11, consubstanciado no acórdão n. 1201-003.842, que restou assim ementado, naquilo que aqui interessa:

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. O fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresenta DCTF's e DIPJ's zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras. O respectivo racional probatório tem o condão de

eleva a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal.

Peço vênia para transcrever o voto vencedor da i. Conselheira Gisele Barra Bossa que ilustra os fundamentos daquele acórdão:

Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que os Recorrentes teriam praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

3. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

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.

4. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

5. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

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

6. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

7. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários têm repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

8. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

9. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

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

10. Em linha a este raciocínio, para o Alberto Xavier¹ a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido,

evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

11. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

12. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

13. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

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.

14. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

15. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas **deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e**

caracterização efetiva do dolo. As próprias Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34, deixam claro esse racional técnico:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

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

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas**. (destaques do original)

16. E, nessa esteira, é o entendimento do Acórdão nº 1301-002.6702 deste CARF, *verbis*:

(...) MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência. (...). (destaques do original)

17. Vejamos o seguinte excerto:

O pressuposto de multa qualificada, de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. **É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa.** Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberam prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito. (destaques do original)

18. O acórdão citado deixa clara a necessidade de observância dos três requisitos acima expostos para fins de justificar a efetiva ocorrência das práticas infracionais em comento e, conseqüentemente, a imputação da multa de ofício qualificada.

19. No mais, não podemos olvidar que, nos termos do artigo 112, do CTN, *"a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."* Assim sendo, em caso de dúvidas quanto a ocorrência do ilícito fiscal, deve o órgão autuante aplicar a pena menos gravosa.

20. Feitas essas considerações, verifico que, *in casu*, a imposição da multa de ofício em seu percentual exacerbado (de 150%) está assim justificada pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2235: *"Multa de 150%, qualificada pela omissão de receita em DIPJ, conduta reincidente e sujeita a RFFP, com base no disposto na Lei 8137/1990 artigo 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I"*.

(...)

22. Evidencio, portanto, que o argumento central trazido pelas autoridades fiscais para aplicar da multa qualificada foi a falta de declaração nas declarações apresentadas à RFB (DIPJ/DCTF) da totalidade da receita auferida, comprovada na escrituração, notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento fiscal, assim como nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF's apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos.

23. Ocorre que, tais condutas materializam a hipótese de aplicação literal do **artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96**, segundo o qual a **multa de 75%** (e não 150%) é aplicável *"sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição"* justamente *"nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata"* (grifos nossos).

24. Vejam que, o fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresentar DCTF's e DIPJ's zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

25. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

26. Do exposto, em vista da falta de conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício, esta penalidade deve ser reduzida de 150% para 75%.

Por tais fundamentos, entendo deva ser reduzida a multa ao patamar de 75%.

No que tange ao agravamento da multa, vale destacar que a multa é agravada nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo de intimações para prestar esclarecimentos.

Em que pese conste no TVF o não atendimento de alguns esclarecimentos, cumpre notar que foram diversos os termos de resposta à intimação apresentados pela Recorrente, de modo que a partir de uma análise sistemática não há como falar em recusa da Recorrente em apresentar documentos.

A título de exemplo, há respostas à intimação nas fls. 63, 64, 66, 67, 74, 76, 77, 82, 83, 85, 88, 89, 90, 91, 92-108, 111, 114 e 115. Assim, ainda que eventualmente um outro esclarecimento não tenha sido adequado na visão da autoridade fiscal, ela obteve informações complementares por meio de RMF.

Dessa forma, não há que prevalecer o agravamento da multa, visto que a Recorrente atendeu substancialmente o requerido pela fiscalização.

Em relação à responsabilidade do Sr. Paulo César Salmazo, a r. DRJ não analisou os critérios de sua responsabilização, pois:

Como o senhor Paulo César Salmazo não apresentou impugnação e a empresa não tem legitimidade para fazê-lo em seu nome, ele permanece nos autos como Devedor Solidário.

Assim, verifica-se a preclusão da questão. Nesse sentido, decidimos ao julgar o processo administrativo n. 19515.721169/2017-81, acórdão nº 1201-003.093, transcrito no que interessa:

LEGITIMIDADE PROCESSUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. O contribuinte autuado não possui legitimidade processual para questionar a responsabilidade tributária imputada a terceiros.

Nesse sentido, entendo deva ser mantida a responsabilidade.

Diante do exposto, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para afastar o agravamento e a qualificação da multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto