



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.722655/2014-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.443 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2023
Recorrente L S W SERVIÇOS LTDA. EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135, III, CTN. ADMINISTRADOR. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA FISCALIZAÇÃO.

Compete ao fiscal no momento da lavratura do auto de infração a demonstração inequívoca da conduta dolosa do administrador, quer dizer, dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, hábeis a ensejar a responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135, III, do CTN, não sendo a simples condição de administrador da sociedade, ao tempo da infração tributária, suficiente para a responsabilização.

MULTA QUALIFICADA.. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO. DCTF ZERADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e afastar a responsabilidade tributária da Sra. Liani Stoffel Wilbert. Vencidos os conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros, que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife ("DRJ/REC"), o qual será complementado ao final:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 04/36 e fls. 38/64, através dos quais foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, IRPJ e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, CSLL, no valor total de R\$ 1.129.420,00, incluídos juros de mora e multa proporcional de 150%. O lançamento reporta-se aos anos-calendário 2010 e 2011.

De acordo com o Auto de Infração e com o Relatório Fiscal, fls. 67/76, o lançamento decorreu da constatação de que a empresa apesar de manter escrituração contábil e fiscal, entregou declarações, DIPJ, DCTF e DACTON com valores zerados. Os valores foram apurados com base na escrita contábil e confirmados pelo contribuinte em atendimento às intimações realizadas no curso da ação fiscal.

A multa aplicada foi de 150%, houve Representação Fiscal para Fins Penais e a Sra. Liani Stoffel Wilbert, administradora da empresa, foi considerada, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, CTN, sujeito passivo solidário.

A contribuinte apresentou impugnação, fls.516/522, fazendo, em síntese, as seguintes alegações:

DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

- apresentou todos os documentos e colaborou com a fiscalização;
- a contabilidade da empresa foi refeita, foi efetuado levantamento de todos os custos relativos aos anos-calendário 2010 e 2011 e foram encontradas diversas despesas que não teriam sido lançadas a exemplo de INSS, FGTS e outras despesas operacionais da empresa;
- apresenta quadro à fl. 518 onde demonstra os valores das bases de cálculo considerados na autuação e os considerados pela impugnante;

- pugna pela redução dos valores "arbitrados" para não ter sobrecarregado seu ônus tributário.

DA MULTA FIXADA - não houve má fé tanto que a empresa entregou a documentação, foi vítima de assessoria negligente;

- esse exacerbado passivo tributário poderá afetar as atividades da empresa;

- pouco entende do sistema tributário nacional, pede afastamento da multa de 150% visto que ausente má fé da empresa e seu representante legal.

DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA FÍSICA COMO DEVEDORA - não se admite seja imposto à representante da empresa, pessoa física, o ônus tributário da pessoa jurídica;

- não existe a hipótese de fraude à lei, dolo direto da empresária, para que houvesse a responsabilização tributária

- a empresária não detém conhecimento técnico sobre a matéria e sempre acreditou nas informações de seus assessores de que havia apurado prejuízo e, por consequência, nada teria a pagar;

- pede afastamento da responsabilidade solidária do art. 135 do CTN, por ausência de dolo.

- protesta por todos os meios de prova admitidos.

Destaque-se que foram lavrados autos de infração para cobrança de IRPJ e CSLL, discutidos no presente processo administrativo (nº 10925.722655/2014-78) e autos de infração para cobrança de PIS e COFINS, discutidos no bojo do processo administrativo nº 10925.722656/2014-12.

Em sessão de 28/10/2015, a DRJ/REC julgou improcedente a impugnação do contribuinte contra os lançamentos de IRPJ e CSLL, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010 NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2010 SALDO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES INEXISTENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Sendo inexistente o saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores passível de compensação, conforme apurado no SAPLI, mantém-se a glosa do valor indevidamente compensado.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

DESCABIMENTO.

A multa de ofício, no percentual de 75% encontra previsão em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade.

Segundo consta dos fundamentos do voto do relator (fls. 2819/2826 do e-processo):

O lançamento tributário foi efetuado em razão da prática da contribuinte de escriturar e contabilizar receitas auferidas em suas atividades e não declarar nem oferecer à tributação seus resultados nos anos-calendário de 2010 e 2011. As declarações, DIPJ, DCTF e DACON foram entregues com valores de receita zerados.

Em sua impugnação as alegações são no sentido de que houve negligência do responsável pela contabilidade, que a representante legal da empresa não detém

conhecimento na área tributária e, após conhecimento dos Autos de Infração, inconformada com os fatos constatados, providenciou fosse refeita a contabilidade incluindo valores de despesas operacionais não consideradas anteriormente. Trouxe para comprovação cópia de notas fiscais, Demonstrativos das Receitas e Impostos a Pagar e Balancetes.

Inicialmente, no que concerne a alegação de negligência do responsável pela contabilidade da empresa, falta de conhecimento da sócia administradora da empresa sobre matéria tributária e ausência de má fé da autuada, cabe ressaltar que o artigo 136 do Código Tributário Nacional dispõe que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável:

“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.”

Desta forma, não importa que as deficiências financeiras, técnicas e erros na escrituração tenham ocorrido por problemas alheios à vontade da impugnante.

A metodologia utilizada pela fiscalização se encontra descrita no Relatório Fiscal, fls. 67/76, e consistiu em efetuar intimação para entrega de livros contábeis e fiscais e documentos respectivos. Após entrega pela contribuinte de parte dos documentos solicitados e análise da contabilidade apresentada, tendo verificado a entrega de declarações retificadoras durante o procedimento fiscal, a autoridade fiscal entregou o Termo de Intimação nº 003, onde foi informado que haviam inconsistências e divergências entre os registros contábeis apresentados e os documentos e as declarações retificadoras entregues.

Na ocasião, foi oportunizado à contribuinte fossem efetuados os ajustes e correções necessárias bem como retificação das declarações enviadas ou, confirmação das informações já prestadas.

Em seguida, a contribuinte reconheceu as divergências, entregou novas declarações retificadoras e apresentou nova Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e LALUR tudo relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011. Valores que foram reconhecidos e lançados pela fiscalização.

Na impugnação há discordância dos valores anteriormente informados e confirmados conforme quadro abaixo:

	Base Calc. Anterior	Base Calc. Atual
1º Trim. 2010	R\$ 411.193,93	R\$ 411.193,93
2º Trim. 2010	R\$ 187.031,66	R\$ -262.179,24
3º Trim. 2010	R\$ 227.463,12	R\$ 169.202,12
4º Trim. 2010	R\$ 122.502,54	R\$ 66.737,80
1º Trim. 2011	R\$ 225.630,14	R\$ 158.217,59
2º Trim. 2011	R\$ - 84.991,86	R\$ -123.888,08
3º Trim. 2011	R\$ 3.036,04	R\$ 19.761,85
4º Trim. 2011	R\$ 105.907,40	R\$ 38.382,19

Afirma-se que foram encontrados novos valores de despesas operacionais e custos. Foram anexados aos autos para comprovação das alegações novos Demonstrativo das Receitas e Impostos a Pagar, Demonstração do Resultado do Exercício Acumulado e cópias de notas fiscais.

Veja-se o que diz a fiscalização em seu relato às fls. 69/71:

Em 29/12/2014 o contribuinte assinou o Aviso de Recebimento – AR comprovando a ciência do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 003, em que a Fiscalização, do exame aos documentos até então apresentados e em verificações na contabilidade do contribuinte, assim destacou e oportunizou ao contribuinte:

A Fiscalização, a partir da escrita contábil regular disponibilizada pelo contribuinte, anos-calendário de 2010 e 2011, validada pelo Sistema Integrado de Coleta de Dados – SINCO, e diante do acesso ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, relativamente ao ano-calendário de 2011, observamos inconsistências e divergências quanto aos registros contábeis ali lançados em contraposição aos documentos e informações apresentadas em 11/12/2014, no atendimento aos Termos de Intimação Fiscal – TIF nº 001 e TIF nº 002, pelo que, a Fiscalização entende pela incorreção dos termos apresentados em 11/12/2014, salvo melhor comprovação e explicação.

*Também identificamos que o contribuinte, **após o início da ação fiscal**, na pretensão do atendimento aos TIF's nº 001 e 002, acabou por enviar/retificar as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ's, as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF's, os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon's, dos anos-calendário de 2010 e 2011, com valores igualmente divergentes dos apontamentos de sua escrita contábil, quanto às apurações de resultados trimestrais (DRE's) e apurações da Cofins e do PIS, neste caso, equivocadamente pela "não-cumulatividade".*

As receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, quanto ao PIS (0,65%) e a Cofins (3,00%) estão sujeitas às regras da cumulatividade².

*Diante do exposto, esta Fiscalização **oportuniza** ao contribuinte que efetue os ajustes e correções aplicáveis, retificando as declarações enviadas já no curso desta ação fiscal, se assim julgar conveniente, e no prazo acima referenciado (20 dias corridos), REAPRESENTE os termos abaixo ou de outra forma, CONFIRME as informações já prestadas.*

Destacamos que os documentos a serem apresentados ao Fisco Federal deverão estar assinados diretamente pelo contribuinte L S W Serviços Ltda – EPP ou por procurador devidamente habilitado por instrumento específico de procuração.

Destacamos que a falta de prestação das informações intimadas neste TIF nº 003 ensejará ao Fisco Federal a lavratura do crédito tributário com as informações contábeis disponibilizadas a partir dos arquivos digitais

validados pelo SINCO, quanto ao ano-calendário de 2010, e obtidas no SPED quanto ao ano-calendário de 2011, com as multas aplicáveis.

Em 19/01/2015 o contribuinte L.S.W. Ltda entregou à Fiscalização, seus apontamentos ajustados, indicando que a falta ou o “zeramento” das informações prestadas ao Fisco Federal, nas DIPJ’s, nas DCTF’s e Dacon’s decorrem de configurações incorretas do sistema informatizado a que possui, bem como, negligência do contribuinte e de seu responsável pela escrita contábil.

A Fiscalização observou as apurações apresentadas pelo contribuinte, em especial, os DRE’s dos anos 2010 e 2011, os Livros – LALUR dos anos 2010 e 2011, e as DIPJ’s, DCTF’s e Dacon’s novamente retificadas em ajustes à contabilidade do contribuinte, contudo, após o início da ação fiscal.

A Fiscalização reconheceu tais apurações e sobre os lançamentos efetuados aplicou a multa de 150%, por entender, conforme item específico que segue, que o “zeramento” nas declarações culminaram em situação de falta/ausência de recolhimento aos cofres da União, e mais do que isto, grande possibilidade de passar à margem do conhecimento do Fisco Federal, com intenção visível de se eximir da responsabilidade de pagamento da obrigação tributária principal.

Por questões de bases de apurações aplicáveis, a Fiscalização efetuou a constituição do crédito tributário em dois processos administrativos fiscais, pelo que, quanto ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, informamos:

3. DAS APURAÇÕES – PAF Nº10925-722.655/2014-78

A Fiscalização, assim, constatou que o contribuinte, durante todo o período auditado, anos-calendário de 2010 e 2011, incorreu em prática reiterada de infração tributária relativamente a falta de declaração de resultados operacionais escriturados e NÃO declarados, sendo os seguintes detalhes:

**Anos-Calendário de 2010 e 2011 – Lucro Real Trimestral –
IRPJ e CSLL**

- **Infração de nº 0001 – Resultados Escriturados e Não Declarados – Resultados Operacionais Não Declarados –** Valores apurados com base na escrita contábil e confirmados pelo contribuinte em atendimento às intimações no curso da ação fiscal. As apurações são do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, sobre os quais incidiram as alíquotas de 15% (IRPJ), 10% quanto o Adicional do IRPJ e de 9% de CSLL.

Observa-se que a fiscalização efetuou o batimento entre os valores constantes da Demonstração de Resultado do Exercício, DRE, os valores constantes das declarações retificadoras ainda que entregues após perda da espontaneidade, do LALUR e da escrita contábil disponibilizada pela contribuinte.

Houve intimação para que as divergências encontradas fossem regularizadas e só depois se procedeu aos lançamentos do IRPJ e da CSLL.

A defesa refez demonstrativos, balancetes e apresentou cópias de notas fiscais sem, no entanto, demonstrar contabilmente os acertos realizados. Impossível com os documentos trazidos identificar e verificar as diferenças apontadas no quadro trazido pela defesa.

E mais, se se trata de erro de escrituração, não foram adotadas as medidas cabíveis à retificação (item 2.4.2.1 da Resolução CFC nº 596, de 1985, cujas determinações foram mantidas na Resolução CFC nº 1330, de 2011 [...])

[...]

Assim, a correção de eventual equívoco no registro contábil original deve ser efetuada observando-se as regras e princípios contábeis pertinentes. No mesmo sentido, o art. 269, § 2º, do RIR/1999 determina que os erros cometidos sejam corrigidos por meio de lançamento de estorno, transferência ou complementação.

Portanto, conclui-se pela correção do procedimento fiscal e pela manutenção do lançamento referente a este item.

Sobre a multa qualificada, a impugnante não logrou êxito em afastá-la.

Pugna pelo afastamento, por ausência de má fé.

Equívocada é a tese apresentada pela contribuinte. A ausência de má fé, se trata de questão já analisada no início desse voto que não afeta a responsabilidade pela infração e a penalidade a ser aplicada.

A imposição desta multa está prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

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.

Assim, praticada a conduta prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, abaixo transcrito, a multa de ofício exigida será de 150%:

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.

Com efeito, depreende-se do relatório que a fiscalização constatou a prática reiterada da apresentação das declarações com receitas iguais a zero (anos-calendário 2010 e 2011), enquanto que havia escrituração de valores de receitas auferidas pela empresa em todos os trimestres dos anos-calendário autuados. E que a empresa somente logrou retificar as declarações para informar as receitas auferidas quando já se encontrava em procedimento fiscal.

O ato de transmitir DIPJ e DCTF zeradas envolve declarações de grande relevância para a Receita Federal, pois são aquelas em que os contribuintes informam suas atividades econômicas (DIPJ) bem como declaram o crédito tributário (DCTF). Portanto, se verifica, aqui, entrega de declarações integralmente inverídicas que indicam ausência de atividade de uma empresa em pleno funcionamento.

Verifica-se, no caso, a omissão sistemática dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL, com vistas a retardar o conhecimento das reais dimensões do fato gerador pela autoridade fazendária, sob o manto da regularidade aparente na entrega das declarações.

Diante da legislação e dos fatos descritos e comprovados nos autos há que se referendar a autuação e aplicação da multa qualificada.

Não é possível assentir com as contraposições feitas à responsabilidade solidária atribuída à Sra. Liani Stoffel Wilbert, CPF nº 868.115.509-10, sócia administradora da empresa conforme 10ª alteração contratual, cláusulas 1ª e 7ª, com registro na JUCESC em 10/03/2007.

A responsabilidade solidária, no caso em tela, foi caracterizada com base no artigo 135, inciso III, do CTN:

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

...

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

...

No caso, a contribuinte, conforme já mencionado, entregou declarações, DIPJ e DCTF, com valores zerados quando havia contabilizado receitas em sua atividade comercial. A prática reiterada de omissão dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL nos anos-

calendário de 2010 e 2011, é conduta típica de fraude e sonegação, conforme analisado por ocasião da contestação à multa qualificada de 150%.

Como dito, a referida senhora administrava a empresa o que implica o seu interesse direto pelas respectivas operações comerciais. Por outro lado, a prática de sonegação e fraude que inclusive motivaram a aplicação de multa qualificada, caracteriza infração à lei, nos termos do art. 135 do CTN.

Portanto, a responsabilidade imputada à sócia administradora nos moldes do artigo 135, III do CTN, foi devidamente justificada.

Irresignado, o contribuinte e responsável tributária apresentaram por meio de uma única peça o respectivo recurso voluntário, no qual basicamente se reitera todos os argumentos de defesa já apresentados em sede de impugnação. Não foram apresentados elementos de prova adicionais.

Ao cabo, é importante consignar que o processo administrativo nº 10925.722656/2014-12, no qual se discutem os autos de infração de PIS e COFINS, cujo os fatos relacionados são os mesmos, foi objeto do acórdão nº 3401-007.013, apreciado pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, a qual por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte, vencido o relator, conselheiro João Paulo Mendes Neto, que votou pelo provimento apenas parcial, para afastar a responsabilidade da pessoa física e a qualificação da multa de ofício.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 15/12/2015 (fls. 2855 do *e-processo*) e a responsável tributária em 08/12/2015 (fls. 2856 do *e-processo*). Foi apresentado um único recurso voluntário, ora analisado, em nome de ambos os sujeitos passivos, no dia 21/12/2015 (fls. 2857 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

Como visto pelo breve relato do caso, o contribuinte teria entregue DIPJ, DCTF e DAICON originais com valores zerados, muito embora mantivesse a sua contabilidade em dia, no que teria originado a fiscalização.

Tal como já havia sido advertido em impugnação, o contribuinte reitera em sede de recurso voluntário que sócia da empresa possuiria *parcos conhecimentos na área tributária, e acreditava que estava tudo certo com sua escrituração contábil, medida esta que infelizmente não era a realidade à época dos fatos* (fls. 2858 do e-processo).

Afirma ainda que teria apresentado em sua impugnação uma série de documentos que comprovariam receitas suportadas pela pessoa jurídica que acabariam por reduzir a sua base de cálculo, os quais, todavia, não teria sido devidamente analisados pelo acórdão recorrido. Apresenta o seguinte quadro contendo a base de cálculo a qual reputa ser a correta (fls. 2861 do e-processo):

	Base Calc. Anterior	Base Calc. Atual
1º Trim. 2010	R\$ 411.193,93	R\$ 411.193,93
2º Trim. 2010	R\$ 187.031,66	R\$ -262.179,24
3º Trim. 2010	R\$ 227.463,12	R\$ 169.202,12
4º Trim. 2010	R\$ 122.502,54	R\$ 66.737,80
1º Trim. 2011	R\$ 225.630,14	R\$ 158.217,59
2º Trim. 2011	R\$ - 84.991,86	R\$ -123.888,08
3º Trim. 2011	R\$ 3.036,04	R\$ 19.761,85
4º Trim. 2011	R\$ 105.907,40	R\$ 38.382,19

E esclarece, *inclusive que em meses existe a majoração da base de cálculo, demonstrando que a única busca da Recorrente é pela verdade, e não está afugentando-se de sua responsabilidade tributária* (fls. 2861 do e-processo).

Em que pese o aduzido, tanto a DRJ, como a própria fiscalização ainda no início do procedimento de fiscalização, já havia advertido para o fato de que as pretensões do contribuinte em reduzir a sua base de cálculo a partir da contabilização de novas receitas somente seria possível caso foi feita a demonstração contábil de tais acertos. Veja-se o seguinte trecho do acórdão recorrido (fls. 2823/2824 do *e-processo*):

[...] a fiscalização efetuou o batimento entre os valores constantes da Demonstração de Resultado do Exercício, DRE, os valores constantes das declarações retificadoras ainda que entregues após perda da espontaneidade, do LALUR e da escrita contábil disponibilizada pela contribuinte.

Houve intimação para que as divergências encontradas fossem regularizadas e só depois se procedeu aos lançamentos do IRPJ e da CSLL.

A defesa refez demonstrativos, balancetes e apresentou cópias de notas fiscais sem, no entanto, demonstrar contabilmente os acertos realizados. Impossível com os documentos trazidos identificar e verificar as diferenças apontadas no quadro trazido pela defesa.

E ainda segundo a DRJ/REC, *se se trata de erro de escrituração, não foram adotadas as medidas cabíveis à retificação (item 2.4.2.1 da Resolução CFC nº 596, de 1985, cujas determinações foram mantidas na Resolução CFC nº 1330, de 2011 (fls. 2824 do e-processo).*

Em seu recurso voluntário o contribuinte teve mais uma oportunidade de não apenas demonstrar, mas comprovar inequivocamente que teria feito a retificação contábil de seus lançamentos, mas não apresentou uma única prova sequer nesse sentido. Não consta do recurso voluntário qualquer argumento ou elemento comprobatório adicional para além daqueles já apresentados em impugnação, os quais, como se viu, são insuficientes para justificar eventual retificação na base de cálculo dos tributos apurados.

Multa qualificada de 150%

A fiscalização considerou que o contribuinte teria agido com fraude ao entregar as suas declarações fiscais zeradas no objetivo de sonegar tributos. Segundo consta do relatório fiscal (fls. 73 do *e-processo*):

É na omissão do contribuinte ou na prestação de informações falsas que reside a fraude que justifica o percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio destas condutas, o contribuinte se esconde na esperança de que o Fisco nada descubra, e assim não possa exercer o seu direito (constituir o crédito tributário) no prazo decadencial, acarretando assim prejuízos aos cofres públicos.

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, anos-calendário de 2010 e 2011.

Por tudo o exposto, conclui-se que a autuada L.S.W. Ltda. incorreu no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude.

Nesse ponto, não pactuamos com a conclusão da fiscalização, mantida pelo acórdão recorrido.

O único argumento utilizado pela autoridade fiscal para qualificação da multa decorreu do fato de o contribuinte entregar as suas declarações zeradas. Embora seja de fato uma infração à legislação tributária, não justifica por si só a qualificação da multa, a qual depende da comprovação inequívoca da prática de uma conduta dolosa.

Em outras palavras, a omissão de receita por si só já é apenada pela lavratura da multa no percentual de 75%, não justificando a sua qualificação. Para que ela seja enquadrada como sonegação ou fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, é imprescindível que se esteja presente a figura do dolo, o qual, como se sabe, não se presume, mas se comprova.

Veja nesse sentido o que consta do acórdão recorrido (fls. 2825 do *e-processo*):

Com efeito, depreende-se do relatório que a fiscalização constatou a prática reiterada da apresentação das declarações com receitas iguais a zero (anos-calendário 2010 e 2011), enquanto que havia escrituração de valores de receitas auferidas pela empresa em todos os trimestres dos anos-calendário autuados. E que a empresa somente logrou retificar as declarações para informar as receitas auferidas quando já se encontrava em procedimento fiscal.

O ato de transmitir DIPJ e DCTF zeradas envolve declarações de grande relevância para a Receita Federal, pois são aquelas em que os contribuintes informam suas atividades econômicas (DIPJ) bem como declaram o crédito tributário (DCTF). Portanto, se verifica, aqui, entrega de declarações integralmente inverídicas que indicam ausência de atividade de uma empresa em pleno funcionamento.

Verifica-se, no caso, a omissão sistemática dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL, com vistas a retardar o conhecimento das reais dimensões do fato gerador pela autoridade fazendária, sob o manto da regularidade aparente na entrega das declarações.

Mais uma vez, não discordamos que não seja um ilícito a entrega de declarações zeradas, todavia, somente será um ilícito passível de ser penalizado com uma multa qualificada na hipótese de a conduta dolosa praticada restar sobejamente demonstrada, o que não nos parece que seja o caso. Nesse sentido, atente-se para as Súmulas CARF nº 14 e 25, cujo os seus fundamentos de existência podem ser aproveitados no presente caso:

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.

A nosso ver, se o fato “omissão de receitas” ou “omissão de rendimentos” não justifica por si só a qualificação da multa, a entrega de declarações zeradas também não. Ainda mais quando a contabilidade existe e foi levada em consideração para lavratura do próprio auto de infração.

Não custa repisar, o que acontecia no presente caso era que muito embora o contribuinte possuísse contabilidade, os valores lançados não eram informados nas declarações fiscais respectivas, o que, segundo advoga o contribuinte, aconteceu por culpa única e exclusiva da sua contabilidade, sem o seu conhecimento.

Trata-se de posicionamento já conhecido neste CARF, como se observa pelo precedente abaixo reproduzido:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. **DOLO. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. DCTF ZERADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.** Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada. O não pagamento de tributos, **a não apresentação de declaração ou a apresentação de declaração inexata, por si só, não revelam condutas dolosas.** Tratam-se, na verdade, de situações típicas que ensejam a aplicação da multa de ofício de 75% (e não 150%), nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996. (Acórdão nº 1201-002.255. Sessão de 13/06/2018)

Nesse sentido, somos pelo cancelamento da multa qualificada de 150% a qual deve ser restabelecida sob o percentual de 75%.

Responsabilidade tributária

O acórdão recorrido também acabou por manter no polo passivo da presente relação jurídica tributária, a sócia administradora como responsável tributária, nos termos do artigo 135, III, do CTN, pois, em suas próprias palavras, *a referida senhora administrava a empresa o que implica o seu interesse direto pelas respectivas operações comerciais* (fls. 2826 do e-processo).

A nosso ver, contudo, as condutas descritas pelo relatório de fiscalização não revelam e nem tampouco comprovam uma atuação dolosa da sócia administradora em transmitir

ou determinar que fossem entregues declarações zeradas, o que, aliás, deu ensejo ao cancelamento da multa qualificada.

A atribuição de responsabilidade a terceiros impõe à autoridade fiscal o dever de demonstrar que a obrigação tributária é resultante da efetiva participação do administrador da pessoa jurídica nas infrações tributárias com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Em síntese, a mera condição de administrador da pessoa jurídica ao tempo da infração tributária é condição insuficiente para a se atribuir a este a responsabilidade tributária, não podendo presumir a atuação dolosa da administradora, de modo que se impõe a exclusão da responsabilidade da sócia administradora no presente caso concreto.

Face ao exposto, voto para dar provimento parcial aos recursos voluntários para manter integralmente as exigências de IRPJ e CSLL, reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e afastar a responsabilidade tributária da Sra. Liani Stoffel Wilbert.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo