



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.722771/2015-61
ACÓRDÃO	1201-007.338 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BELIDOM TRANSPORTE DE PACIENTES LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. SÚMULA Nº 103 DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso de ofício manejado em razão da exoneração de crédito tributário (tributos mais multa de ofício) inferior ao limite de alçada vigente no momento da apreciação do recurso pelo CARF.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

SIGILO BANCÁRIO. LC Nº 105/2001. CONSTITUCIONALIDADE. NULIDADE AFASTADA.

A requisição de informações bancárias com fundamento na LC nº 105/2001, já declarada constitucional pelo STF, não acarreta nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. FISCALIZAÇÃO. DILIGÊNCIAS JUNTO A TERCEIROS. INOCORRÊNCIA.

Garantidos o acesso ao processo e a possibilidade de impugnação ampla, o uso, pela fiscalização, de informações obtidas de terceiros não se configura cerceamento de defesa.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO. INCABÍVEL. SÚMULA CARF Nº 110.

Não há que se falar em intimação ao patrono, por qualquer meio de comunicação oficial. Súmula CARF nº 110.

PIS/COFINS. EXCLUSÃO DE ICMS E ISS DA BASE DE CÁLCULO. ALEGAÇÃO GENÉRICA. IMPROCEDÊNCIA.

A exclusão de ICMS e ISS da base de cálculo do PIS/COFINS exige prova da efetiva inclusão dos tributos nos lançamentos, ônus do qual o contribuinte não se desincumbiu.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. MESMO FATO GERADOR DO ARBITRAMENTO. BIS IN IDEM.

Caracterizado que a falta de apresentação de livros e documentos serviu de fundamento para o arbitramento, é indevido o agravamento da multa de ofício pelo mesmo fato, nos termos da Súmula CARF nº 96.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO CONFIGURADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Comprovadas condutas dolosas de omissão de receitas e estruturação fraudulenta para sonegação, mantém-se a multa qualificada, com redução do percentual para 100% em aplicação da retroatividade benigna.

Decisão para ementa

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS E PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS. EXCLUSÃO PARCIAL.

Ausente individualização de atos com excesso de poderes ou infração de lei quanto a dois sócios formais, afasta-se sua responsabilidade solidária, mantida a dos demais responsáveis com base no conjunto probatório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do voto da relatora, não conhecer do recurso de ofício e, conhecendo dos recursos voluntários, dar parcial provimento da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade; b) por maioria de votos, afastar o agravamento da multa de ofício. Vencido o Conselheiro Marcelo Antônio Biancardi que mantinha; c) por unanimidade de votos, aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice de qualificação da multa de ofício de 150% para 100%; e d) por unanimidade de votos, afastar as responsabilidades tributárias imputadas às pessoas físicas: Luiz Geraldo Domingues e Sandra Mara Belini Domingues.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros MarceloAntonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Raimundo Pires deSantana Filho. Ausente(s) o conselheiro(a) Nilton Costa Simoes, substituído(a) pelo(a) conselheiro (a) Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG), que julgou parcialmente procedentes as impugnações de dois responsáveis solidários, mantendo o crédito tributário e a responsabilidade integral dos demais sujeitos passivos incluídos.

O caso tem origem em autos de infração lavrados para cobrança de IRPJ, com reflexos em CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos de 2010 a 2014, em razão da constatação de sonegação e fraude, que levaram a Autoridade Fiscal a arbitrar o lucro da empresa.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, as fls. 2.418 e 2.419, assim como nos demais Autos de Infração, o Autor do feito registra ter **procedido ao arbitramento do lucro e apurado omissão de receita:**

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2010, 06/2010, 09/2010, 12/2010, 03/2011, 06/2011, 09/2011, 12/2011, 03/2012, 06/2012, 09/2012, 12/2012, 03/2013, 06/2013, 09/2013, 12/2013, 03/2014, 06/2014, 09/2014 e 12/2014
Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTES

Embora o contribuinte tenha emitido notas fiscais referentes à prestação de serviços de transporte de pacientes, não declarou à Receita Federal do Brasil o faturamento auferido. Houve omissão tanto nas Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica como no documento DCTF Declaração de Débitos e Créditos Tributários. Todas as constatações foram descritas no Relatório Fiscal elaborado pela auditoria.

Termo de Verificação Fiscal

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão relatados no “Relatório Fiscal” de fls. 2.341 a 2.410.

Nos itens 06 a 80 do relatório Fiscal, o autor do feito demonstra como foi a evolução do procedimento fiscal, destacando as irregularidades encontradas na empresa ora fiscalizada, que em síntese foram:

- I - o contribuinte está enquadrado no sistema de tributação do **Lucro Real**;*
- II - **dolosamente**, não declarou faturamento nas suas DIPJs entre 2010 e 2013;*
- III - **praticamente não efetuou recolhimentos de ICMS entre 2010 e 2014**;*
- IV - apresentou **DCTFs apenas no ano de 2014 com débitos de um centavo para PIS/PASEP, COFINS, CSLL e IRPJ**;*
- V - apresentou Escrituração Contábil Digital - SPED Contábil apenas para o ano de 2013, quando tinha a obrigação de apresentar desde o ano de 2009, mesmo assim o SPED apresentado tem total ausência de lançamentos de faturamento;*
- VI - possui folha de pagamentos de empregados ao longo de todo o período sob análise, portanto teve faturamento que possibilitou o custeio da folha;*
- VII - **apresentou o documento GFIP como se fosse optante pelo SIMPLES NACIONAL, tentando enganar o fisco, com o objetivo de escapar da tributação das contribuições patronais incidentes sobre as verbas salariais declaradas no documento GFIP**;*
- VIII – **dolosamente se eximiu de atender a auditoria**, mesmo depois de intimada reiteradas vezes, alegando o acontecimento de um roubo como **desculpa suficiente** para o não cumprimento das intimações formalizadas. O Boletim de Ocorrência do roubo não menciona a subtração de documentos da empresa BELIDOM TRANSPORTES DE PACIENTES LTDA.*
- IX - Alegou sigilo bancário protegido pela Constituição Federal, para não apresentar os extratos bancários solicitados pelo fisco federal.*
- X – A auditoria **apurou faturamento superior a R\$ 12.000.000,00** (Doze milhões de reais) no intervalo de tempo entre janeiro de **2010 e dezembro de 2014**, fazendo contraste com a postura da empresa de ocultar os fatos*

geradores de tributos diversos. O faturamento apurado foi graças aos procedimentos de diligências juntos a diversas Prefeituras municipais e Consórcios Intermunicipais de Saúde, já que o contribuinte procurou, sistematicamente, não atender a auditoria, não apresentando os documentos requeridos nas intimações que foram formalizadas.

(...)

Nos itens 116 a 168, o autor do feito **relata e fundamenta a inclusão das pessoas físicas como devedores solidários do débito em questão: Luiz Geraldo Domingues, CPF (...), Sandra Mara Belini Domingues,(...), Adriano Pazin Leite, CPF (...) e Wilson Roberto de Almeida, CPF (...).**

Nos itens 169 a 195, justifica as **pessoas físicas que figuraram no quadro societário da contribuinte, mas que não foram considerados devedores solidários** pela auditoria.

Nos itens 206 a 301, o autor do feito relata e fundamenta a **solidariedade passiva das pessoas jurídicas: DON RHYAN EMPREITERA LTDA - ME, CNPJ (...) e WILSON ROBERTO DE ALMEIDA - ME, CNPJ (...).**

Nos itens 324 a 336, o autor do feito justifica a aplicação da qualificação da multa.

Impugnações

A contribuinte, assim como os devedores solidários com exceção de Adriano Pazin Leite, foram cientificados do lançamento em 16/10/2015 (fls. 2.583 a 2.588). O sr. Adriano Pazin Leite foi cientificado do lançamento em 20/10/2015 (fl. 2.589).

A contribuinte apresentou impugnação em 16/11/2015 (fls. 2.745 a 2.777), e os demais envolvidos apresentaram impugnação no dia 13/11/2015 (fls. 2.601 a 2.740).

BELIDOM TRANSPORTE DE PACIENTES LTDA

A contribuinte alega, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- Preliminarmente, alega a **nulidade** dos autos de infração devido a **inconstitucionalidade da Requisição de movimentação financeira;**
- Que a **violação do sigilo bancário** só é permitida nas hipóteses de **investigação criminal** ou instrução processual penal, sendo **necessária ainda a autorização judicial;**
- Que qualquer ato da administração pública que vise a violação da proteção constitucional ao sigilo bancário e à intimidade, resta nulo, arbitrário e inconstitucional, independentemente da vinculação a qualquer previsão infra constitucional;
- Solicita, também, a nulidade dos autos de infração alegando o **cerceamento de defesa e ofensa ao contraditório;**

- Que a fiscalização **oficiou diversos entes públicos** e com base nas respostas destes, formulou a base de cálculo para o arbitramento do lucro. E, ao arrepio do devido processo legal, especialmente o contraditório e a ampla defesa, **não foi oportunizado à impugnante no curso da fiscalização a análise e a manifestação acerca dos valores apresentados;**
- Alega a **decadência** dos tributos lançados referente aos meses de **Janeiro a Setembro de 2010**, uma vez que o lançamento que se dá por homologação, sobremodo nas hipóteses em que **há alguma antecipação do pagamento**, é regulado pelo artigo **150, §4º, do CTN**, o qual impõe o prazo de cinco anos contados da data de ocorrência do "fato gerador" para que o fisco retifique a atividade (lançamento) realizada pelo contribuinte;
- Considerando que a **ciência do auto de infração se deu em outubro de 2015** e à periodicidade mensal da conformação do fato gerador, conclui-se que os créditos constituídos pela medida fiscal em tela, referentes aos meses de janeiro a setembro de 2010 estão extintos pela decadência;
- Que a alegação tecida pela fiscalização, na tentativa de deslocar o prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte, com fulcro nas disposições do art. 173 do CTN, não encontra respaldo na realidade fática e jurídica vigente, visto que a alegação ocorreu de forma genérica, não apresentando adequadamente a subsunção às normas jurídicas em comento;
- Entende que o **ISS e o ICMS devem ser excluídos da base de cálculo do PIS/COFINS;**
- Assim, solicita o reconhecimento da **inconstitucionalidade e ilegalidade do disposto no art. 3º, §1º da lei 9.718/98**, pois, acerca da base de cálculo das contribuições sociais, erige insofismável o entendimento de que a base tributável constitucionalmente prevista, não abarca a integralidade dos ingressos de receitas no estabelecimento empresarial, não havendo falar, desta maneira, em inclusão do ICMS ou ISS como base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins;
- Alega a **inaplicabilidade da multa agravada prevista no art. 44, §2º da Lei 9.430/96**, pois os requisitos para tal são o não atendimento, no prazo marcado, de intimação para: i) prestar esclarecimentos; ii) apresentar arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei 8.218/91 e iii) apresentar documentação técnica de que trata o art. 38 da Lei 9.430/96;
- Com relação a primeira hipótese, alega que não houve omissão no atendimento das intimações, pois ainda que em alguns momentos tenha solicitado prazo adicional, **sempre apresentou suas razões, ainda que**

seja informando a impossibilidade da entrega dos documentos solicitados;

- Com relação à entrega da documentação solicitada, qual seja, contratos de prestação de serviços, extratos bancários e documentação contábil, alega que não é a ausência da apresentação de qualquer documento, pois o inciso II remete às disposições da lei 8.218/91 que trata da entrega de documentação relativa às pessoas jurídicas obrigadas ao uso do sistema de processamento eletrônico de dados;
- Já o inciso III, remete à leitura do art. 38 da lei 9.430/96, que se refere à documentação do sistema de processamento de dados;
- Ademais, **a não entrega dos documentos solicitados são hipóteses específicas de aplicação de sanções próprias.** A não entrega da contabilidade resulta no arbitramento do lucro. A não entrega da movimentação bancária possui a consequência de que a RFB solicite diretamente esses documentos;
- Por fim, alega a **inaplicabilidade da multa qualificada, pois a fiscalização abriu mão de qualquer meio de prova direta** para sustentar a acusação de conduta fraudulenta, conquanto que se limitou a asseverar, em exíguas linhas, que "a aplicação da multa qualificada duplicada, (...) está diretamente vinculada à conduta dolosa dos representantes da empresa BELIDOM", às condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, e, por consequência, estariam sujeitos à multa qualificada;
- Que no presente caso, **a qualificação da multa está calcada no simples fato de existir omissão de rendimentos**, o que não preenche os requisitos para a qualificação da multa;
- Citou legislação e julgados administrativos e judiciais;

LUIZ GERALDO DOMINGUES

O interessado alega, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- Que no TVF verifica-se que **a fiscalização fez menção a uma pluralidade de institutos de responsabilidade de terceiros, sem diferenciá-los**, esquecendo-se que cada qual possui peculiaridades que os distinguem, de sorte que **o impugnante não consegue vislumbrar em qual das situações estaria sendo enquadrado, pois todas foram citadas;**
- Que **a sujeição passiva solidária está calcada na cumulação dos artigos 121, 124, 134, 135 e 149 do CTN, o que caracteriza verdadeiro disparate jurídico, mormente tratarem-se, cada dispositivo, de institutos distintos entre si**, que não se confundem e possuem natureza jurídica específicas, as quais não permitem a sua aplicação simultânea;

- Que a fiscalização, ao elencar dispositivos legais que fazem referência a institutos distintos e incomunicáveis, **deixou de fundamentar adequadamente sua acusação, tornando-a materialmente falha** e, por este motivo vulnerável, razão pela qual a responsabilidade imposta à impugnante deve ser afastada;
- Que a fiscalização se dedicou a demonstrar que o impugnante, em algum momento do período da fiscalização, praticou ato de administração da sociedade autuada. Mas, que não existe qualquer tentativa voltada a indicar qualquer outro fator que pudesse desencadear a incidência dos institutos capitaneados pelos artigos 121, 124, 128, 134, 135 e 149 do CTN;
- **Não há** qualquer menção à existência de situações que impliquem "interesse comum" (art. 124, I), da existência de vínculo direto com o fato gerador (art. 128), de responsabilidade por sucessão (art. 134) **ou prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto" (art. 135);**
- Que a **fiscalização se satisfaz ao demonstrar que o impugnante praticou atos de gestão**, como se esta circunstância bastasse para ensejar a solidariedade, entretanto, a mera prática de atos de gestão, compatíveis com o contrato social, por si, não implica na incidência de nenhuma das hipóteses de solidariedade ou de responsabilidade;
- Outrossim, caso seja mantida sua sujeição passiva, discorda em responder pela integralidade do débito, haja vista que **não participou ativamente da administração da empresa em todo o período autuado;**
- Que **não há qualquer vestígio da sua prática de atos de administração a partir de março de 2010**, razão pela qual é inviável atribuir-lhe a solidariedade por débitos posteriores a março de 2010;
- Que a fiscalização alega existir procuração pública, firmada entre a BELIDOM em 19/09/2013, outorgando poderes ao impugnante para exercer diversos atos de gestão da citada empresa, mas **o simples fato de existir procuração não prova o exercício dos poderes** que lhe são outorgados;
- Que a **própria fiscalização reconhece que "a participação do Sr. Luiz Geraldo Domingues como interessado na administração da BELIDOM é por dedução"**. Mas, que a imposição de solidariedade é verdadeira norma jurídica sancionatória, eis que a solidariedade é verdadeira penalidade imposta ao devedor. Por esse motivo, não é possível impor penalidade sem prova concreta, sendo impraticável aplicar "por dedução" como taxativamente pretendeu a fiscalização;

SANDRA MARA BELINI DOMINGUES

A interessada **repete os mesmos argumentos apresentados pelo impugnante Luiz Geraldo Domingues, alterando apenas a data do período em que figurou como sócia administradora** a fim de demonstrar que, caso seja mantida sua responsabilidade solidária, não deve responder pela integralidade do débito.

ADRIANO PAZIN LEITE

O interessado, basicamente, **repete os mesmos argumentos apresentados pelo impugnante Luiz Geraldo Domingues, alterando o período em que participou da administração** a fim de demonstrar que, caso seja mantida sua responsabilidade solidária, não deve responder pela integralidade do débito.

WILSON ROBERTO DE ALMEIDA

O interessado, basicamente, **repete os mesmos argumentos apresentados pelo impugnante Luiz Geraldo Domingues, alterando o período em que participou da administração** a fim de demonstrar que, caso seja mantida sua responsabilidade solidária, não deve responder pela integralidade do débito.

Outrossim, informa que a **existência de outros vínculos negociais com o Sr. Adriano Pazin**, em negócios distintos e **não relacionados com aqueles que ensejaram o crédito tributário em foco não guarda qualquer relação com a presente autuação**, possui efeitos meramente retóricos e foram ventilados tão somente com o condão de conturbar o julgamento e macular a imagem do impugnante.

WILSON ROBERTO DE ALMEIDA - ME

A interessada alega, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- Que no TVF verifica-se que a fiscalização fez menção a uma pluralidade de institutos de responsabilidade de terceiros, sem diferenciá-los, esquecendo-se que cada qual possui peculiaridades que os distinguem, de sorte que o impugnante não consegue vislumbrar em qual das situações estaria sendo enquadrado, pois todas foram citadas;
- Que a sujeição passiva solidária está calcada na cumulação dos artigos 121, 124, 134, 135 e 149 do CTN, o que caracteriza verdadeiro disparate jurídico, mormente tratarem-se, cada dispositivo, de institutos distintos entre si, que não se confundem e possuem natureza jurídica específicas, as quais não permitem a sua aplicação simultânea;
- Que a fiscalização, ao elencar dispositivos legais que fazem referência a institutos distintos e incomunicáveis, deixou de fundamentar adequadamente sua acusação, tornando-a materialmente falha e, por este motivo vulnerável, razão pela qual a responsabilidade imposta à impugnante deve ser afastada;
- Que a **fiscalização se dedicou a demonstrar que a impugnante, ao longo de 2014, recebeu recursos (depósitos bancários) provenientes da BELIDOM.**

- Mas, que não existe qualquer tentativa voltada a indicar a presença de qualquer vínculo entre a movimentação financeira e os conceitos de algum dos institutos capitaneados pelos artigos 121, 124, 128, 134, 135 e 149 do CTN;
- Que não há qualquer menção à existência de situações que impliquem "interesse comum" (art. 124, I), da existência de vínculo direto com o fato gerador (art. 128), de responsabilidade por sucessão (art. 134) ou prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto" (art. 135);
- Que a fiscalização se satisfaz ao demonstrar que a impugnante recebeu recursos da BELIDOM, mesmo sem questionar os motivos que poderiam subsidiar as referidas remessas, como se esta circunstância bastasse para ensejar a solidariedade, entretanto, **a mera transferência de recursos, por si, não implica na incidência de nenhuma das hipóteses de solidariedade ou de responsabilidade;**
- Assim como na impugnação da BELIDOM, utiliza os mesmos argumentos para solicitar a **nulidade dos autos de infração** devido a alegação de inconstitucionalidade da Requisição de movimentação financeira caracterizando a quebra do sigilo bancário;
- Por fim, caso seja mantido na sujeição passiva, discorda em responder pela integralidade do débito, haja vista que **a fiscalização encontrou movimentação bancária entre a BELIDOM e a impugnante exclusivamente no ano de 2014**, inexistindo qualquer vínculo entre as empresas em período anterior;

DON RHYAN EMPREITERA LTDA ME

A interessada **repete os mesmos argumentos apresentados pela impugnante Wilson Roberto de Almeida - ME.**

A **decisão recorrida** (fl. 2.822) julgou parcialmente procedente a impugnação de Adriano Pazin Leite, mantendo sua responsabilidade apenas a partir de agosto de 2013; Wilson Roberto de Almeida, para manter sua responsabilidade apenas a partir de abril de 2013, bem como as impugnações de Don Rhyan Empreiteira Ltda e Wilson Roberto de Almeida - ME, para manter sua responsabilidade a partir de Janeiro de 2014.

Em razão da exoneração parcial do crédito tributário, a decisão de origem foi objeto de **Recurso de Ofício** por declaração constante do próprio acórdão.

Os Contribuintes apresentaram recurso voluntário, repisando as impugnações.

É o relatório

VOTO

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha.

1 ADMISSIBILIDADE

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto deles conheço.

Ressalvo apenas que todos os Recorrentes aduzem alegações que perpassam a inconstitucionalidade de normas ou condutas fiscais, o que, a meu ver, levaria ao não conhecimento parcial dos Recursos, em razão da Súmula CARF nº 2. Porém opto por analisar cada uma das alegações no mérito, respeitados os limites a que este Conselho está submetido.

É relevante mencionar, ainda, que houve uma primeira intimação acerca da decisão recorrida, em que a contribuinte e os responsáveis solidários alegaram não terem recebido o acórdão, apenas a intimação. Ainda assim, chegaram a apresentar recursos, porém novas intimações foram expedidas, ao que novos protocolos foram feitos por parte dos interessados. Dessa forma, é útil o quadro e elaborado pela unidade preparadora, constante da fl. 3.219, para identificar nos autos cada recurso em julgamento:

CONTRIBUINTE	CIÊNCIA (fls)	NOVA CIÊNCIA (fls)	REC VOL (fls)
BELIDOM	30/09 (2934)	14/11 (TDE-3084)	06/12 (3148/3175)
Luiz Geraldo	30/09 (2935)	09/11 (3085)	05/12 (3179/3197)
Sandra	30/09 (2936)	09/11 (3086)	05/12 (3200/3217)
Adriano	30/09 (2933)	08/11 (3087)	31/10 (2981/3004)
Wilson Roberto	30/09 (2937)	09/11 (3088)	31/10 (3005/3028)
Don Rhyan	30/09 (2939)	13/12 (Edital-3144)	31/10 (3053/3076)
Wilson Roberto-ME	30/09 (2938)	09/11 (3089)	31/10 (3029/3052)

Quanto ao Recurso de Ofício, constato que ele foi interposto porque o valor exonerado ultrapassou R\$ 1.000.000,00, limite de alçada vigente à época para determinar a revisão por este órgão de julgamento (Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008). Conforme se observa no acórdão de Impugnação (fls. 2.853/2.876), tem-se a exoneração parcial do crédito tributário para alguns responsáveis solidários, sendo que os lançamentos totalizavam, em principal e multa, R\$ 3.374.382,47.

No entanto, a Súmula CARF nº 103 estabelece que, para fins de admissibilidade do Recurso de Ofício, deve-se considerar o limite de alçada vigente na data da apreciação em segunda instância. Atualmente, esse limite está fixado em R\$ 15 milhões, conforme dispõe o artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Dessa forma, considerando que o montante exonerado em primeira instância não ultrapassa o limite de alçada atualmente estabelecido, conclui-se pela inadmissibilidade do Recurso de Ofício.

2 DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA CONTROVERTIDA

Conforme mencionado no relatório, os Recursos Voluntários apresentados essencialmente repisaram as Impugnações julgadas. O único argumento diverso que identifiquei foi uma alegação de nulidade por ausência de intimação dos advogados nos Recursos dos responsáveis Adriano, Wilson Roberto, Don Rhyhan-ME e Wilson Roberto-ME.

Em suma, portanto, os temas suscitados e que serão enfrentados por este Colegiado são os seguintes:

- Nulidade dos lançamentos por violação ao sigilo bancário;
- Cerceamento de defesa: a fiscalização teria oficiado diversos entes públicos, usado as respostas para compor a base do arbitramento e não oportunizado aos interessados, durante a fiscalização, a análise e a manifestação sobre tais valores.
- Cerceamento de defesa por falta de intimação do advogado;
- Decadência (jan/set-2010): por se tratar de lançamento por homologação com antecipação de pagamento, sem comprovação de dolo, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN;
- Exclusão do ISS e do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS;
- Inaplicabilidade da multa agravada por não apresentar documentos requisitados (art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996);
- Inaplicabilidade da multa qualificada: ausência de prova concreta de dolo, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964);
- Responsabilidade/sujeição passiva solidária: uso indevido e cumulativo de dispositivos distintos (arts. 121, 124, 128, 134, 135 e 149 do CTN) sem individualização fática; inexistem elementos de “interesse comum” (art. 124, I), vínculo direto com o fato gerador (art. 128), sucessão (art. 134) ou prática de atos com excesso de poderes/infração de lei (art. 135); atos de gestão compatíveis com o contrato social, por si, não ensejam solidariedade;

Conforme se percebe, as Recorrentes não questionam a técnica de arbitramento do lucro utilizada pela autoridade fiscal, limitando-se a argumentos de nulidade dos lançamentos, exclusão de ISS e ICMS da base do PIS/COFINS, agravamento e qualificação da multa e responsabilidade solidária.

3 RECURSO DA EMPRESA BELIDOM

3.1 PRELIMINAR - NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL - INCONSTITUCIONALIDADE DA REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

A Recorrente alega que a requisição de movimentação financeira sem ordem judicial, baseada na Lei Complementar nº 105/2001, seria inconstitucional e a quebra de sigilo bancário somente seria admissível em investigação criminal ou instrução penal, com autorização judicial. Qualquer ato administrativo que viole a proteção constitucional ao sigilo e à intimidade seria nulo, conforme já reconheceu o STF, em julgamento do RE 389.808/2011.

A DRJ rechaçou esse argumento, por entender que apenas ao Poder Judiciário cabe o controle da legalidade e constitucionalidade das leis”, fundamentando-se no Parecer Normativo n.º 329, de 1970.

Como a alegação está centrada em aspectos constitucionais do sigilo bancário, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF também não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade das normas que serviram de fundamento para o lançamento. Isso se confirma também no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

De toda forma, a tese da Recorrente já se encontra superada. O Plenário do STF, em 24/02/2016, reconheceu a constitucionalidade dos dispositivos da LC nº 105/2001 que autorizam o repasse, pelas instituições financeiras, de informações aos fiscos sem necessidade de prévia ordem judicial, por se tratar de mera transferência do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal — ambas resguardadas contra terceiros.

O entendimento foi firmado no julgamento conjunto das ADIs nºs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859 (rel. Min. Dias Toffoli), que impugnaram, entre outros, o art. 1º da LC nº 104/2001; os arts. 1º, §§ 3º e 4º, 3º, § 3º, 5º e 6º da LC nº 105/2001; e os Decretos nº 3.724/2001, nº 4.489/2002 e nº 4.545/2002, bem como **no RE nº 601.314/SP, com repercussão geral.**

Assim, voto por negar provimento ao Recurso da empresa neste ponto.

3.2 PRELIMINAR - NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL – CERCEAMENTO DE DEFESA E OFENSA AO CONTRADITÓRIO

A Recorrente alega que teria ocorrido cerceamento de defesa, ao passo que a fiscalização oficiou diversos entes públicos, usou as respostas para compor a base do arbitramento e não oportunizou a ela, durante a fiscalização, a análise e a manifestação sobre tais valores.

Ao enfrentar esse argumento, a decisão de primeira instância fundamentou que, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, o contraditório e a ampla defesa somente se instauram após a apresentação da impugnação. Antes disso, na fase de fiscalização, a produção de

provas é ato unilateral da autoridade, e eventuais intimações ao sujeito passivo servem apenas para orientar e delimitar a ação fiscal, não configurando contraditório.

Assentou, ainda, que o início da auditoria foi regularmente cientificado e que os fatos motivadores estão devidamente registrados nos autos, inexistindo cerceamento de defesa ou nulidade dos atos administrativos praticados na etapa pré-contenciosa.

Aqui também entendo que deve ser mantida a decisão recorrida.

De fato, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, é no momento do protocolo da impugnação que se inicia a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, sendo assegurado ao sujeito passivo o contraditório e a ampla defesa a partir de então. Até essa fase, o procedimento fiscal tem natureza inquisitorial e preparatória, não havendo obrigatoriedade de intimação do contribuinte para participação nas diligências investigativas realizadas.

Ademais, ao ser intimado acerca dos autos de infração com o respectivo Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte tem ciência do número de processo administrativo, o qual pode consultar em sua íntegra no ambiente do e-cac – procedimento que já era vigente na época dos lançamentos ora analisados. Ainda que assim não fosse, a obtenção de cópias de processo sempre foi praxe entre contribuintes e Receita Federal, sendo seu dever diligenciar para obter acesso aos documentos que instruíram o processo de fiscalização.

Diante disso, conclui-se que não houve qualquer limitação ou obstáculo ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. A própria Impugnação e o Recurso voluntário apresentados demonstram que a Contribuinte teve total ciência dos fundamentos do lançamento e das diligências realizadas, elaborando defesas extensas, articulada e tecnicamente estruturadas, com apresentação de teses jurídicas e análise crítica das informações fiscais.

Por fim, destaca-se que, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, somente são nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa. Como visto, isso não ocorreu. A disponibilização da íntegra do processo no sistema e-CAC da Receita Federal — prática rotineira e consolidada — cumpre o dever legal de acesso e permite ao contribuinte o exame de todos os documentos utilizados para constituição do crédito tributário.

A esse respeito, veja-se a orientação expressa em acórdãos do CARF:

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. CIÊNCIA DAS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS PARA A BOA COMPREENSÃO DAS RAZÕES FÁTICAS E JURÍDICAS RELATIVAS ÀS EXIGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA ATENDIDOS. Não há que se falar em nulidade, nas hipóteses em que as informações necessárias para a boa compreensão das razões fáticas e jurídicas relativas às exigências tributárias discutidas restam expostas, de forma clara, nos documentos que são regularmente encaminhados aos responsáveis quando da realização das respectivas intimações. (Processo 14751.720265/2013-72, acórdão 1302-007.308 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relatora Miriam Costa Faccin, sessão de 11 de dezembro de 2024)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 1997 NULIDADE NÃO EVIDENCIADA. As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NECESSIDADE COMPROVAÇÃO DO ERRO DE FATO. Os motivos de fato e de direito apostos no recurso voluntário, por si sós, não podem ser considerados suficientemente robustos a comprovar sobre os supostos erros de fato, pois a Recorrente precisa produzir um conjunto probatório com outros elementos extraídos dos assentos contábeis, que mantidos com observância das disposições legais fazem prova a seu favor dos fatos ali registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Processo 10480.008465/2002-87, acórdão 1003-003.360 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, Relatora Carmen Ferreira Saraiva, sessão de 06 de dezembro de 2022)

Assim, não se verifica ofensa aos princípios do contraditório ou da ampla defesa quando, tendo a oportunidade de apresentar argumentos, provas e documentos que reforcem suas alegações, o contribuinte não o faz.

No caso concreto, outro fato ainda depõe contra os argumentos de cerceamento de defesa da Recorrente: conforme narrado no Relatório Fiscal (fls. 2.341/2.410), a autoridade lançadora identificou declarações fiscais entregues sem qualquer faturamento declarado, DCTF com débitos simbólicos de R\$ 0,01 e SPED Contábil entregue apenas para um dos anos fiscalizados, sem lançamentos. Ao intimar o contribuinte para apresentar documentos, nada foi entregue, sob a alegação de dificuldade na localização dos documentos e um roubo, que teria subtraído todas as caixas de armazenamento.

Essa circunstância documental e de resposta às intimações será melhor enfrentada adiante, mas o fato é que, ao não obter nenhuma informação para verificar a apuração dos tributos junto ao Contribuinte, a fiscalização lançou mão de diligências junto a terceiros tomadores de seus serviços para viabilizar o trabalho a ser realizado. E, tendo acesso a todos os documentos e respostas apresentadas pelos terceiros (fls. 453/1.600), a Recorrente optou por não os questionar em sua Impugnação e Recurso, apenas tecendo a alegação genérica de nulidade por cerceamento de defesa.

Ainda em sede de preliminar de cerceamento de defesa, os Recorrentes Adriano, Wilson Roberto, Don Rhyan-ME e Wilson Roberto-ME alegam que o processo seria nulo por ausência de intimação do advogado devidamente constituído.

Tal argumento, contudo, não se aplica no âmbito deste Conselho, em função da Súmula CARF nº 110, que assim dispõe:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Dessa forma, não há nulidade a ser reconhecida, razão pela qual deve ser rejeitada a preliminar suscitada.

3.3 DECADÊNCIA PARCIAL – AUSÊNCIA DE FRAUDE, DOLO E SIMULAÇÃO

Apesar de a arguição de decadência parcial do crédito tributário ser preliminar de mérito, deixarei sua apreciação para o final, visto que a análise depende da manutenção ou não do dolo, fraude e simulação constatados pela Fiscalização e confirmados pela DRJ. Passo, então, às análises de mérito.

4 MÉRITO

4.1 EXCLUSÃO DO ISS E DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

Em seu único argumento relativo ao mérito das autuações, a Recorrente sustenta que a Constituição delimita as bases das contribuições (art. 149, §2º), permitindo alíquotas *ad valorem* sobre faturamento ou receita bruta e, no art. 195, I, “b”, distingue faturamento de receita, impondo ao legislador respeito aos contornos materiais definidos pelo constituinte.

Afirma que faturamento e receita são conceitos distintos, sendo que o ICMS e o ISS não integram faturamento, pois constituem ingressos destinados ao Estado. Assim, o art. 3º, §1º, da Lei 9.718/1998 alargou inconstitucionalmente a base, vedado pelo art. 110 do CTN. Invoca a jurisprudência do STF que diferencia “faturamento” de “receita” (RE 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840) e doutrina de Roque Carrazza, concluindo pela exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Neste ponto, mais uma vez, trata-se de alegação centrada em aspectos constitucionais do conceito de receita e faturamento. Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade das normas que serviram de fundamento para o lançamento.

Além disso, mesmo que se buscasse aplicar a decisão proferida pelo STF no Tema 69 de repercussão geral, de observância obrigatória por este colegiado, não seria possível dar provimento às alegações da Recorrente, visto que teóricas e genéricas, não tendo sido comprovada a inclusão do ICMS na base de cálculo da atuação, tampouco a própria apuração de ICMS em sua atividade.

Ao contrário, o que restou identificado no feito foi que “Em consulta as Informações de Recolhimento Efetuados ao ICMS do estado do Paraná, no intervalo de janeiro de 2010 a 12/2014 consta o recolhimento de apenas R\$ 2.265,85” (pag. 11 do Relatório Fiscal de fls. 2.341/2.410).

Decisões recentes do CARF corroboram esse entendimento:

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. FATURAMENTO INFORMADO NO LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS E NA DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES DO ICMS.

Os valores registrados no Livro Registro de Apuração, Entradas e Saídas do ICMS, bem como os declarados ao Fisco Estadual, sob códigos fiscais que representam vendas de mercadorias e respectivas devoluções, amoldam-se ao conceito de receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, bem como da CSLL, do PIS e da COFINS.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS OBJETO DE AUTUAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Não basta a alegação genérica de que os valores referentes ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins objeto da autuação: é preciso comprovar documentalmente que houve a inclusão indevida, bem como o montante do tributo estadual a ser excluído.

(Acórdão nº 1302-007.366, sessão de 20 de fevereiro de 2025, relatora Conselheira Miriam Costa Faccin)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS APÓS EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL.

POSSIBILIDADE.

Autoriza-se o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica deixa de cumprir obrigações acessórias relacionadas à apuração pelo regime do lucro presumido ou real.

(...)

TRIBUTOS REFLEXOS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. NECESSÁRIA DEMONSTRAÇÃO DE SUA INCLUSÃO NOS LANÇAMENTOS.

Conquanto o STF tenha fixado a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS (RE 574.706, tema 69), os autos de infração que não contemplam a inclusão do imposto na base de cálculo não demandam retificação, pois não há ICMS a excluir de base de cálculo que nunca o integrou.

(Acórdão nº 1201-006.097, sessão de 17 de agosto de 2023, relator Fredy José Gomes de Albuquerque)

Quanto ao ISS, além de também não ter sido demonstrado nem seu recolhimento, nem sua inclusão na base autuada, sequer há um posicionamento definido pelo STF sobre o tema, estando pendente de julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 118, de modo que a questão esbarra na Súmula CARF nº 2.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

4.2 DA MULTA AGRAVADA

A autoridade fiscal agravou a multa de ofício, com base no § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/96. O Relatório Fiscal assim descreve as razões para o agravamento da penalidade:

325. O prazo estabelecido para cumprimento das determinações da auditoria, tanto no TIFP quanto nos TIFs expiraram sem que a BELIDOM atendesse a auditoria. A contagem do tempo para o contribuinte atender a auditoria é feita a partir do recebimento das intimações formalizadas, ou seja, a partir da ciência sujeito passivo. A documentação requerida deveria estar à disposição da auditoria na Av. XV de Novembro, 527, 4º andar, Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá, conforme informação contida no TIFP e nos diversos TIF emitidos.

326. Os protocolos de documentos efetuados pela empresa junto à Receita Federal do Brasil, datados de 11/02/2015, 05/03/2015, 30/03/2015, 07/05/2015, 25/05/2015 e 16/06/2015 não devem ser considerados como atendimento às intimações da auditoria. O teor das intimações eram (sic) no sentido de solicitar documentos e pedir esclarecimentos. **Os poucos documentos apresentados, bem como os poucos esclarecimentos prestados não atendem as intimações emitidas.**

327. Toda a apuração de faturamento, por exemplo, foi obtida em ações de diligências desenvolvidas junto aos Consórcios Intermunicipais de Saúde e por meio de solicitações efetuadas junto à Prefeituras por meio de Ofícios emitidos pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Maringá. Ademais o contribuinte, espertamente, se exime de apresentar documentos alegando, como motivo suficiente para o não cumprimento das solicitações formalizadas pela Receita Federal, um roubo acontecido onde os bens subtraídos discriminados no Boletim de Ocorrência não mencionam documentos da empresa fiscalizada, da BELIDOM.

328. Ademais, a auditoria encaminhou ao contribuinte o Termo de Intimação Fiscal – TIF n.º 4, recepcionado pela empresa em 29/04/2015, solicitando os extratos bancários das Contas Correntes da empresa nos BANCO DO BRASIL SA, ITAU UNIBANCO SA e BANCO BRADESCO SA. O contribuinte limitou-se a requerer mais prazo para atendimento. O prazo de 15 dias adicionais expirou sem atendimento. A empresa impôs todo tipo de embaraço à fiscalização. A movimentação bancária do contribuinte só foi obtida mediante a emissão pela auditoria de Ofícios requisitando informações sobre a movimentação financeira junto às três instituições bancárias citadas.

329. Este foi o fato mais marcante do procedimento de fiscalização: A auditoria emitindo intimações, reiteradas vezes, inquirindo o contribuinte a apresentar documentos e este se eximindo de apresentá-los, inclusive se justificando pela ocorrência nada crível de um roubo de documentos. Mesmo se fosse verdadeira a subtração de documentos da empresa, esta deveria refazer os seus documentos

contábeis, livros fiscais e demonstrativos, para apresentação. Esta não foi a escolha da BELIDOM. O contribuinte intencionalmente procurou não atender o fisco.

330. De forma idêntica aos demonstrativos contábeis, a auditoria também solicitou as Notas Fiscais de Prestação de Serviços da BELIDOM. A auditoria só conseguiu acesso às Notas Fiscais emitidas pela empresa por via indireta, diligenciando possíveis tomadores de serviços da empresa: as Prefeituras oficiadas e os Consórcios Intermunicipais de Saúde que foram diligenciados.

331. Mesmo que tivesse acontecido um roubo de documentos da empresa, inclusive das Notas Fiscais emitidas pela BELIDOM, a priori, quem deveria se prontificar a buscar os elementos requeridos pela auditoria era o contribuinte. Nunca houve boa fé neste sentido.

332. Cabe a aplicação de multa agravada por não atendimento às intimações da auditoria.

333. Desta forma, a constituição do presente crédito previdenciário ocorreu, conforme possível, com base apenas nas informações contidas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil – RFB e principalmente nos elementos obtidos nas diligências efetuadas e por meio das informações colhidas junto às Prefeituras oficiadas pela Receita Federal do Brasil.

334. Como reflexo ao não atendimento do contribuinte às solicitações da auditoria, amparado em legislação que está evidenciada no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD , anexo a este relatório, houve aplicação de multa agravada em 50% (cinquenta por cento), cabendo o **acréscimo de 37,5% (50% de 75%) por descumprimento do contribuinte às solicitações formalizadas pela auditoria, atingindo o percentual de 112,50% (75% acrescido de 37,5%).**

Embora o Relatório Fiscal tenha feito menção a contribuições previdenciárias, dado que a fiscalização se iniciou com esse escopo e também gerou autuações naquela esfera, fica claro que a autoridade lançadora agravou a multa qualificada nestes autos por entender que as respostas apresentadas pela Contribuinte não equivaliam à prestação de esclarecimentos e entrega de documentos de que trata o § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Já a Recorrente, tanto em Impugnação, quanto no Recurso, alegou que inexistiu não atendimento às intimações (houve respostas e pedidos de prazo).

Com relação à entrega da documentação solicitada, qual seja, contratos de prestação de serviços, extratos bancários, notas fiscais e documentação contábil, alegou que não é a ausência da apresentação de qualquer documento que atrai o agravamento, visto que o inciso II do § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 remete às disposições da lei 8.218/91 que trata da entrega de documentação relativa às pessoas jurídicas obrigadas ao uso do sistema de processamento eletrônico de dados. Já o inciso III, remete à leitura do art. 38 da Lei nº 9.430/96, que se refere à documentação do sistema de processamento de dados.

A decisão recorrida, por sua vez, manteve o agravamento, por entender que “Não tendo logrado, obter os documentos e sequer resposta da interessada, a fiscalização foi efetuada a partir diligências junto a tomadores de serviços da empresa, ficando claro que nenhuma colaboração ou resposta ocorreu por parte da empresa fiscalizada. Por isso plenamente justificado o agravamento da multa de ofício.”

Cabe mencionar que esse posicionamento não foi unânime na primeira instância, sendo que o julgador Antonio Chaves Barreto votou pela procedência da Impugnação quanto ao agravamento da multa, conforme se observa da pg. 3 do acórdão. Contudo, as razões do voto vencido não foram consignadas, apenas houve o registro da divergência de julgador que não era o relator do processo.

Pois bem, antes de avançar na análise do caso concreto, **algumas premissas jurídicas devem ser estabelecidas a respeito do agravamento desta penalidade**, levando em conta a jurisprudência construída neste Conselho.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prevê multa de ofício de 75% sobre tributos não pagos, a qual pode ser agravada em 50% nos casos de não atendimento a intimações para apresentação de documentos ou esclarecimentos (art. 44, §2º). Trata-se de medida punitiva destinada a desestimular a falta de cooperação do contribuinte durante a fiscalização, diferenciando-se da multa qualificada, que pune condutas dolosas de sonegação.

Diferentemente da multa qualificada, que tem caráter de sanção por conduta dolosa grave, **a multa agravada do §2º visa garantir a efetividade da fiscalização**. A lógica subjacente é o **princípio da colaboração** na esfera tributária: o contribuinte tem o dever legal de fornecer os elementos necessários ao esclarecimento de fatos tributáveis. O descumprimento desse dever (por omissão de documentos ou informações requisitadas) autoriza, em tese, o agravamento da penalidade como forma de desestimular condutas que prejudiquem ou retardem os procedimentos fiscalizatórios.

Trata-se, portanto, de uma multa de natureza objetiva, cujo foco é a conduta omissiva de cooperação, independentemente de se provar um “dolo específico” do contribuinte nessa omissão. Nesse sentido, este Conselho, em diversos momentos, manifestou o entendimento de que, ao contrário da multa qualificada, a multa agravada não demanda apreciação de elemento subjetivo (não se investiga o intento doloso de omitir informações, mas apenas o fato objetivo de não cumprir a intimação). Em suma, a multa agravada funcionaria como uma sanção instrumental por violação direta dos deveres de colaboração com o Fisco, sem caráter penal, mas com finalidade claramente coercitiva e preventiva.

Essa característica objetiva suscita, todavia, discussões doutrinárias e práticas. Há quem indague se a exigência de o contribuinte fornecer provas contra si mesmo não violaria o direito de não produzir prova contra si. De modo geral, contudo, entende-se que essa garantia se aplica estritamente à esfera penal e à confissão de ilícitos, não alcançando a obrigação fiscal acessória de escriturar e apresentar documentos obrigatórios.

A administração tributária e a jurisprudência sustentam que a empresa tem o dever jurídico de manter e exibir a escrituração e documentos fiscais, não se tratando de uma “confissão forçada”, mas de cumprimento regular de obrigações instrumentais previstas em lei (CTN art. 195 e 197; Lei 8.137/90 art. 12, etc.). Inclusive, o Supremo Tribunal Federal já validou mecanismos de obtenção de informações sem necessidade de consentimento do contribuinte – v.g. o acesso direto a dados bancários pela Receita (LC 105/2001) – entendendo que tais medidas não violam o sigilo bancário ou o direito ao silêncio, uma vez que os dados obtidos são resguardados pelo sigilo fiscal e servem à fiscalização legítima.

Em suma, o ordenamento impõe limites relativamente estritos à alegação de “direito ao silêncio” em matéria tributária: o contribuinte não pode se recusar injustificadamente a exibir livros e documentos exigidos por lei. Como corolário, a multa do art. 44, §2º, possui natureza objetiva — sua aplicação não depende da prova de dolo, bastando a constatação do não atendimento. Todavia, isso não autoriza a incidência automática: não é qualquer ausência que a legitima. A agravante somente se configura quando a falta de cooperação recai sobre elementos formalmente intimados, pertinentes e necessários à elucidação dos fatos, caracterizando embaraço concreto à fiscalização.

A grande questão nos casos concretos, portanto, tem sido determinar quando a falta de atendimento à intimação configura, de fato, um embaraço substancial à ação fiscal, justificando o agravamento da multa de ofício, e quando essa falta de colaboração, embora reprovável, não chega a prejudicar a fiscalização a ponto de autorizar a penalidade majorada.

Nesse sentido, o CARF já reconheceu que punir duas vezes a mesma conduta (aplicar a multa de ofício e, adicionalmente, agravá-la pelo mesmo fato de não colaboração) configuraria *bis in idem* se a fiscalização conseguiu apurar o tributo devido por outros meios e se o lançamento decorreu justamente da não apresentação das informações requeridas pelo fisco. Esse entendimento jurisprudencial foi consolidado nas Súmulas CARF nº 96 e 133, cujos enunciados dispõem o seguinte:

Súmula CARF 96

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, **quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.**

Súmula CARF 133

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, **quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.**

Em outras palavras, se a consequência da não apresentação de documentos foi a utilização de métodos presuntivos legais (como o lucro arbitrado ou presunção de omissão de receitas) para efetuar o lançamento, não se pode agravar a multa, pois o Fisco já lançou mão de

uma ferramenta (arbitramento) para superar a ausência de informação – assim, majorar a multa seria punir duplamente a mesma falta de colaboração.

Estabelecidas as premissas para avaliar o agravamento da multa, vale conferir a sucessão de documentos juntados aos autos, somada à narrativa da autoridade lançadora no Relatório Fiscal. Vejamos:

1. Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF fls. 2/4) - fiscalização se iniciou com escopo previdenciário

Prazo: 10 dias

Período de apuração: 01/2010 a 12/2014

Documentos solicitados:

- Contrato social e alterações do Contrato Social;]
 - Contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros. Em especial, deverão ser apresentados os Contratos firmados com Prefeituras e demais Órgãos Públicos, CISA, e outros, vinculados a Licitações onde o Contribuinte foi o vencedor do processo de Licitação;
 - Cópia de comprovante de residência, CPF e RG dos representantes legais e do contador, inclusive dos administradores não incluídos no Contrato Social;
 - DIRPJ/DIPJ e comprovantes de entrega;
 - Livro Diário/Razão;
 - Demonstração do Resultado do Exercício;
 - Balanço Patrimonial;
 - Notas Fiscais de Prestação de Serviço;
 - Livro de Apuração do ICMS; Livro de Apuração do ISS;
 - Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos);
 - GFIP, GRFP e GRFC com comprovantes de entrega e eventuais retificações;
2. Procuração pública da Belidom para Adriano Pazim Leite (fls. 5/7)
 3. Contrato social e alterações (fls. 8/59)
 4. **Pedido de dilação de prazo para atendimento ao TIPF (fls. 60/66)**
 5. TIF 1 reiterando pedido do TIPF e alertando sobre o risco de agravamento da multa (fls. 67/71)

6. Manifestação Belidom (fls. 72/80) apresentando contrato social; **Contrato de Prestação de Serviços firmados com prefeituras encontrado pela Fiscalizada**; indicação de sócios e contador responsável, informação de que não encontrou arquivos contábeis e notas fiscais; informação de que as folhas de pagamento se encontram na base da Receita Federal;

Nesta manifestação a empresa noticiou **roubo ocorrido na residência do Sr. Adriano Pazim**, que estaria na posse das caixas de arquivo que continham os contratos de prestação de serviços com as prefeituras. Alegou que os ladrões “possivelmente por imaginar que dentro das caixas poderiam conter bens de valor - durante a ação acabaram levando todas as caixas, algumas das quais continham os contratos com as prefeituras.”

Na cópia disponível nos autos não consta o contrato com prefeitura que teria sido localizado e apresentado, embora o Relatório Fiscal afirme que o contrato realmente foi apresentado (pg. 12)

Boletim de ocorrência do roubo não menciona nenhuma caixa com arquivos. Consta veículo de propriedade da Belidom.

7. TIF 2 reiterando pedido do TIF 1 sob pena de agravamento da multa (fls. 81/85)
8. **Manifestação da empresa reiterando que os contratos de prestação de serviços foram roubados, que não possui seus registros contábeis, cabendo à fiscalização adotar as providências que julgar pertinentes e que eventuais inconsistências nas declarações apresentadas ao fisco deveriam ser apontadas pela Fiscalização (fl. 86).**
9. TIF 3 alterando o escopo da fiscalização para incluir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, informando que diligenciou junto a prefeituras e obteve informações a respeito de contratos de prestação de serviços e reiterando pedido do TIF 1 sob pena de agravamento da multa e arbitramento do lucro (fls. 87/92).
10. **Manifestação da empresa reiterando “respostas anteriormente apresentadas, eis que, conforme exaustivamente informado, não possui os documentos solicitados por esta fiscalização.” (fl. 93).**
11. TIF 4 requerendo extratos bancários (fls. 94/96).
12. **Manifestação da empresa requerendo dilação do prazo e informando que solicitara os extratos junto aos bancos, mas ainda não havia recebido resposta (fls. 97/98).**
13. **Manifestação da empresa informando que não renunciaria ao seu sigilo bancário constitucionalmente protegido (fls. 99/100).**

Na sequência dos autos, não se identifica mais nenhuma comunicação entre o fisco e o contribuinte, apenas a juntada dos **documentos utilizados pela autoridade lançadora** para realizar o lançamento, tais como DIPJs zeradas; DCTFs com débitos de 1 centavo; **contratos, notas fiscais e registros de pagamentos obtidos com terceiros tomadores dos serviços; extratos bancários obtidos junto a instituições financeiras oficiadas;** e informações acerca dos responsáveis solidários incluídos (fls. 101/2.338).

Percebe-se, portanto, que a Recorrente deixou sim de apresentar documentos e esclarecimentos solicitados, alegando, por exemplo, o roubo de seus contratos de prestação de serviços sem comprovar. Em outros momentos, é de se reconhecer conduta reprovável do Contribuinte, ao responder às intimações reiterando não possuir nenhum documento relativo às suas atividades cotidianas (contabilidade, notas fiscais e contratos de prestação de serviços) e afirmando que “cabe à fiscalização adotar as providências que julgar pertinentes” e que “eventuais inconsistências nas declarações apresentadas ao fisco deveriam ser apontadas pela Fiscalização”.

Isso, somado ao fato de as declarações fiscais da empresa estarem zeradas, realmente dificultou o trabalho fiscal, que precisou intimar e oficiar terceiros para obter as informações necessárias ao lançamento. Ou seja, essa circunstância isolada autorizaria o agravamento da multa, a meu ver.

Por outro lado, embora o Relatório Fiscal tenha se concentrado quase 100% na descrição de supostas ilicitudes penais, deixando menos explícitos os pressupostos técnicos do arbitramento, é inegável que a fiscalização reuniu os principais elementos para a constituição do crédito e que o lançamento se deu por arbitramento em razão da não apresentação dos livros e da escrituração.

De fato, examinando o Relatório Fiscal, depreende-se que a fundamentação legal adotada foi a ausência de entrega da escrituração obrigatória, conclusão corroborada pela referência, embora genérica, aos arts. 529 e 530 do RIR/1999 e, sobretudo, pela menção expressa, no Auto de Infração do IRPJ, ao art. 530, III, que trata hipótese de “o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.”

Diante desse cenário, verificada a identidade entre a conduta omissiva que embasou o arbitramento (não apresentação de livros e documentos) e aquela invocada para majorar a penalidade, incide a Súmula CARF nº 96, que veda a utilização do mesmo fato para fins do agravamento da penalidade previsto § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Assim, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a multa agravada.

4.3 DA MULTA QUALIFICADA

Por último, a Recorrente requer o afastamento da multa qualificada, pois a fiscalização “abriu mão de qualquer meio de prova direta para sustentar a acusação de conduta

fraudulenta, conquanto que se limitou a asseverar, em exíguas linhas, que "a aplicação da multa qualificada duplicada, (...) está diretamente vinculada à conduta dolosa dos representantes da empresa BELIDOM", às condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, e, por consequência, estariam sujeitos à multa qualificada."

Segundo a Recorrente, nos mesmos termos em que consignado em sua Impugnação, a qualificação da multa estaria fundamentada no simples fato de existir omissão de rendimentos, o que não preenche os requisitos para a qualificação da multa, nos termos da Súmula CARF nº 14.

A DRJ manteve a qualificação da penalidade, por ter entendido presentes os requisitos para tanto:

Pelo exposto **entendo que a empresa prestou informação falsa às autoridades fazendárias, objetivando sonegar impostos e contribuições, com pessoas interpostas nos quadros sociais**, o que caracteriza fraude; assim, caracterizado o dolo, correta a qualificação da multa.

Sabe-se que a multa de ofício qualificada é uma sanção agravada aplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme dispõe o §1º do art. 44 da Lei 9.430/96. Trata-se de uma penalidade excepcional, **aplicada apenas quando restar comprovado que o contribuinte agiu com dolo específico para suprimir ou reduzir tributo**.

Nas decisões deste Conselho, especialmente na 1ª Seção, observa-se ênfase crescente na necessidade de **demonstração inequívoca do elemento subjetivo (intenção dolosa)** por parte do Fisco para manter a qualificação da multa. Em outras palavras, a simples constatação de falta de pagamento ou de omissão de receita não basta, por si só, para justificar a multa de 150% – é indispensável **comprovar** uma das condutas qualificadas descritas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64 (sonegação, fraude ou conluio).

Da mesma forma, não basta alegar que existiu o dolo em sonegar tributo de forma genérica, ou presumir esse dolo de condutas reprováveis do contribuinte ao longo da fiscalização. Trata-se, portanto, de avaliação com alto teor de subjetividade e dificuldade, devendo sempre ser levados em conta todas as peculiaridades de cada caso concreto. E o caso em análise demanda esse exame cuidadoso, já que estamos diante de argumentos plausíveis e, ao mesmo tempo, fragilidades, de ambas as partes.

Como já mencionado e será detalhado adiante, a leitura do Relatório Fiscal denota um esforço intenso e constante de criminalizar a conduta do contribuinte e dos responsáveis solidários indicados. Vejamos alguns trechos do documento de fls. 2.341/2.410:

32. Foram inúmeras as oportunidades da empresa BELIDOM TRANSPORTE DE PACIENTES LTDA – ME para a tender a auditoria. **Preferiu se esquivar** alegando, inclusive, o roubo de documentos da BELIDOM. Roubo este pouco crível em relação à subtração de documentos da empresa, pois o Boletim de Ocorrência apresentado nada menciona a respeito.

33. Mesmo que o roubo de documentos da empresa fosse crível, a **BELIDOM deveria tomar iniciativas no sentido de apresentar documentos à auditoria, refazendo a sua contabilidade se fosse o caso, buscando junto aos seus tomadores de serviços as cópias dos Contratos Firmados e as vias das Notas Fiscais** que foram fornecidas pela BELIDOM às Prefeituras Municipais de Nova Esperança – Pr, Umuarama – Pr, Paranavaí – Pr e Loanda – Pr, junto ao Consórcio Intermunicipal de Saúde do Centro Noroeste do Paraná – CISENOP, Consórcio Intermunicipal de Saúde AMUNPAR e ao Consórcio Intermunicipal de Saúde Amerios 12Aª Regional de Saúde e demais tomadores de serviços de transportes de pacientes.

34. Quando a auditoria solicitou à BELIDOM seus extratos bancários, a **empresa utilizou-se de esperteza, solicitando prazo, para posteriormente alegar que não abriria mão do seu sigilo bancário “protegido constitucionalmente”**. Assim como em outras ocasiões, a auditoria reconhece as assinaturas dos últimos documentos apresentados em 25/05/2015 e 16/06/2015, mediante protocolo, como sendo de Adriano Pazin Leite, procurador da BELIDOM.

(...)

36. Os diversos protocolos de documentos formalizados pela empresa não podem ser considerados como atendimento à auditoria. **Ficou demonstrado (sic), por inúmeras vezes a intenção do contribuinte de embaraçar, de dificultar ao máximo as apurações da auditoria.**

(...)

44. **A questão mais incisiva, afastando a BELIDOM do SIMPLES NACIONAL, tem a ver com a não opção da empresa pelo sistema de tributação do SIMPLES NACIONAL.** A opção pelo Simples Nacional dar-se-á somente pela internet, por meio do Portal do SIMPLES NACIONAL, sendo irretroatável para todo o ano-calendário. Como a BELIDOM, para o ano calendário de 2009, não optou pelo SIMPLES NACIONAL, por exclusão, aplica-se a forma de tributação normal, desta forma, se sujeitando às contribuições patronais incidentes sobre as remunerações pagas constantes nas folhas de pagamento e/ou GFIP.

45. **O contribuinte, intencionalmente, adotou outras condutas visando se eximir das contribuições e tributos devidos à Receita Federal do Brasil.**

46. Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil foi verificado que a BELIDOM não declarou nenhum faturamento, anos calendários de 2010 a 2013, em suas Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica DIPJ, cópias em anexo. Em outras palavras, deixou de informar à Receita Federal do Brasil todo o faturamento percebido. Observa-se nas DIPJ o apontamento “LUCRO REAL” para os anos calendários de 2010 a 2013. O contribuinte acatou estar enquadrado no Lucro Real quando apresentou as suas DIPJ. A auditoria conseguiu apurar que a empresa BELIDOM no intervalo de 2010 a 2014 obteve um faturamento superior a R\$ 12.000.000,00 (Doze milhões de reais)

(...)

50. Por meio das informações recolhidas em Prefeituras e Consórcios Intermunicipais de Saúde, verificou-se que **o contribuinte vem emitindo Notas Fiscais de Prestação de Serviços.**

(...)

A BELIDOM OMITE FATURAMENTO AO ESTADO DO PARANÁ

59. Em consulta as Informações de Recolhimento Efetuados ao ICMS do estado do Paraná, nº intervalo de janeiro de 2010 a 12/2014 consta o recolhimento de apenas R\$ 2.265,85, conforme extrato em anexo. **O valor do ICMS recolhido aponta uma realidade tributária diferente daquela verificada pela auditoria.**

(...)

68. A empresa apresentou uma cópia simples de Boletim de Roubo. **Este acontecido foi utilizado como desculpa** para a BELIDOM não cumprisse as determinações do fisco no sentido de apresentar documentos. Pelo que se verifica na cópia do Boletim de Roubo apresentado foram roubados: um veículo placa AGG 6018, aliança de ouro, correntes de ouro, pulseira de ouro, camisa, calculadora científica HP, corrente feminina de ouro, par de tênis NIKE e par de tênis ADIDAS.

69. Portanto o registro de roubo não menciona a subtração de “todas as caixas de arquivo que eram guardados em sua residência, junto ao cofre que foram todos perdidos”, conforme relatado, por escrito, pelo sr. Adriano Pazin Leite.

(...)

79. Durante todo o procedimento da auditoria **ficou evidente a intenção da empresa em obstar a ação da fiscalização.**

(...)

VIII – dolosamente se eximiu de atender a auditoria, mesmo depois de intimada reiteradas vezes, **alegando o acontecimento de um roubo como desculpa suficiente para o não cumprimento das intimações formalizadas.** O Boletim de Ocorrência do roubo não menciona a subtração de documentos da empresa BELIDOM TRANSPORTES DE PACIENTES LTDA. Portanto, não é crível a subtração de documentos da empresa pela ocorrência do crime de roubo.

(...)

123. Em razão da empresa não apresentar documentos, **a verificação da participação do sr. Luiz Geraldo Domingues como interessado na administração da empresa BELIDOM é por dedução.** Os contratos fornecidos por terceiros indicam que o sr. Luiz assinou documentos mesmo após a sua saída formal da administração da sociedade em 02/12/2008, na 3ª alteração do Contrato Social.

(...)

159. Foram verificadas outras ligações entre os srs. Adriano Pazin Leite e Wilson Roberto de Almeida, **demonstrando afinidades e interesses comuns, de longa data.**

(...)

162. Existe ainda um outro documento que ligam os senhores Wilson Roberto de Almeida e Adriano Pazin Leite, **quase que na condição de siameses, tamanha a intimidade.** (destaques meus)

Percebe-se que a autoridade lançadora se valeu de juízos valorativos subjetivos e termos acusatórios irônicos para afirmar o intuito doloso de sonegar e enganar o fisco. O uso de expressões como “ato de esperteza” (pg. 6); “tentar ludibriar o fisco” (pg. 10); “desculpa suficiente” (pg. 14); e “quase que na condição de siameses, tamanha a intimidade.” (pg. 27) acabam por fragilizar a tipificação da conduta, pois dificultam o encadeamento preciso dos fatos objetivos que demonstrariam o ardil típico (atos concretos, meios empregados, nexos causal com a supressão/redução do tributo e finalidade específica).

Em diversas passagens do extenso Relatório Fiscal (70 páginas) encontram-se também fundamentos que não corroboram o dolo, mas que o fisco utiliza para reforçar a qualificação da conduta da Contribuinte. Um dos exemplos é o destaque para uma impossibilidade de a empresa se enquadrar no SIMPLES Nacional, porque não teria optado por esse regime em 2009, ano anterior aos fatos aqui analisados (pg. 8). No entanto, esse fato é utilizado para fundamentar a cobrança de contribuição previdenciária patronal fora do SIMPLES, em decorrência dos inúmeros atos de sonegação que teriam sido cometidos.

Inclusive, mais adiante, a autoridade lançadora expõe o faturamento encontrado para realizar o arbitramento e, em nenhum dos anos fiscalizados, encontrou-se receita superior ao limite do SIMPLES Nacional.

Outra incongruência do Relatório Fiscal foi afirmar que a Recorrente omitiu receita perante o Estado do Paraná, tendo recolhido apenas R\$ 2.265,85 de ICMS entre 2010 e 2014, também no intuito de reforçar o cenário fraudulento narrado. No entanto, ao relatar as informações e documentos obtidos junto aos tomadores dos serviços de transporte de pacientes, fica claro que a Recorrente realiza o transporte intramunicipal (ao menos em relação ao que foi apurado nos autos), emitindo notas fiscais de serviços sujeitos ao ISS.

De outro lado, a conduta da Contribuinte desperta reservas: envio de declarações zeradas, resistência injustificada à exibição de extratos sob invocação indevida de sigilo bancário, alegação de roubo de documentos sem prova idônea, além de respostas protocolares e incompletas. Vejamos agora trechos do Relatório Fiscal que expõem os fatos de modo objetivo, identificando circunstâncias que não foram refutadas pela Recorrente:

38. Destaca-se que a apuração do faturamento da empresa BELIDOM só foi possível em decorrência da formalização de Ofícios pela Receita Federal do Brasil junto às Prefeituras e de procedimentos de diligências efetuadas nos Consórcios

Intermunicipais de Saúde. Foram estes terceiros que forneceram documentos propiciando uma apuração claramente parcial do faturamento da BELIDOM.

39. Amparados em **Relatórios de Empenhos, Liquidação e Pagamentos, Notas de Empenhos, Relatórios e planilhas elaboradas por terceiros, foi possível consolidar os pagamentos efetuados à BELIDOM.** Todos estes documentos são partes integrantes do presente Processo Administrativo Fiscal.

40. Contudo **o faturamento apurado pela auditoria que teve como parâmetros os documentos apresentados por terceiros não é pleno, pela impossibilidade da auditoria em saber quais foram todos aqueles que tomaram serviços de transportes** da empresa BELIDOM. Foram buscados elementos em alguns Consórcios Intermunicipais de Saúde e nas Prefeituras das cidades de maior porte próximas à cidade de Loanda-Pr, que é o domicílio tributário da empresa. As atitudes da BELIDOM justificam a aplicação de agravantes aos valores apurados, quer seja pelo não atendimento à auditoria, quer seja pelas demais atitudes ilícitas adotadas pelos seus representantes, fatos que serão abordados adiante.

(...)

45. O contribuinte, intencionalmente, adotou outras condutas visando se eximir das contribuições e tributos devidos à Receita Federal do Brasil.

46. Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil foi verificado que **a BELIDOM não declarou nenhum faturamento, anos calendários de 2010 a 2013**, em suas Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica DIPJ, cópias em anexo. Em outras palavras, deixou de informar à Receita Federal do Brasil todo o faturamento percebido. Observa-se **nas DIPJ o apontamento “LUCRO REAL” para os anos calendários de 2010 a 2013.** O contribuinte acatou estar enquadrado no Lucro Real quando apresentou as suas DIPJ. A auditoria conseguiu apurar que a empresa BELIDOM **no intervalo de 2010 a 2014 obteve um faturamento superior a R\$ 12.000.000,00 (Doze milhões de reais).**

(...)

48. Outra conduta do contribuinte que demonstra a sua intenção de omitir informações ao fisco, foi visualizada nas suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – **DCTF, que foram apresentadas pela empresa apenas a partir de janeiro de 2014, informando mensalmente ser devedor de 0,01 centavo** ao PIS/PASEP, IRPJ, CSLL e COFINS, extrato em anexo.

(...)

51. Não é aceitável a declaração do contribuinte no documento DCTF de débitos de um centavo para os tributos IRPJ, CSLL, PIS-PASEP e COFINS, ano longo do ano de 2014. A empresa BELIDOM emitiu Notas Fiscais, portanto é devedora de tributos incidentes sobre o faturamento.

Ademais a BELIDOM não apresentou DCTF para os anos anteriores a 2014, mas emitiu Notas Fiscais em todo o intervalo de tempo compreendido entre os anos 2010 e 2014, obtendo, ao menos, o faturamento apontado no quadro acima.

(...)

52. Outra (sic) fato que demonstra a **intenção da empresa em tentar ludibriar o fisco** diz respeito à contabilidade digital apresentada pela BELIDOM. Como optante pelo Lucro Real o contribuinte deveria apresentar a sua contabilidade digitalmente pelo SPED Contábil.

(...)

57. Ademais, o contribuinte declarou nas suas GFIPs o pagamento de trabalhadores empregados, no intervalo de janeiro de 2010 e dezembro de 2014 que atingem, ao menos, o montante de R\$ 1.402.451,43, valor apurado pela auditoria em consulta ao sistema informatizado denominado GFIPWEB. Se a empresa contratou empregados ao longo do tempo, conclui-se pela sua atividade, obtendo faturamento.

58. Embora tivesse a obrigação legal de apresentar pelo SPED Contábil a sua contabilidade digital desde o ano de 2009, **a BELIDOM só apresentou ao fisco, eletronicamente, a Escrituração Contábil Digital para o ano de 2013, mesmo assim sem nenhuma informação de faturamento.**

(...)

79. Durante todo o procedimento da auditoria ficou evidente a intenção da empresa em obstar a ação da fiscalização.

80. Em síntese, as irregularidades encontradas pela auditoria na empresa BELIDOM foram:

I - o contribuinte está enquadrado no sistema de tributação do Lucro Real;

II - dolosamente, não declarou faturamento nas suas DIPF entre 2010 e 2013;

III - praticamente não efetuou recolhimentos de ICMS entre 2010 e 2014;

IV - apresentou DCTFs apenas no ano de 2014 com débitos de um centavo para PIS/PASEP, COFINS, CSLL e IRPJ;

V - apresentou Escrituração Contábil Digital - SPED Contábil apenas para o ano de 2013, quando tinha a obrigação de apresentar desde o ano de 2009, mesmo assim o SPED apresentado tem total ausência de lançamentos de faturamento;

VI - possui folha de pagamentos de empregados ao longo de todo o período sob análise, portanto obviamente obteve faturamento que possibilitou o custeio da folha;

VII - apresentou o documento GFIP como se fosse optante pelo SIMPLES NACIONAL, tentando enganar o fisco, com o objetivo de escapar da tributação das

contribuições patronais incidentes sobre as verbas salariais declaradas no documento GFIP;

VIII – dolosamente se eximiu de atender a auditoria, mesmo depois de intimada reiteradas vezes, alegando o acontecimento de um roubo como desculpa suficiente para o não cumprimento das intimações formalizadas. O Boletim de Ocorrência do roubo não menciona a subtração de documentos da empresa BELIDOM TRANSPORTES DE PACIENTES LTDA. Portanto, não é crível a subtração de documentos da empresa pela ocorrência do crime de roubo.

IX - Alegou sigilo bancário protegido pela Constituição Federal, para não apresentar os extratos bancários solicitados pelo fisco federal.

X – A auditoria apurou faturamento superior a R\$ 12.000.000,00 (Doze milhões de reais) nº intervalo de tempo entre janeiro de 2010 e dezembro de 2014, fazendo contraste com a postura da empresa de ocultar os fatos geradores de tributos diversos. O faturamento apurado foi graças aos procedimentos de diligências juntos a diversas Prefeituras municipais e Consórcios Intermunicipais de Saúde, já que a BELIDOM procurou, sistematicamente, não atender a auditoria, não apresentando os documentos requeridos nas intimações que foram formalizadas.

(...)

236. Também é inconsistente com a total ausência de faturamento, a movimentação bancária verificada na empresa BELIDOM. Tomando-se como base apenas as entradas de recursos nas contas bancárias temos o que se segue:

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA	2010	2011	2012	2013	2014
BANCO DO BRASIL	1.921.558,68	2.458.967,31	2.723.284,62	3.531.558,84	1.991.344,84
BRADESCO	-	-	-	155.529,95	218.908,07
ITAU UNIBANCO	-	-	-	770.725,33	655.067,95
COOPERATIVA CREDITO LIVRE ADMISSAO NOROESTE PARANA	-	-	-	20.600,20	-
COOPERATIVA DE CREDITO DE LIVRE ADMISSAO DO NOROESTE SICREDI	-	77.337,14	60.671,86	-	-
TOTALIZAÇÃO DO ANO	1.921.558,68	2.536.304,45	2.783.956,54	4.478.414,32	2.865.320,86
TOTALIZAÇÃO DOS CINCO ANOS				14.585.554,79	

237. Em consulta ao extrato do Registro Nacional de Veículos Automotores RENAAM da BELIDOM, foi verificado que existem oito registros vinculados ao seu CNPJ:

(...)

238. A constatação que a BELIDOM possui patrimônio em veículos apenas comprova a atividade econômica e financeira da empresa, fazendo contraponto a total ausência de faturamento declarado à Receita Federal do Brasil.

(...)

322. Porém, como está identificada a **ocorrência da hipótese prevista no art. nº 71 da Lei nº 4.502/64**, o termo inicial do prazo para a Fazenda Pública lançar desloca-se do artigo 150, § 4, para o artigo 173, inciso I do código citado, sendo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, podem ser constituídos créditos originados na ocorrência de fatos gerados a partir do ano de 2010:

Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (destaques meus)

De tudo isso, é possível concluir que, apesar das inconsistências e impropriedades técnicas presentes no Relatório Fiscal, a sonegação fiscal restou bem qualificada no procedimento fiscal de origem e a devida tipificação ocorreu de forma concreta e satisfatória, ficando evidenciado o dolo na conduta da Recorrente.

Veja-se que não se trata de mera constatação de omissão de receitas, a atrair o enunciado da Súmula CARF nº 14, que repele a qualificação fundada nessa omissão. Os precedentes que aplicam essa premissa, em regra, tratam de situações em que o contribuinte apresenta declarações fiscais regulares, com reconhecimento de parte expressiva das receitas, e, apenas no curso da fiscalização, emergem indícios pontuais de omissões (v.g., depósitos não identificados). Nesses casos, inexistem, em geral, um padrão articulado de ocultação, faltando o elemento subjetivo específico exigido para a multa qualificada.

O cenário ora analisado, contudo, distingue-se materialmente daquele paradigma. Constatou-se a reiterada entrega de declarações zeradas ou simbólicas (p.ex., débito de um centavo), ao mesmo tempo em que documentos externos e independentes — notas fiscais eletrônicas em base municipal, contratos junto a tomadores e comprovantes de pagamento — evidenciam atividade operacional efetiva e geração de receitas em períodos coincidentes.

Soma-se a isso a recusa injustificada de exibição de extratos bancários, sob invocação indevida de sigilo bancário, e a alegação não comprovada de subtração de documentos. Esse conjunto, global e persistente no tempo, excede a mera omissão esparsa e revela conduta positiva e estruturada de manter a Administração em erro quanto à materialidade tributável.

Nessas condições, não se está diante de presunção singela de omissão, mas de declarações sabidamente inverídicas combinadas com a ocultação de lastro documental mínimo, o que se amolda às hipóteses de dolo/fraude (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964), exigidas para a qualificação prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 (redação aplicável ao período).

Afasta-se, portanto, a aplicação dos precedentes invocados pela Contribuinte e mantém-se a multa qualificada, visto que preenchidos os requisitos legais do dolo específico exigido pela legislação de regência.

Por outro lado, o Recurso merece provimento parcial em seu pedido subsidiário de redução da multa para 100%. A referida penalidade realmente precisa respeitar o limite de 100%, em aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, decorrente da modificação introduzida pela Lei 14.689/2023, que alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no sentido de reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%.

4.4 DECADÊNCIA PARCIAL – CONSTATAÇÃO DE FRAUDE, DOLO E SIMULAÇÃO

A manutenção da multa qualificada impede a reforma da decisão recorrida no que refere à decadência parcial do crédito tributário, visto que como registrou a DRJ, “o autor do feito demonstrou de forma cristalina diversas condutas realizadas pela contribuinte que evidenciam a prática de sonegação fiscal e que justificam a aplicação do artigo 173, I do CTN”.

5 RECURSO DOS RESPONSÁVEIS LUIZ GERALDO DOMINGUES E SANDRA MARA BELINI DOMINGUES

Neste ponto, a DRJ manteve a responsabilidade solidária do Sr. Luiz Geraldo e da Sra. Sandra, por entender que nunca deixaram de ter interesse no resultado financeiro da empresa durante todo o período fiscalizado. Cabe mencionar que esse posicionamento não foi unânime na primeira instância, sendo que o julgador Antonio Chaves Barreto votou pela procedência das Impugnações para afastar a sujeição passiva solidária de todos os responsáveis.

Por serem idênticos, analisarei os Recursos de Luiz Geraldo Domingues e Sandra Mara Belini Domingues. As alegações aduzidas são as seguintes:

- Que no TVF verifica-se que **a fiscalização fez menção a uma pluralidade de institutos de responsabilidade de terceiros, sem diferenciá-los**, esquecendo-se que cada qual possui peculiaridades que os distinguem, de sorte que **o recorrente não consegue vislumbrar em qual das situações estaria sendo enquadrado, pois todas foram citadas;**
- Que **a sujeição passiva solidária está calcada na cumulação dos artigos 121, 124, 134, 135 e 149 do CTN, o que caracteriza verdadeiro disparate jurídico, mormente tratem-se, cada dispositivo, de institutos distintos entre si**, que não se confundem e possuem natureza jurídica específicas, as quais não permitem a sua aplicação simultânea;
- Que a fiscalização, ao elencar dispositivos legais que fazem referência a institutos distintos e incomunicáveis, **deixou de fundamentar adequadamente sua acusação,**

tornando-a materialmente falha e, por este motivo vulnerável, razão pela qual a responsabilidade imposta ao Recorrente deve ser afastada;

- Que a fiscalização se dedicou a demonstrar que o Recorrente, em algum momento do período da fiscalização, praticou ato de administração da sociedade autuada. Mas, que não existe qualquer tentativa voltada a indicar qualquer outro fator que pudesse desencadear a incidência dos institutos capitaneados pelos artigos 121, 124, 128, 134, 135 e 149 do CTN;
- **Não há** qualquer menção à existência de situações que impliquem "**interesse comum**" (art. 124, I), da existência de vínculo direto com o fato gerador (art. 128), de responsabilidade por sucessão (art. 134) **ou prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto" (art. 135);**
- Que a **fiscalização se satisfaz ao demonstrar que o Recorrente praticou atos de gestão**, como se esta circunstância bastasse para ensejar a solidariedade, entretanto, a mera prática de atos de gestão, compatíveis com o contrato social, por si, não implica na incidência de nenhuma das hipóteses de solidariedade ou de responsabilidade;
- Outrossim, caso seja mantida sua sujeição passiva, discorda em responder pela integralidade do débito, haja vista que **não participou ativamente da administração da empresa em todo o período autuado;**
- Que **não há qualquer vestígio da sua prática de atos de administração a partir de março de 2010**, razão pela qual é inviável atribuir-lhe a solidariedade por débitos posteriores a março de 2010;
- Que a fiscalização alega existir procuração pública, firmada entre a BELIDOM em 19/09/2013, outorgando poderes ao recorrente para exercer diversos atos de gestão da citada empresa, mas **o simples fato de existir procuração não prova o exercício dos poderes** que lhe são outorgados;
- Que a **própria fiscalização reconhece que "a participação do Sr. Luiz Geraldo Domingues como interessado na administração da BELIDOM é por dedução"**. Mas, que a imposição de solidariedade é verdadeira norma jurídica sancionatória, eis que a solidariedade é verdadeira penalidade imposta ao devedor. Por esse motivo, não é possível impor penalidade sem prova concreta, sendo impraticável aplicar "por dedução" como taxativamente pretendeu a fiscalização;

Ao analisar o Relatório Fiscal nos pontos relativos à responsabilização solidária como um todo, de fato, percebe-se uma imprecisão técnica no enquadramento legal da responsabilidade. Tal como já mencionado, o trabalho fiscal se concentrou, predominantemente, em ressaltar ilicitudes nas condutas da Contribuinte e dos responsáveis solidários indicados, muitas vezes, repetindo frases de efeito e misturando alegações desconexas que ainda remetem à

cobrança de contribuições previdenciárias, cuja natureza é bem diversa daquela que têm os tributos aqui analisados.

Na capitulação legal da responsabilidade solidária, o Relatório Fiscal assim dispôs:

297. Ademais todas as inconsistências verificadas reforçam interesses comuns e confusão patrimonial.

298. **A fundamentação legal está nos artigos nº. 121, 124, 134, 135 e 149 do Código Tributário Nacional:**

(...)

299. Os tributos e contribuições foram apuradas em nome de BELIDOM TRANSPORTE DE PACIENTES LTDA ME.

300. Pelas condutas antijurídicas adotadas pelos administradores da empresa, a solidariedade passiva também os alcança, pois, em última análise, são os beneficiários finais de todas as irregularidades encontradas.

301. A Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil Brasileiro – em seu artigo 50 prevê situação em que os participantes com excesso de atuação respondam pelos débitos da Pessoa Jurídica, como instrumento de amparo daqueles que se sentirem lesados pelo abuso de poderes.

Lei 10.406/02

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

(...)

315. As condutas adotadas pelos dirigentes da BELIDOM evidencia (sic) o intuito fraudulento de sonegar tributos e ocultar quem são os verdadeiros sócios da empresa, **configurando o dolo necessário à caracterização da responsabilidade pessoal e solidária prevista nos arts. 124 e 135, incisos II e III, do CTN.**

316. Pelas condutas dolosas adotadas pelos responsáveis pela BELIDOM, são estes solidários com os valores de débitos contidos no presente Processo Administrativo Fiscal PAF, respondendo pessoal e solidariamente pelos tributos e contribuições devidas, tendo como fundamentação legal os artigos nº. 121, 124, 134, 135 e 149 do Código Tributário Nacional.

Já os autos de infração remetem apenas ao artigo 135 do CTN para enquadrar a responsabilidade de Luiz Geraldo e Sandra:

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

O sr. Luiz Geraldo Domingues foi considerado solidário da empresa BELIDOM participando diretamente de diversas irregularidades encontradas no decorrer da ação fiscal.

A sra. Sandra Mara Belini Domingues foi considerada devedora solidária da empresa BELIDOM participando diretamente de diversas irregularidades encontradas no decorrer da ação fiscal

Assim, entendo que, apesar das inconsistências presentes do Relatório Fiscal, tal como identificado na qualificação da multa, a capitulação legal da responsabilidade atribuída aos interessados Luiz Geraldo e Sandra ficou clara: o Fisco entendeu que eles atuaram praticaram atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, nos termos do art. 135 do CTN. Não se vislumbra, portanto, prejuízo aos Recorrentes em compreender seu enquadramento, tampouco confusão de institutos com naturezas jurídicas distintas.

Resta avaliar se as condutas dos Recorrentes restaram individualmente caracterizadas, de modo a evidenciar o dolo na prática dos atos ilícitos. Vejamos a fundamentação da responsabilidade atribuída ao casal Luiz Geraldo e Sandra Domingues:

116. O sr. **Luiz Geraldo Domingues** passou a fazer parte do quadro societário da empresa BELIDOM TRANSPORTES DE PACIENTES LTDA na primeira alteração do Contrato Social, registrada na Junta Comercial do Paraná em 05/01/2007, na qualidade de sócio majoritário possuidor de 24 quotas num total de 30 (cláusula 5ª), assumindo a função de administrador da empresa (cláusula décima).

117. Por ocasião da 3ª alteração do Contrato Social, registrada na Junta Comercial do Paraná em **02/12/2008** (cláusula 3ª) **o sr. Luiz Geraldo Domingues foi, supostamente, destituído do cargo de administrador**, sendo designada a sra. NARA BELINI VIEIRA, inscrita no CPF sob n.º 385.663.971-34 para exercer a administração da empresa BELIDOM na condição de não sócia (cláusula 5ª). Contudo **o sr. Luiz Geraldo Domingues ainda representou a empresa após a data de 02/12/2008, assinando contratos** firmados entre a empresa BELIDOM e contratantes dos serviços de transportes de pacientes.

(...)

119. Por ocasião da 6ª alteração do Contrato Social, registrada na Junta Comercial do Paraná em 16/08/2010, consta a retirada do sr. Luiz Geraldo Domingues da sociedade, cedendo as suas quotas para Sandra Mara Belini Domingues, que já fazia parte do quadro societário. (...)

120. A alteração e consolidação de Contrato Social n.º 11 que a auditoria teve acesso, registrada na Junta Comercial do Paraná em **23/09/2013** sob número 20135600430, **aponta o sr. Luiz Geraldo Domingues, em conjunto com a sra. Sandra Mara Belini Domingues, como únicos sócios** componentes da sociedade empresarial BELIDOM TRANSPORTE DE PACIENTES LTDA.

Contudo, a alteração anterior que foi apresentada, a 10ª, registrada na Junta Comercial do Paraná em 20/02/2013 sob número 20130814105, trazem como sócias da BELIDOM a sra. MERCEDES PAZIN e GISELLE APARECIDA BONFIM PALMA. A 10ª alteração apresentada não aponta a saída da sra. Mercedes Pazin e Giselle Aparecida Bonfim Palma do quadro societário, nem a inclusão do sr. Luiz Geraldo Domingues ou de Sandra Mara Belini Domingues no quadro societário. Apurou-se que existe uma outra alteração do Contrato Social, não apresentada à auditoria, possivelmente determinando as saídas das sras. Mercedes Pazin e Giselle Aparecida Bonfim Palma do quadro societário, com o ingresso de Luiz Geraldo Domingues e Sandra Mara Belini Domingues. Então, a décima primeira alteração de Contrato Social apresentada estaria, então, com a numeração errada, devendo ser registrada como 12ª alteração do Contrato Social.

121. Também aponta a existência de uma outra alteração de Contrato Social, intercalando a 10ª e 11ª alterações apresentadas, duas procurações públicas emitidas pelo Cartório e Tabelionato de Notas de São Pedro do Paraná, constando como outorgante a empresa BELIDOM TRANSPORTE DE PACIENTES LTDA e outorgados os senhores ADRIANO PAZIN LEITE e WILSON ROBERTO DE ALMEIDA. As duas procurações, uma emitida a favor de Adriano e outra a favor de Wilson, são datadas de 10/04/2013, portanto anterior a data constante na 11ª alteração do Contrato Social, 19/09/2013, apresentada à auditoria. Nas procurações os representantes da BELIDOM foram justamente os sócios Luiz Geraldo Domingues e Sandra Mara Belini Domingues.

(...)

122. Tendo como base o contido nas Procurações emitidas pela empresa BELIDOM, com apontamento da 11ª alteração do Contrato Social, registrada na agência de Umuarama-Pr sob número 20131587480, **em 18/03/2013, o sr. Luiz Geraldo Domingues voltou formalmente a pertencer ao quadro societário da empresa BELIDOM TRANSPORTE DE PACIENTES LTDA**, conjuntamente com a sua esposa a sra. Sandra Mara Belini Domingues.

123. Em razão da empresa não apresentar documentos, a verificação da participação do sr. Luiz Geraldo Domingues como interessado na administração da empresa BELIDOM é **por dedução**. Os contratos fornecidos por terceiros indicam que o **sr. Luiz assinou documentos mesmo após a sua saída formal da administração da sociedade em 02/12/2008, na 3ª alteração do Contrato Social**.

124. **Outro dado vinculando o sr. Luiz Geraldo Domingues, como administrador oculto da sociedade, mesmo quando não figurante do quadro societário é a sua**

condição de cônjuge de Sandra Mara Belini Domingues, que figurou formalmente mais tempo no quadro societário da empresa.

125. Ademais, ao longo do tempo, a postura dolosa da empresa BELIDOM no sentido de enganar o fisco foram sempre as mesmas, as irregularidades cometidas foram as mesmas, não variando ao longo dos anos. **O sr. Luiz Geraldo Domingues supostamente saiu e retornou ao quadro societário.**

Contudo os atos administrativos, as atitudes de lesar o fisco federal foram sempre as mesmas ao longo de todo período sob análise da auditoria.

126. A **sra. Sandra Mara Belini Domingues** passou a figurar no quadro societário da empresa BELIDOM TRANSPORTES DE PACIENTES LTDA desde a primeira alteração do Contrato Social, registrada na Junta Comercial do Paraná em 05/01/2007, na qualidade de sócia minoritária possuidora de 06 quotas num total de 30, conforme apontado na cláusula 5' da mencionada alteração do Contrato Social.

127. Na 6' alteração do Contrato Social, com registro na Junta Comercial do Paraná em 06/08/2010, com a retirada do sr. Luiz Geraldo Domingues do quadro societário, a sra. Sandra Mara Belini Domingues passou a ser sócia majoritária da empresa, possuindo 29 das 30 quotas da empresa, conforme cláusulas 1', 2' e 3'.

128. Na 7' alteração do Contrato Social, registrada na Junta Comercial do Paraná **em 28/12/2010, a administração da empresa ficou por conta da sra. Sandra Mara Belini Domingues**, conforme apontamento contido na cláusula 2'.

129. Na oitava alteração do Contrato Social, registrado na Junta Comercial do Paraná **em 15/03/2011, a sra. Sandra Mara Belini Domingues se retirou formalmente da sociedade.**

130. Do mesmo modo que o sr. Luiz Geraldo Domingues, a sra. Sandra Mara Belini Domingues voltou ao quadro societário da empresa na 11' alteração do Contrato Social, registrada na agência de Umuarama-Pr sob número 20131587480, em 18/03/2013

(...)

132. Em razão da empresa não apresentar documentos, a verificação da participação do **sra. Sandra Mara Belini Domingues** na administração da empresa BELIDOM **também é por dedução.** Os contratos fornecidos por terceiros indicam que ela **assinou contratos firmados** com tomadores de serviços, representando a BELIDOM, entre abril de 2010 a setembro de 2014.

133. Outro dado que a vincula como beneficiária das atitudes antijurídicas promovidas na BELIDOM é a condição de **esposa com o sr. Luiz Geraldo Domingues.**

(...)

305. Devem responder solidariamente com a BELIDOM as pessoas físicas Luiz Geraldo Domingues e Sandra Mara Belini Domingues, mesmo quando interpuseram os sócios fictícios Nara Belini, Giselle Aparecida Bonfim Palma Mercedes Pazin e Islayne Henrique Montanhani. **Mesmo quando concederam procuração aos srs. Adriano Pazin Leite e Wilson Roberto de Almeida, não deixaram de possuir interesses no resultado financeiro da empresa, potencializado pelas atitudes ilícitas.**

(...)

312. As quatro pessoas físicas são os beneficiários finais da esperteza empregada.

313. A legislação permite o alcance de terceiros que efetivamente se locupletaram por intermédio de atos dolosos praticados. As ações ocultadas (sic) é uma tentativa de deixar o fisco a litigar por um crédito tributário impossível de ser realizado, pela falta de patrimônio da empresa BELIDOM que o garanta.

314. **Os quatro solidários incorreram em atos simulados quanto inseriram no Contrato Social e alterações, registrados na Junta Comercial, pessoas que, de fato, não são os verdadeiros administradores da sociedade,** o que configura, em tese, crime de falsidade ideológica.

Percebe-se que o Relatório Fiscal se fundamentou em três bases principais para responsabilizar o Sr. Luiz Geraldo e a Sra. Sandra: (i) o fato de terem exercido atos de gestão enquanto sócios e/ou administradores da sociedade; (ii) o fato de possuírem interesses no resultado financeiro da empresa; e (iii) o fato de terem sido parte de alterações contratuais que inseriram pessoas que não eram administradoras da sociedade.

Diante desse cenário, entendo que faltou ao Fisco individualizar e evidenciar o elemento subjetivo necessário à responsabilização dos Recorrentes, nos termos do art. 135, do CTN. De fato, não basta ser sócio e ter poderes de gestão para ter responsabilidade atribuída em relação a créditos da empresa. É preciso que seja comprovada a ilicitude da sua conduta que tenha causado o não cumprimento da obrigação tributária.

O fato de o Sr. Sr. Luiz Geraldo e a Sra. Sandra terem assinado contratos de prestação de serviços quando não mais figuravam como administradores, mas ainda eram sócios da empresa, apenas denota o exercício natural de representação da sociedade em seus negócios, que não necessariamente precisa se dar pelo administrador formalmente nomeado. Isso, por si só, não é suficiente para atrair a responsabilização solidária no caso concreto.

Ainda que se cogite manter a responsabilidade dos Recorrentes com base do art. 124, I, do CTN, não se pode ignorar que o interesse comum ali mencionado deve ir além do econômico e financeiro, deve ser jurídico. É dizer, o fato de os sócios de uma empresa terem interesse nos resultados financeiros da atividade, mesmo quando outorgam procuração para terceiros é decorrência natural da atividade empresarial. Não é isso que configura a solidariedade prevista pelo art. 124, I, do CTN.

Fabiana Carsoni Fernandes redigiu artigo esclarecedor a esse respeito e explicitou o entendimento de que a densificação do “interesse comum” passa por identificar interesse jurídico, direto e imediato na situação que constitui o fato gerador (ou no ato que faz nascer a responsabilidade legal), não um mero interesse econômico ou reflexo.

Por isso, benefícios patrimoniais indiretos ou pertença a grupo econômico, isoladamente considerados, não bastam para instaurar solidariedade do art. 124, I. Nessa chave, a solidariedade alcança (i) pluralidade de contribuintes que realizam conjuntamente o mesmo fato imponível e (ii) pluralidade de responsáveis quando atuam em conjunto no ato que dá azo à responsabilidade (art. 128), sempre exigida a comprovação do liame jurídico comum com a situação tributável.

Já a circunstância de esses sócios terem composto alterações societárias que incluíam pessoas sem exercício de fato da administração, ou terem assinado procurações para terceiros exercerem atos de administração, também não é suficiente para lhes atribuir responsabilidade solidária pelos débitos da empresa. Acaso seja essa a acusação que prevaleça, está-se diante de utilização de interpostas pessoas, o que leva a perquirir a responsabilidade do sócio de fato. No caso concreto, houve a responsabilização também de pessoas nessa condição, o que será analisado no tópico seguinte.

Para o Sr. Luiz Geraldo e a Sra. Sandra, portanto, entendo que a fiscalização não logrou êxito em construir, concretamente, sua participação nos ilícitos que levaram à sonegação constatada, seja demonstrando qualquer ato realizado em infração à lei ou ao contrato social (art. 135, do CTN), seja comprovando a existência do interesse jurídico comum a atrair a solidariedade do art. 124, I do CTN.

6 RECURSO DOS RESPONSÁVEIS ADRIANO PAZIN LEITE E WILSON ROBERTO DE ALMEIDA, WILSON ROBERTO DE ALMEIDA-ME E DON RHYAN EMPREITEIRA LTDA ME

Com relação a estes responsáveis, o acórdão de origem também manteve sua responsabilidade solidária, por maioria, porém limitando temporalmente a acusação nos seguintes termos:

Quanto ao Sr. **Adriano Pazin Leite**, entendo que o mesmo deve responder solidariamente ao débito a **partir de Agosto/2012, momento em que representou sua avó**, Mercedes Pazin, na assinatura da 9ª alteração contratual, sendo este **o marco inicial, apontado pela fiscalização, de seu vínculo com a BELIDOM.**

Com relação ao Sr. **Wilson Roberto de Almeida**, entendo que o mesmo deve responder solidariamente a **partir de abril/2013, quando da emissão da procuração pública** entre a BELIDOM e o mesmo.

Por fim, entendo que com relação as **pessoas jurídicas Don Rhyan Empreiteira Ltda e Wilson Roberto Almeida ME**, estas deverão responder solidariamente

com o débito a partir de janeiro/2014, data de início das transferências bancárias, registradas no Banco Bradesco, da BELIDOM para com as mesmas.

Os responsáveis, por sua vez, em recursos idênticos, aduzem essencialmente as mesmas alegações do Sr. Luiz Geraldo Domingues e Sra. Sandra Mara Domingues, com sutis diferenças e o acréscimo de preliminares de nulidade por cerceamento de defesa em razão da ausência de intimação do advogado constituído, por falta de notificação prévia à autuação e entrega de documentos ilegíveis.

De plano, afasto a referida preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, visto que o tema é objeto da Súmula CARF nº 110, que assim dispõe:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Nesse sentido, se não é cabível intimação do advogado, tampouco se configura cerceamento de defesa a ausência de intimação do procurador, ainda que regularmente constituído.

Quanto à ausência de notificação prévia, também rejeito a preliminar, nos termos da fundamentação que utilizei no capítulo 3.2 deste voto, em análise do Recurso da Contribuinte principal. Por fim, sobre a entrega de documentos ilegíveis, trata-se de alegação genérica e vazia, embasada apenas em um único *print* de documento nos Recursos, que não comprova qualquer prejuízo aos Recorrentes na compreensão do processo.

Passemos então ao mérito dos Recursos.

Os senhores Adriano e Wilson alegam inicialmente, que a única razão de terem sido responsabilizados foi o fato de haver uma procuração pública dando-lhes poderes para atuar em nome da Belidom. Em suas palavras:

Adriano Pazin

4.7. O ilustre Auditor, não apresentou nenhum outro documento, firmado por Adriano, tais como: nota fiscal, recibos cheques, contratos ou indicativos que tenha contribuído para a falta de recolhimento do tributos.

4.8. Frise-se: a procuração foi apresentada pelo Recorrente, que se declarou procurador da empresa, no mais, trata-se de elucubrações de suposta sonegação que deverão ser apuradas em nome da própria Belidom, a qual, já dispôs de patrimônio de mais de 8 (oito) milhões de reais, no arrolamento, para fazer frente a eventuais responsabilidades.

Wilson Roberto:

Some-se a este fato que Recorrente não assinou nenhum documento, nunca fez uso da procuração, e foi envolvido apenas por ser cunhado de Adriano e possui com ele outras empresas.

4.7. Ora, em momento algum o Recorrente omitiu que fosse sócio de Adriano em outras empresas, porém, o fato da sociedade e da condição de parente, não imputa a este a condição de solidário, presunção, desmedida, descabida e ilegal.

4.8. O ilustre Auditor, não apresentou nenhum outro documento, firmado por Wilson, tais como: nota fiscal, recibos cheques, contratos ou indicativos que tenha contribuído para a falta de recolhimento do tributos.

4.9. Frise-se: o Recorrente é cunhado de Adriano e possui sociedade com este, porém nunca, praticou os atos, os quais lhe imputa sonegação fiscal e solidariedade, no mais, trata-se de elucubrações de suposta sonegação que deverão ser apuradas em nome da própria Belidon, a qual, já dispôs de patrimônio de mais de 8 (oito) milhões de reais, no arrolamento, para fazer frente a eventuais responsabilidades.

Cabe então verificar a fundamentação do Relatório Fiscal para responsabilizar os Recorrentes:

136. O sr. **Adriano Pazin Leite** recebeu o primeiro termo emitido pela auditoria, o TIPF, em 30/01/2015, se apresentando como procurador da empresa. A procuração pública apresentada, datada de **10/04/2013**, foi outorgada por Luiz Geraldo Domingues e Sandra Mara Belini Domingues na condição de representantes da empresa BELIDOM TRANSPORTES DE PACIENTES LTDA. **A procuração confere ao sr. Adriano Pazin Leite poderes amplos e gerais para fins de administração da empresa, inclusive para movimentação bancária.**

(...)

A auditoria reconhece a assinatura do sr. Adriano Pazin Leite constante na 9ª alteração do Contrato Social da empresa BELIDOM, registrada na Junta Comercial do Paraná na Agência Regional de Umuarama em 08/08/2012 sob número 20125500262. Ele representou a sra. MERCEDES PAZIN, então figurante do quadro societário da empresa.

140. Embora não fizesse parte do quadro societário, o sr. Adriano Pazin Leite assinou esta alteração de Contrato Social representando a sócia MERCEDES PAZIN, inscrita no CPF sob n.º 023.760.569-42. A sra. Mercedes Pazin é mãe de Lidia Pazin Leite que por sua vez é mãe de Adriano Pazin Leite, portanto existe relação de avó e neto entre MERCEDES e ADRIANO.

(...)

148. O sr. **Wilson Roberto de Almeida** não figura no quadro societário da empresa BELIDOM, mas a auditoria obteve uma procuração emitida pela empresa BELIDOM dando poderes ao sr. Wilson para fins de administração da empresa. **A sua situação é de sócio oculto.**

(...)

153. Existem outros elementos relacionados à administração da empresa BELIDOM que comprometem o sr. **Wilson**. A Receita Federal do Brasil oficiou o

BANCO DO BRASIL obtendo um extrato informatizado denominado FICHA CADASTRAL com os seguintes apontamentos, entre outros:

“Instrumento de Mandato, Agência 0520, conta 11919, Documento Procuração Particular com emissão 06/05/2015, outorgando **poderes para emitir cheques, solicitar saldos, extratos e comprovantes, requisitar talonários de cheques, autorizar débito em contra relativo à operações, endossar cheques, movimentar conta-corrente com cartão eletrônico, sustar e contra ordenar cheques, efetuar resgates e aplicações financeiras, cadastrar, alterar e desbloquear senhas, efetuar pagamentos inclusive por meio eletrônico, efetuar transferências inclusive por meio eletrônico**”.

(...)

155. O BANCO BRADESCO SA também forneceu à auditoria elementos que comprometem o sr. Wilson Roberto de Almeida. Mediante requisição de movimentação bancária formalizada pela Receita Federal do Brasil, foram verificados **repasses financeiros efetuados pela BELIDOM tendo como destinatário a pessoa jurídica WILSON ROBERTO DE ALMEIDA ME** inscrita no CNPJ (...), e a **pessoa jurídica DON RHYAN EMPREITEIRA LTDA – ME**, inscrita no CNPJ/MF (...). A empresa **DON RHYAN tem vínculos de administração com os senhores Wilson Roberto de Almeida e Adriano Pazin Leite, mediante procuração pública lavrada em 22/07/2013** no Tabelionato Nogueira, tal qual acontecido na BELIDOM.

Além dessas constatações, como já mencionado anteriormente, a autoridade lançadora teceu diversas e extensas considerações no intuito de comprovar o dolo dos Srs. Adriano e Wilson. Em suma, essas foram as demais evidências que fizeram a fiscalização concluir que eles eram os verdadeiros sócios da Belidom:

- **Procurações com poderes amplos de administração/gerência:** outorgas públicas, em diferentes datas, conferindo a ambos poderes irrestritos para administrar BELIDOM TRANSPORTE DE PACIENTES LTDA – ME e outras empresas relacionadas (DON RHYAN Empreiteira, PRADA Depósito de Materiais, F C Henrique Segurança Eletrônica), evidenciando atuação conjunta e continuada na gestão.
- **Vínculos familiares e interposição de pessoas:** envolvimento de cônjuges (Edna Mazzola de Almeida e Fernanda Carla Henrique) como sócias/representantes e de **Islayne Henrique Montanhani e Mercedes Pazin** como **interpostas**, sem lastro econômico efetivo, reforçando a ocultação dos administradores de fato (Wilson e Adriano).
- **Atuação de administrador de fato na BELIDOM:** além das procurações, a auditoria identificou **contatos operacionais** direcionando assuntos a “**Wilson**” e listou **Wilson e Adriano** entre os responsáveis pelas irregularidades administrativas da BELIDOM ao longo de todo o período fiscalizado.

- **Aportes e trânsito financeiro entre as empresas pertencentes aos Recorrentes:** registros de **aportes da BELIDOM** para **WILSON ROBERTO DE ALMEIDA ME** e **DON RHYAN** foram destacados como **evidência do envolvimento direto** de Wilson e da **gestão coordenada** das empresas.
- **Aquisição conjunta de patrimônio: compra de imóvel em condomínio de lazer** realizada em conjunto pelos casais **Wilson/Edna** e **Adriano/Fernanda**, demonstrando **comunhão de interesses** e **proximidade societário-patrimonial** entre ambos.
- **Ocultação patrimonial e incompatibilidade com DIPFs:** imóveis e veículos **não declarados** nas DIPFs dos casais, com rendimentos **incompatíveis** com o patrimônio apurado, indicando **ocultação de bens e renda** também na esfera pessoal.
- **Administração de múltiplas empresas por procuração (mesmo *modus operandi*):** repetição do **padrão de outorgas** em diferentes pessoas jurídicas (inclusive com cônjuges e interpostas no quadro societário), sugerindo **arquitetura de controle** por Wilson e Adriano.
- **Profissional comum:** menção ao **mesmo contador** (responsável por GFIPs de BELIDOM, WILSON ME e DON RHYAN) como **indicativo de coordenação** entre as pessoas físicas e jurídicas envolvidas.

Diante desse conjunto probatório (procurações amplas, confusão patrimonial, aportes e ocultação de bens/rendas), a auditoria concluiu que Wilson e Adriano eram sócios ocultos da empresa autuada e agiram com excesso de poderes e interesse direto no resultado econômico potencializado pela sonegação, devendo responder solidariamente pelos débitos apurados na BELIDOM, com base no art. 135, do CTN.

No caso, diversamente do examinado no capítulo anterior, e pelos mesmos fundamentos que amparam a manutenção da multa qualificada, tenho por demonstrada, de forma individualizada, a participação dos Recorrentes na sonegação apurada, não obstante as imprecisões técnicas e algumas ilações indevidas constantes do Relatório Fiscal.

Deve-se lembrar, também, que o Sr. Adriano Pazin seria a pessoa que estaria de posse dos contratos de prestação de serviço da empresa, que não foram apresentados por, supostamente, terem sido roubados na residência do Sr. Adriano.

Quanto às pessoas jurídicas Wilson Roberto de Almeida-ME e Don Rhyan Empreiteira Ltda ME, os repasses financeiros identificados e as procurações públicas constituídas também para os Sr. Adriano e Wilson reforçam o envolvimento de todos nos fatos geradores aqui analisados.

Nesse sentido, não merece acolhida a alegação das pessoas jurídicas, no sentido de que deveriam então ter sido autuadas apenas na proporção dos recursos financeiros recebidos. Isso, porque sua inclusão nos lançamentos se deu por responsabilização solidária pelos créditos

tributários da Belidom, em razão de todo o conjunto probatório que formou a constatação do dolo na prática de sonegação e na configuração, aqui sim, de interesse jurídico comum.

Não se trata também de indevida desconsideração de personalidade jurídica, como alegam os Recorrentes. Desde que configurados todos os elementos para a sujeição passiva solidária, como entendo ter ocorrido no caso concreto, os responsáveis solidários podem ser incluídos na cobrança, juntamente com a pessoa jurídica devedora principal.

Por fim, os Recorrentes alegam inexigibilidade da multa qualificada, matéria já enfrentada no mérito do Recurso da Belidom.

Assim, voto por manter a responsabilidade solidária de Adriano Pazin Leite e Wilson Roberto de Almeida, Wilson Roberto de Almeida-ME e Don Rhyan Empreiteira LTDA ME, com as limitações temporais estabelecidas no acórdão de origem.

7 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, pelo fato de o crédito exonerado não ultrapassar o limite de alçada vigente, nos termos da Súmula CARF nº 103.

Voto também por conhecer dos Recursos Voluntários da Contribuinte e todos os responsáveis solidários, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar-lhes provimento parcial ou integral nos seguintes termos:

- Provimento parcial ao Recurso da Belidom, para afastar a multa agravada prevista no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, por configurar *bis in idem* em relação ao mesmo fato que embasa o arbitramento;
- Provimento parcial ao Recurso da Belidom, para reduzir a multa qualificada a 100%, em aplicação do princípio da retroatividade benigna;
- Provimento total aos Recursos de Luiz Geraldo Domingues e Sandra Mara Belini Domingues, para afastar sua responsabilidade solidária, por ausência de individualização de atos caracterizadores de excesso de poderes ou infração de lei/estatuto;

No mais, voto por manter todas as exigências da forma como restaram estabelecidas na decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

