



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.720369/2016-96
ACÓRDÃO	1001-003.816 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZAMP & ZAMP CURSOS LTDA. - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

IRPJ – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA. RECEBIMENTOS POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM O DEVIDO E LEGAL TRÂNSITO NA CONTABILIDADE DA EMPRESA. ESTAS OMISSÕES SE CONSTITUEM-SE EM FATOS GERADORES E, SE FOR O CASO, RETENÇÃO E, POR CONSEQUÊNCIA, O DEVIDO RECOLHIMENTO DOS IMPOSTOS TAIS COMO: IMPOSTO DE RENDA, CSLL, PIS E COFINS, TUDO AMIÚDE EXPOSTO NO BOJO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO, PRECITADOS.

A legislação define, farta e claramente, obrigação tributária, inclusive através de retenções, se for o caso, que se fariam necessárias, tudo advindo de recebimentos de valores por prestação de serviços efetuados por agentes econômicos e não contabilizados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar suscitada. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva e Gustavo de Oliveira Machado que entendem que não se aplica a preliminar suscitada. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva e Gustavo de Oliveira Machado que davam provimento em parte ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Carmen Ferreira Saraiva (art. 114 do Anexo do Regimento Interno do CARF).

Assinado Digitalmente

José Anchieta de Sousa - Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva –Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Anchieta de Sousa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Aqui obediente ao brocardo: **REBUS SIC STANTIBUS (estando assim as coisas)**, há que se considerar o delongado lapso temporal e o que adiante, ver-se-á!!.

A fiscalizada omitiu informações tributárias obrigatórias, quando olvidou do trânsito pela Contabilidade da Empresa de todo o montante financeiro angariado pela prestação de serviços, no ano-calendário de 2012. Traga-se, apenas como exemplo, planilha de fls. 2.712/2.740, e não registrado na Contabilidade da Empresa, segundo o Agente da Fiscalização.

Assim, os tributos (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS) foram calculados e exigidos mediante AI – AUTOS DE INFRAÇÃO, fls. **2.789 A 2.840**. A Autoridade Fiscal constatou ausência dos recolhimentos que tiveram seus fatos geradores advindos da prestação de serviços pela Empresa em todo exercício 2012: IMPOSTO DE RENDA, CSLL, PIS E COFINS. AÇÃO FISCAL INICIADA EM 30.04.2015, TEVE COMO PRIMEIRO ESCOPO FISCALIZATÓRIO O SÓCIO LINCON CEZAR ZAMPIERON, CPF – 765.8290.940-68. EM JUNHO/2015, INAUGURA-SE AÇÃO FISCAL À EMPRESA, FLS. **2841/2859**. O AGENTE PÚBLICO RELATA SUA AÇÃO E EXARA 04 (QUATRO) AI – AUTOS DE INFRAÇÃO, FLS. **2.789 A 2.840**.

Aqui também, traz-se à baila a responsabilidade solidária, conforme se vê às fls. **2.864 a 2.871**, o que ensejou a lavratura dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Diga-se que o Senhor LINCON CEZAR ZAMPIERON, CPF – 765.8290.940-68 impugnou, os AI – Autos de Infração, às fls. **2.881 a 2.885**. Por lógica processual, também porque tempestivas, haveria de ser direcionadas as impugnações, a uma **DRJ** – Delegacia da Receita Federal de Julgamento. AÇÃO FISCAL INICIADA EM 30.04.2015, TEVE COMO PRIMEIRO ESCOPO FISCALIZATÓRIO O SÓCIO LINCON CEZAR ZAMPIERON, CPF – 765.8290.940-68. EM JUNHO/2015, INAUGURA-SE AÇÃO FISCAL À EMPRESA, FLS. **2841/2859**. O AGENTE PÚBLICO RELATA SUA AÇÃO E EXARA 04 (QUATRO) AI – AUTOS DE INFRAÇÃO, FLS. **2.789 A 2.840**.

Recurso Voluntário

Registrem-se que, às fls. **2.954 a 2.961**, o Recurso Voluntário interposto pela Empresa recorrendo do **Acórdão 06.56.966**, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA – Curitiba (PR), em 06.02.2017, alegou:

a) Não se constatar dolo nas omissões e os fatos ocorridos se deram por falhas de Contabilidade;

b) Por lógica defensiva, não aceitam-se as decisões tomadas pelo Agente condutor da ação fiscalizatória;

c) Alegam, outrossim, não haver provas dos atos levados a cabo, no caso das omissões tributárias referidas nos **AI – Autos de Infração**.

O Acórdão **06.56.996**, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA – Curitiba (PR), em 06.02.2017, expressou: Nos extratos bancários apresentados de forma espontânea pela empresa, há apenas uma conta bancária, de número 51.899-9, junto ao Banco Sicredi, agência Serafina Corrêa. O extrato desta conta bancária para o ano-calendário 2012, demonstra crédito mensal, a título de transferência entre contas, e débito de convênios/consórcios, não havendo crédito em conta de qualquer cobrança por serviços prestados ou venda efetuada a clientes, o que demonstra que o faturamento da empresa não transitava por esta conta bancária.

Numa análise comparativa das alegações do contribuinte, de que os valores creditados em contas/correntes de sua titularidade, seriam relativos a créditos de cobrança das vendas de mercadorias e serviços da empresa ZAMP & ZAMP Ltda., com os relatórios de cobrança emitidos pelo Banco Sicredi e os lançamentos contábeis efetuados no Livro Diário da referida empresa, não encontramos correlação de datas e valores capazes de fundamentar as alegações do contribuinte.

Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional, conforme consta do Ato Declaratório, de **fls. 2.742**, em face dos fatos descritos na representação de fls. **02 a 17**, a empresa autuada foi objeto de exclusão do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional de que trata a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, por ferir ditames da Lei Complementar, acima aludida.

Considerando o exposto, voto pela improcedência da impugnação vinculada a este processo, mantendo-se a exclusão do SIMPLES NACIONAL e a integralidade do crédito tributário exigido, bem como os termos de sujeição passiva solidária.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro José Anchieta de Sousa, Relator.

1. Da Admissibilidade/tempestividade

O recurso voluntário, tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, também aos aspectos trazidos pelo **artigo 29**, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do **inciso III do art. 151** do Código Tributário Nacional - Lei 5.172, de 25.10.1966, assim, dele tomo conhecimento.

2. Do mérito

Traga-se à balha, o eloquente e decisivo fato da **omissão de informações tributárias obrigatórias, quando olvidou a Empresa do indispensável e devido trânsito pela Contabilidade da Empresa de todo o montante financeiro** angariado pela prestação de serviços, no ano-calendário de 2012. Mostre-se, apenas como exemplo, planilha de fls. **2.712/2.740** e sem registro na Contabilidade da Empresa. **No artigo 124 do CTN** – Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.1966, *in casu*, **encaixa-se como uma luva**: pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, são solidariamente obrigadas. Situação esta, em que se adéquam os recorrentes. O interesse comum dos sócios ao executar atos de gestão da empresa olvidando dos devidos e legais registros contábeis. Assim, está demonstrado o interesse comum e, portanto, a responsabilidade solidária.

S.M.J. - Salvo Melhor Juízo, A VERDADE REAL DOS FATOS, que se contém no espírito dos eloquentes artigos **3º, 22, 36, 37, todos da Lei 9.784**, de 29.01.1999 e só reforçam o heurema aqui trazido a lume.

No caso em tela, delineado este painel e fervoroso adepto do Cientista Francês - Antonie Laurent Lavoisier: "NA NATUREZA, NADA SE CRIA, NADA SE PERDE, TUDO SE TRANSFORMA". SIGNIFICA QUE NADA É NOVO, NADA SE VAI EMBORA, MAS TUDO TOMA ASPECTOS DIFERENTES.

Dessarte, conforme delineado este painel, a Autoridade Fiscal constatou carência/ausência tanto dos devidos registros contábeis, quanto dos legais recolhimentos, tudo que adveio dos serviços prestados pela Empresa e sem que houvessem os registros contábeis.

Conclusão

Em assim sucedendo, VOTO por conhecer do Recurso e no mérito **julgar improcedente o Recurso, manter a exclusão do SIMPLES NACIONAL, confirmar a integralidade do crédito tributário exigido, todo ínsito no bojo dos 04 (quatro) AI – Autos de Infração e também, manter os termos de sujeição passiva solidária fls. 2.864 a 2.871.**

Alfim, cobrem-se os débitos que dessa decisão advierem ou remanescerem.

Em face do exposto, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

José Anchieta de Sousa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva

Peço vênia para divergir do Ilustre Conselheiro Relator. A presente declaração de voto é apresentada com indicação das razões de decidir, nos termos do art. 114 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

A Recorrente optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional foi excluída de ofício pelo Ato Declaratório Executivo/Caxias do Sul/RS nº 15/2016, de 24 de fevereiro de 2016, com efeitos a partir de 01.01.2012, motivado nos fundamentos de fato e de direito indicados:

Art. 1.º O contribuinte MARCANTE & ZAMPIERON LTDA.ME - CNPJ n.º 07.271.955/0001-22, excluído de sua opção ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL), de que trata a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, em razão de ter incorrido nas hipóteses de exclusão a que se referem os incisos V, VIII e XI, e § 9º, inciso II, do art. 29 da referida Lei Complementar, conforme demonstrado na Representação Fiscal junto ao processo nº 11020.720.369/2016-96.

Art. 2º. Os efeitos da exclusão ocorrem a partir de 01/01/2012, de acordo com o disposto no § 1º do art. 29 da Lei Complementar Nº 123/2006, e no art. 76, inciso IV, alíneas 'd' e 'g' da Resolução CGSN nº 94, de 2011, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido dessa Lei Complementar pelos próximos 10 (dez) anos-calendário subsequentes, estendendo-se tais efeitos até 31/12/2022, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 29 da citada Lei Complementar, combinado com o art. 76, inciso IV e § 2º, da Resolução CGSN nº 94, de 2011.

A partir das circunstâncias que deram causa à exclusão do Simples Nacional, contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$620.410,07 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de lucro arbitrado referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2012, tendo em vista:

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL- O contribuinte não emitiu as notas fiscais de serviço a todos os alunos matriculados em cursos de informática ministrados, além disso, o recebimento dos valores pagos mensalmente pelos alunos, eram creditados em conta bancária de titularidade exclusiva do sócio-administrador Lincon César Zampieron - CPF 765.820.940-68, sendo que a referida conta não era contabilizada pela empresa, caracterizando omissão de receitas da atividade [...].

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$206.717,13 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de lucro arbitrado referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2012, tendo em vista:

OMISSÃO DE RECEITA INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS O contribuinte não emitiu as notas fiscais de serviço a todos os alunos matriculados em cursos de informática ministrados, além disso, o recebimento dos valores pagos mensalmente pelos alunos, eram creditados em conta bancária de titularidade exclusiva do sócio-administrador Lincon César Zampieron - CPF 765.820.940-68, sendo que a referida conta não era contabilizada pela empresa, caracterizando omissão de receitas da atividade [...].

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$46.761,20 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses do ano-calendário de 2012, tendo em vista:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP O contribuinte não emitiu as notas fiscais de serviço a todos os alunos matriculados em cursos de informática ministrados, além disso, o recebimento dos valores pagos mensalmente pelos alunos, eram creditados em conta bancária de titularidade exclusiva do sócio-administrador Lincon César Zampieron - CPF 765.820.940-68, sendo que a referida conta não era contabilizada pela empresa, caracterizando omissão de receitas da atividade [...]

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$215.821,75 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada e agravada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses do ano-calendário de 2012, tendo em vista:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS O contribuinte não emitiu as notas fiscais de serviço a todos os alunos matriculados em cursos de informática ministrados, além disso, o recebimento

dos valores pagos mensalmente pelos alunos, eram creditados em conta bancária de titularidade exclusiva do sócio-administrador Lincon César Zampieron - CPF 765.820.940-68, sendo que a referida conta não era contabilizada pela empresa, caracterizando omissão de receitas da atividade [...].

Consta no Relatório Fiscal, e-fls. 2841-2859:

9. SOLIDARIEDADE NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA A respeito da solidariedade, estabelece a Lei nº 5.172 de 25/10/1966 (CTN – Código Tributário Nacional):

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei;

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (...)

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

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” (sem grifo nº original)

Tendo em vista o exposto nos excertos do CTN acima reproduzidos, e os fatos constatado ao longo da fiscalização e descritos no presente relatório, as pessoas abaixo relacionadas foram consideradas solidárias e/ou responsáveis:

- LINCON CÉZAR ZAMPIERON – CPF 765.820.940-68, sócio-administrador da empresa Marcante & Zampieron Ltda. ME (CNPJ 07.271.955/0001-22) – Base Legal: Art. 124, inciso I e art. 135, inciso III do CTN;
- SAMIR ROBERTO ZAMPIERON – CPF 000.414.810-03, sócio-administrador da empresa Marcante & Zampieron Ltda. ME (CNPJ 07.271.955/0001-22) – Base Legal: Art. 124, inciso I e art. 135, inciso III do CTN;

10. DA MULTA QUALIFICADA

Como vimos, no decorrer da ação fiscal, foi verificada a prática de sonegação fiscal, o intuito de fraude, uma vez que a empresa utilizou, de forma intencional, conta corrente de titularidade exclusiva do sócio-administrador, Lincon César Zampieron, para DURANTE TODO O ANO-CALENDÁRIO 2012, receber valores relativos a pagamentos feitos pelos alunos dos cursos de informática ministrados por intermédio da empresa, para os quais não eram emitidas notas fiscais de serviço, e sim boletos de cobrança bancária, elaborados pela empresa para serem creditados diretamente em conta da pessoa física do sócio-administrador.

Dessa forma, parte do faturamento da empresa, não era contabilizado, o que resultou em omissão de receita tributável, durante todo o ano-calendário 2012.

Tendo em vista a prática reiterada de sonegação/fraude pelo contribuinte prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 1964, se torna cabível a qualificação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, conforme determina o § 1º do mesmo artigo, aplicando-se o percentual de 150%.

Informa-se que, por dever de ofício e cumprindo ao que determina o art. 1º da Portaria SRF nº 665 de 24/04/2008, está sendo protocolado nesta data, processo de Representação Fiscal para Fins Penais nº 11.020.720728/2016-13.

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma DRJ/CTA/PR nº 06-56.966, de 06.02.2017, e-fls. 2922-2946:

Acordam os Auditores-Fiscais membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação vinculada ao presente processo.

Em sede recursal, no que concerne ao pedido, a Recorrente conclui que:

Diante disso, os Contribuintes já identificados vem através da presente, apresentar seus Recurso Voluntário a fim que seja declara a insubsistência e a improcedência da ação fiscal realizada, no sentido de ver acolhida a presente irresignação.

Alternativamente, e sem prejuízo de tudo até aqui salientado e justificado, requer que seja revisto os valores apurados nº faturamento reduzindo assim a base de cálculo aplicada, além da diminuição significativa da pena de multa aplicada.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

No que se refere ao lançamento de ofício relativo IRPJ foi apurada a omissão de receitas da atividade pela falta de emissão de notas fiscais de serviço a todos os alunos matriculados em cursos de informática ministrados, além disso, o recebimento dos valores pagos mensalmente pelos alunos, eram creditados em conta bancária de titularidade exclusiva do sócio administrador Lincon César Zampieron sendo que a referida conta não era contabilizada pela Recorrente.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que determina:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

Consta no Relatório Fiscal, e-fls. 2841-2859:

3. OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE

Conforme exaustivamente demonstrado no histórico da ação fiscal, a empresa, elaborou boletos de cobrança relativos a pagamento de cursos de informática por ela ministrados, cujos créditos foram efetuados diretamente em conta bancária de titularidade exclusiva da pessoa física de um e seus sócios administradores, não efetuando a contabilização da receita da atividade representada por tais boletos.

Os valores dos créditos bancários representados por tais boletos constam dos Relatórios do Sistema Cobrança Sicredi – Docs. 16 04 a 16 14, os quais foram creditados na conta bancária 32.132-0 do Banco Sicredi agência Serafina Corrêa, de titularidade exclusiva do sócio-administrador Lincon César Zampieron, conforme extratos bancários – Docs. 07 02 a 07 13.

Tais créditos foram retirados de tais documentos e lançados em planilha DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE RECEITA – Doc. 29.

Em resumo, ao adotar a prática de creditar em conta não contabilizada pela empresa, parte significativa de seu faturamento, durante todo o ano-calendário 2012, foram omitidas mensalmente as receitas a seguir demonstradas [...].

4. REGIME DE TRIBUTAÇÃO - APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO

No ano-calendário de 2012 a fiscalizada era optante pela modalidade de tributação denominada no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL.

Porém, a conduta da empresa em:

a) Não emitir nota fiscal de prestação de serviços para todos os alunos de cursos de informática por ela ministrados, no período de janeiro a dezembro de 2012;

b) Alocar, no período de janeiro a dezembro de 2012, receita oriunda da prestação de serviços de cursos de informática, em conta bancária não contabilizada, de titularidade exclusiva da pessoa física do sócio Lincon César Zampieron – CPF 765.820.940-68 impossibilitou a identificação, na escrituração apresentada, de toda a movimentação financeira, inclusive bancária, bem como pela prática reiterada de infração (omissão de receita) por meio fraudulento, decorrente de utilização de conta bancária em nome do sócio-administrador Lincon César Zampieron, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo, impõe a sua exclusão do sistema de tributação SIMPLES NACIONAL, conforme disposto na Lei Complementar 123/2006 e regulamentado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, [art. 530].

Com base no dispositivo legal supra reproduzido, a esta Fiscalização, não restou alternativa a não ser seguir o ordenamento legal, tendo em vista a utilização pela empresa, de conta bancária não contabilizada, para receber valores relativos a receita advinda da prestação de serviços de curso de informática por ela ministrados.

Tal medida, está igualmente amparada pela legislação inerente ao SIMPLES NACIONAL, que determina que as microempresas ou empresas de pequeno porte sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas e, impõe que por ocasião da exclusão deste regime de tributação, o sujeito passivo “ poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na forme do lucro real trimestral ou anual (art. 32 da LC 123/96)”.

Porém, para apuração dos tributos IRPJ e CSLL na modalidade Lucro Presumido ou Lucro Real, a empresa deverá manter escrituração contábil, nos termos da legislação comercial, na qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Como já exaustivamente explicitado, a escrituração contábil da empresa não contempla a totalidade de sua movimentação financeira, motivo pelo qual aplica-se o disposto no artigo 530 do RIR/99.

5. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO Ainda segundo o RIR/99 [art. 518, art. 519, art. 532 e art. 537].

Dessa forma, sobre o valor mensal da receita omitida, consubstanciada pelos créditos de cobrança por cursos ministrados pela empresa, realizados em conta de titularidade exclusiva do sócio-administrador Lincon César Zampieron, foi aplicado o percentual de 38,4% (32% x 1.20%), conforme demonstrado no Auto de Infração. [...]

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma DRJ/CTA/PR nº 06-56.966, de 06.02.2017, e-fls. 2922-2946, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de

juízo (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional 9. Conforme consta do Ato Declaratório, de folha 2742, em face dos fatos descritos na representação de folhas 02 a 17, a empresa autuada foi objeto de exclusão do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional de que trata a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

10. O Ato de Declaratório que excluiu a empresa em questão do SIMPLES NACIONAL, registra que a mesma incorreu nas hipóteses de exclusão a que se referem os incisos V, VIII e XI, e § 9º, inciso II, do art. 29 da referida Lei Complementar [...].

12. Iniciando o exame das contrarrazões da contribuinte pela questão do descumprimento reiterado do dever de emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviços, verifica-se que, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de nº 05 (fls. 2375 a 2661), a empresa MARCANTE & ZAMPIERON LTDA.ME apresentou um conjunto de cópias de notas fiscais que afirma abarcar todas aquelas emitidas no ano de 2012.

13. Sobre tal conjunto de notas fiscais o TVF, entre outras observações, registra:

O xerox de notas fiscais de serviço apresentadas, possui singularidade:

- Não há emissão de nota fiscal de serviço por aluno, e sim por unidade da empresa que sedia tais cursos – Vide Docs. 25 01 a 25 72;

Assim sendo, mensalmente era emitida uma nota fiscal de serviço em cada uma das localidades em que a empresa Marcante & Zampieron Ltda teve atividade no ano-calendário 2012, a saber: Serafina Corrêa, Arvorezinha, Casca, Butiá e Barão do Triunfo.

Acompanham as referidas notas fiscais, uma relação de alunos, com endereço e CPF, assim o número de alunos, é multiplicado pelo valor unitário do curso, obtendo-se o valor total da nota fiscal.

Em consulta aos CPF constantes como alunos, encontramos pessoas das mais variadas faixas etárias, muitos com mais de 65 anos, alguns CPF's informados na relação são inválidos, a maior parte dos alunos não faz entrega de DAA, e os que fazem, não declaram despesas com curso de informática.

[...]

14. Em oposição às constatações tratadas no parágrafo anterior, o contribuinte afirmou que o fato da emissão de suas notas fiscais dar-se por estabelecimento e não individualmente para cada aluno consumidor, não infringe nenhuma norma legal e nem burla o Fisco, pois houve faturamento e o devido recolhimento dos impostos pertinentes e que todas as notas fiscais emitidas eram acompanhadas de relação de alunos (números de alunos e valores cobrados).

15. Também defendeu a validade da emissão manual, em documento físico, das notas fiscais em questão.

16. À exceção da hipótese de emissão manual de notas fiscais, não questionada pela autoridade lançadora, as demais afirmações da autuada são absurdas.

17. As normas federais, estaduais e municipais que tratavam da emissão de notas fiscais, antes da criação do seu equivalente digital, sempre fixaram que tal documento fiscal deveria ser emitido em várias vias para que todas as partes interessadas na transação comercial tivessem comprovante individualizado do produto que foi adquirido ou do serviço que foi contratado e, sobretudo, os dados do destinatário deveriam constar de seu preenchimento (existindo campos próprios em tal documento para nome, CPF/CNPJ e endereço).

18. O exposto vincula-se, inclusive, ao exercício dos direitos do consumidor, cabendo, no tema, invocar o teor da Lei nº 8.846/1994, [...].

19. Observe-se que inexistente comando na Lei Complementar nº 123/06 que autorize o procedimento adotado pela autuada para emissão de notas fiscais relativas à prestação serviços, destacando-se que igualmente inexistente qualquer norma do Comitê Gestor do SIMPLES NACIONAL no mesmo sentido.

20. Cabe também ressaltar que a expressão “no momento da efetivação da operação”, contida no art. 1º da Lei 8.846/94, é absolutamente cristalina no sentido de que a nota fiscal é emitida em ato contínuo à conclusão da respectiva transação.

21. Em suma, para cada um dos seus alunos/tomador de serviços a autuada deveria ter emitido a nota fiscal correspondente, mas, ao contrário disto, “consolidou” as vendas de seus serviços emitindo grande quantidade de notas fiscais em seu próprio nome, como CLIENTE, com anexo indicando o nome dos consumidores. [...]

22. A amostra colacionada no parágrafo anterior exemplifica como foram emitidas, pela autuada, as notas fiscais de prestação de serviços educacionais e tal procedimento mensal era o padrão adotado: a emissão de apenas uma nota fiscal de serviço nas localidades em que a empresa Marcante & Zampieron Ltda teve atividade no ano-calendário 2012 (cabendo a ressalva que em alguns meses, para parte das unidades da autuada, não ocorreu à emissão do documento fiscal em comento).

23. Assim, o procedimento adotado pela autuada implicou a não emissão de centenas de notas fiscais no ano-calendário de 2012, como demonstram, de forma incontestável, os documentos de folhas 2378 a 2656 (conjunto de notas emitidas pela autuada indicando seu próprio nome como cliente dos serviços educacionais já mencionados).

24. As notas fiscais emitidas necessariamente deveriam espelhar as operações da empresa autuada, todavia não é isto que consta de sua escrituração cabendo destacar do TVF o seguinte trecho:

Como o contribuinte não efetuou a vinculação das notas fiscais aos correspondentes registros contábeis (data de lançamento e folha do Livro Diário), conforme foi intimado, coube a esta Fiscalização fazer tal vinculação.

Constatou-se que a data da emissão das notas fiscais apresentadas, não corresponde às datas de lançamento destas receitas no livro Diário da empresa Marcante & Zampieron Ltda. [...]

Apesar da disparidade entre a data de emissão das notas fiscais e a data do lançamento contábil – numa clara infração ao princípio contábil da Oportunidade - todas as notas fiscais apresentadas estão contabilizadas, nº Livro Diário nº 03 – Doc. 13 08 01 a 13 08 03, que só foi registrado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 09/07/2015, conforme Termo de Autenticação 15/029701-7 à folha 02 do Doc. 13 08 01.

Ao analisar a escrituração contábil da empresa Marcante & Zampieron Ltda.

Para efetuar a vinculação entre notas fiscais, depósitos bancários e a contabilização dos mesmos, verificou-se que não há registro contábil da receita advinda da prestação de cursos de informática, cujo pagamento foi efetuado pelos alunos, via liquidação de cobrança bancária creditada na conta 32.132-0 do contribuinte, junto ao Banco Sicredi, Agência Serafina Corrêa.

A conta contábil 215-1.1.1.02.002 SICREDI, não contabiliza nenhum crédito que guarde compatibilidade de data e valor com aqueles efetuados na conta 32.132-0 – de titularidade exclusiva do contribuinte, no ano-calendário 2012.

Em relação aos depósitos bancários efetuados em conta 32.132-0, relativos a créditos de cobrança bancária, oriundos de pagamentos de boletos bancários com as prestações pagas pelos alunos de cursos de informática ministrados pela empresa Marcante & Zampieron, o contribuinte, mesmo intimado, não apresentou qualquer vinculação destes com os lançamentos contábeis.

De acordo com o acima exposto, depreendeu-se que a conta corrente 32.132-0, de titularidade exclusiva da pessoa física do contribuinte, abrigava parte do faturamento gerado e não contabilizado pela pessoa jurídica da qual era sócio administrador, conforme abaixo demonstrado: [...].

Os valores individualizados dos depósitos estão listados em planilha – Doc. 29, tendo sido retirados dos extratos bancários– Docs.07 02 a 07 13, e relatórios de cobrança emitidos pelo Sicredi- Docs. 16 04 a 16 14, apresentados pelo contribuinte em atendimento à intimação fiscal.

Identificados depósitos em conta corrente 32.132-0 como sendo omissão de rendimentos da pessoa jurídica Marcante & Zampieron Ltda., a ação fiscal de Diligência junto a empresa Marcante & Zampieron foi convertida em Fiscalização

25. Em oposição ao trecho do TVF reproduzido no parágrafo anterior, a atuada reafirma a regularidade de sua contabilidade da seguinte forma:

“Nos extratos bancários já anexados, demonstram toda a movimentação financeira da empresa, sendo inverídicas as dilações de que nenhum crédito a título de vendas ou serviços prestadas não transitaram na conta da empresa.

Neste aspecto, cabe -ressalvar que o Termo de Procedimento Fiscal iniciou-se na pessoa do sócio da empresa, e sempre forneceu toda a documentação solicitada. Apenas em uma oportunidade restou requerido cópia dos extratos bancários.

[...]

Outro ponto que diverge a presente representação (vide fl. 5) é o fato de que os lançamentos contábeis estavam devidamente registrados nos livros Diário da empresa, sendo que, eventual selo de registro extemporâneo não invalida seus lançamentos.

Ora, como bem mencionou o agente fiscal, há lançamentos nos livros Diário, mas apenas seu registro deu-se em data posterior, o que, não gera qualquer ilicitude ou até mesmo fraude. Neste ponto, cabe informar que a empresa NUNCA utilizou-se do sistema de cobrança do Sicredi, pois dispõem de sistema próprio, sendo que apenas repassa a instituição financeira as informações para liquidação, que após o pagamento efetuado pelo cliente o valor é creditado em conta, nada mais.

[...]

Como o sistema de cobrança utilizado pelo contribuinte é próprio e não vincula nenhuma instituição-financeira, poderia ter ocorrido eventual inconsistência do CPF.

Entretanto, tal fato, não serve como base legal para sua exclusão, até porque, não faz parte do rol do art. 29, da LC 123/06.

[...]

(...) alguns valores (constantes na Listagem Sicredi) são decorrentes de pagamento de mensalidades, onde os alunos com mensalidades em atraso, ou até mesmo com os boletos já em cartório para cobrança, dirigiam-se pessoalmente na empresa para efetuar os pagamentos.

O contribuinte procedia à arrecadação de certa quantia e pessoalmente dirigia-se ao banco para efetuar ditos depósitos.

Tanto é verdade, que como comprova referida listagem, grande parte dos depósitos foram efetuados em espécie (dinheiro), e tratando-se de baixas quantias e sendo o depositante o titular da conta, não era solicitado a identificação.

26. Novamente as alegações da atuada carecem de fundamento, por exemplo, quando afirma que:

a) a sua escrituração é absolutamente correta, mas nem mesmo a título de exemplo ou amostragem aponta em seus registros ou reproduz lançamentos que pudessem afastar a constatação fiscal relativa à ausência de lançamentos contábeis da receita advinda da prestação de cursos de informática, cujo pagamento foi efetuado pelos alunos, via liquidação de cobrança bancária creditada na conta 32.132-0 do sócio administrador junto ao Banco Sicredi, agência Serafina Corrêa;

b) nunca se utilizou do sistema de cobrança do Sicredi, afirmação impertinente, pois a conta 32.132-0 está em nome de sócio da empresa e não desta;

c) apenas repassaria à instituição financeira as informações para liquidação e, ainda, que alguns valores (constantes na Listagem Sicredi)são decorrentes de pagamento de mensalidades em dinheiro de seus alunos, algo completamente contrário aos relatórios de folhas 471 a 2349, emitidos pelo Sicredi, pois deles consta que a instituição financeira recebeu diretamente dos alunos os valores relativos às cobranças, por meio da conta pessoal do sócio-administrador da atuada, inclusive com a incidência da tarifa bancária correspondente às cobranças, pois de forma alguma tratavam de depósitos em dinheiro efetuados pela titular da conta, para demonstrar cumpre colacionar a seguinte amostra dos extratos bancários correspondentes [...].

27. Os trechos de relatório do Sicredi, acima reproduzidos, ilustram o padrão dos créditos na conta em nome do sócio-administrador da atuada, bem como das tarifas cobradas em razão das cobranças que a instituição financeira recebia em nome do credor.

28. Para reforçar o exposto, cumpre lembrar que a autoridade lançadora afirmou que:

) não há registro contábil da receita advinda da prestação de cursos de informática, cujo pagamento foi efetuado pelos alunos, via liquidação de cobrança bancária creditada na conta 32.132-0 do contribuinte, junto ao Banco Sicredi, Agência Serafina Corrêa.

b) a conta contábil 215-1.1.1.02.002 SICREDI, não contabiliza nenhum crédito que guarde compatibilidade de data e valor com aqueles efetuados na conta 32.132-0 – de titularidade exclusiva do contribuinte, no ano-calendário 2012.

c) Os créditos oriundos de cobranças, na conta 32.132-0, chegam ao triplo da receita mensal declarada pela atuada, cabendo destacar que os créditos de cobrança citados referem-se a pagamentos realizados em nome dos alunos dos cursos de informática da atuada 29. Considerando o exposto, impende reiterar que as contrarrazões da atuada limitam-se a afirmar a regularidade de seus registros contábeis e que os valores movimentados na sua conta corrente estão devidamente contabilizados.

30. Não obstante, nem mesmo a título de amostragem a atuada apontou lançamentos relativos à conta 215-1.1.1.02.002 SICREDI que guardem

correspondência de data e valor com os créditos efetuados na conta Sicredi de nº 32.132-0 – de titularidade exclusiva de seu sócio-administrador.

31. Neste ponto é relevante reiterar que a autuada, na pessoa de seu sócio administrador, foi especificamente intimada, para os efeitos do art. 42 da Lei 9.430/96, nº curso da fiscalização, sobre os depósitos bancários efetuados na conta 32.132-0 (Sicredi) que tinham relação com créditos de cobrança bancária, oriundos de pagamentos de boletos bancários vinculados às prestações pagas pelos alunos de cursos de informática, ministrados pela empresa Marcante & Zampieron, mas não apresentou qualquer vinculação destes com os lançamentos contábeis.

32. Tendo o exposto em vista cumpre reiterar que:

a) a própria autuada, no curso do procedimento fiscal, reconheceu a existência de confusão patrimonial, com o emprego da conta Sicredi de nº 32.132-0, como anteriormente informado, de titularidade exclusiva de seu sócio-administrador;

b) a autoridade lançadora verificou que não há registro contábil da receita advinda da prestação de cursos de informática, cujo pagamento foi efetuado pelos alunos, via liquidação de cobrança bancária creditada na conta 32.132-0, de titularidade do sócio administrador, junto ao Banco Sicredi, Agência Serafina Corrêa.

c) A conta contábil 215-1.1.1.02.002 SICREDI, não contabiliza nenhum crédito que guarde compatibilidade de data e valor com aqueles efetuados na conta 32.132-0, no ano-calendário 2012 e que a autuada foi intimada a esclarecer tal fato, mas não o fez, bem como não indicou ou demonstrou em sua impugnação qualquer lançamento ou registro contábil, mesmo a título de amostragem, que pudesse afastar ou, ao menos, infirmar a constatação fiscal em tela.

33. Conforme consignado no TVF, o valor total dos créditos oriundos de cobrança, existentes na conta corrente da pessoa física do sócio administrador da autuada, nº ano-calendário 2012, supera em quase 3 (três) vezes o seu faturamento anual, fato inegável a luz dos relatórios da instituição financeira Sicredi, de folhas 471 a 2349, cabendo novamente trazer à colação a planilha do TVF na qual tais créditos em conta bancária foram consolidados: [...].

34. É importante anotar que os valores de vendas e faturamento total, contidos na planilha reproduzida no parágrafo anterior, são aqueles escriturados e declarados pela contribuinte (fls. 2357 a 2359) e que os valores de créditos cobrança tem origem nos relatórios Sicredi e demais informações bancárias obtidas pela fiscalização.

35. Neste contexto, cabe repisar que:

a) a conta Sicredi de nº 32.132-0 tinha como titular o senhor Lincon César Zampieron, sócio-administrador da autuada;

b) há demonstração documental (fls. 471 a 2349) de que os valores de créditos oriundos de cobranças recebidos na conta Sicredi de nº 32.132-0 dizem respeito a pagamentos por cursos de informática ministrados pela atuada;

c) A conta contábil 215-1.1.1.02.002 SICREDI, como já detalhado, não contabiliza nenhum crédito referente à conta Sicredi de nº 32.132-0.

36. Tendo o exposto em vista, não resta dúvida de que a empresa atuada, por decisão de seus dirigentes, manteve a maior parte de seu faturamento à margem de sua contabilidade. Pois é completamente implausível que tamanha omissão nos registros da empresa, equivalente a cerca de 3 vezes o faturamento declarado, pudesse ser acidental, pois não estamos tratando de alguns valores omitidos, sendo evidente a conduta sistemática e deliberada, somente conhecida do Fisco em face do procedimento fiscal presidido pela Autoridade Administrativa atuante.

37. Em harmonia com os fatos tratados temos os seguintes indícios:

a) Extemporaneidade dos registros contábeis de 2012 e seu registro na junta comercial apenas em 2015;

b) o contribuinte registrar mais dinheiro em caixa na própria conta bancária;

c) A inidoneidade de parte dos CPF vinculados às relações de alunos.

38. Os fatos indicadores referidos meramente reforçam que a forma de agir e os registros da atuada são inidôneos. Não obstante, mesmo que inexistissem, os demais elementos de prova e os demais fatos, vinculados a forma de uso pela atuada da conta Sicredi de nº 32.132-0, seriam suficientes para fundamentar as medidas tomadas pela Autoridade Administrativa (autuações e exclusão do SIMPLES).

39. Diante do quadro fático tratado, está além de qualquer dúvida razoável que a empresa atuada incidiu nas condutas de que tratam os incisos V, VIII e XI, e § 9º, inciso II, do art. 29 da referida Lei Complementar, pois seus registros contábeis não permitem a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, sendo auto evidente, pelo volume das omissões, a sua natureza reiterada e intencional, o mesmo se aplicando a emissão de suas notas fiscais.

40. Deste modo, verifica-se a plena correção e necessidade da exclusão da atuada do SIMPLES, bem como das autuações decorrentes dos fatos em exame.

Das Autuações Lavradas

41. As contrarrazões apresentadas pela empresa atuada limitaram-se a questionar os fundamentos para a sua exclusão do SIMPLES. Evidentemente, se acolhidas, também afastariam as autuações lavradas, o que não se verifica, cabendo destacar que não foram questionadas quanto aos seus critérios, base legal, penalidades ou aos valores do crédito constituído através dos autos de infração que instruem o presente processo, sobrelevando-se, ainda, a inexistência de questionamento específico quanto ao arbitramento.

42. Deste modo, diante da plena correção da exclusão mencionada, de seus sólidos e inegáveis fundamentos, devem ser mantidos os autos de infração folhas 2789 a 2840, observando-se que foram respeitados todos os comandos legais pertinentes.

Multa Qualificada

43. Tendo em vista as práticas descritas resta caracterizada a sonegação pelo contribuinte prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, incluindo-se ainda o art. 72 do mesmo diploma legal em face da forma como foi preenchida a DASN, referente ao ano-calendário de 2012, e emitidas as notas fiscais relativas aos cursos de informática, sendo, desta forma, plenamente correta a qualificação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, conforme determina o § 1º do mesmo artigo, aplicando-se o percentual de 150%.

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/CTA/PR nº 06-56.966, de 06.02.2017, e-fls. 2922-2946, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Atinente ao lançamento, ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações. Porém, supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural.

Em relação à sujeição passiva solidária, o Código Tributário Nacional estabelece as regras matrizes de responsabilidade tributária e as suas diretrizes. “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”. A obrigação de responder pela ocorrência do fato gerador é originalmente do contribuinte. A responsabilidade tributária tem estrutura própria e parte de um pressuposto de fato específico. A relação jurídica que envolve terceiro “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte” facilita a arrecadação e assegura o crédito tributário “na condição de garante da Fazenda” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

A responsabilidade de terceiro decorre de norma especial e “evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela”. Este terceiro pode ser responsabilizado na hipótese prevista “na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de

inadimplemento pelo contribuinte” que produz dano ao interesse da Fazenda Pública. A previsão legal de solidariedade entre devedores “pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente”. Desse modo, “o pagamento efetuado por um aproveite aos demais”, “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns” e “a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

Inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN)

“São solidariamente obrigadas” “as pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional). Esta solidariedade é denominada de direita, tendo como “validade e eficácia quando a lei que a estabelece” e quando for interpretada de acordo com os propósitos do Código Tributário Nacional (Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1153333/SC). A solidariedade tributária para existir é necessária a demonstração desse vínculo participativo na formação do fato gerador, ou ainda a designação legal, que, segundo se entende, somente a presença deste vínculo ou de disposição de lei, autoriza a responsabilização obrigacional. Neste sentido, esta solidariedade pode ser designada por lei ordinária ou lei complementar, inclusive pelo Código Tributário Nacional.

Esta determinação de que a pessoa expressamente designada por lei é solidariamente obrigada impõe que a terceira pessoa que esta esteja vinculada ao respectivo fato gerador deve responder necessariamente pela obrigação tributária. Considerando as regras de caráter geral constantes no Código Tributário Nacional, entre outras hipóteses, prevê a corresponsabilidade solidária: (a) da pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é solidariamente obrigada; e (b) do representante de pessoas jurídica é responsável solidariamente pelo crédito correspondente a obrigação tributária resultante de ato praticado com infração de lei (art. 128, inciso I do art. 124 e inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional).

“Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos coobrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável)”. “Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem totalmente pela dívida integral” (Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 446955/SC).

Inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN)

“São solidariamente obrigadas” “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional).

Embora a expressão interesse comum configure-se um conceito indeterminado, é importante proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a razão de ser do referido dispositivo legal. Tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal significa dizer que “as pessoas solidariamente

obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible” (Recurso Especial nº 884845/SC).

Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas sociedades empresárias coligadas, “é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador” (Recurso Especial nº 834044/RS).

Esta responsabilidade tributária solidária a “decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou”. “A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte”. “Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial” à Fazenda Pública dele advindo (Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018).

Inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN)

O inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o que o representante da pessoa jurídica é responsável pelo crédito tributário correspondente à obrigação tributária resultante de ato praticado com infração de lei.

No tocante ao representante da pessoa jurídica, a regra matriz de sua corresponsabilidade origina-se, dentre outras hipóteses, de ato praticado com infração de lei. Esta corresponsabilidade do gestor por ato de infração à lei é solidária. O contexto da pessoalidade cinge-se ao fato da atribuição da corresponsabilidade a terceiro pela obrigação tributária decorrente da ilicitude praticada pela pessoa que se encontra no exercício da gestão ou de comando (Recurso Especial nº 1455490/PR).

Há atribuição da corresponsabilidade dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” vinculados ao fato gerador “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados” com infração de lei tributária na esfera administrativa federal pelo fato do não adimplemento adequado da obrigação tributária principal ou acessória e seus consectários pela pessoa jurídica. Trata-se de instituto que enseja a pluralidade de sujeição passiva solidária relativa ao crédito tributário constituído como medida acatelaatória (art. 135 do Código Tributário Nacional).

Estas condutas são a origem da corresponsabilidade contida no modelo teórico utilizado para delimitar o conjunto de pessoas alcançadas, quais sejam os gestores de pessoa jurídica constituída sob qualquer espécie contratual. Ressalte-se que, por via de regra, é inerente ao efetivo exercício dos poderes de preposto investido na qualidade de gestor da sociedade empresária com amplos poderes para a prática de todos os atos necessários ao bom e fiel desempenho da representação e liderança. Entre outras atribuições, o gestor tem o dever jurídico de planejar, organizar, tomar decisões, comandar, prestar informações verdadeiras e controlar os negócios societários. Incluem-se neste mister o acompanhamento da regularidade dos respectivos

registros nos moldes definidos em preceitos legais dos atos atinentes às receitas auferidas, às despesas incorridas, aos haveres a receber, às obrigações contraídas e à organização social.

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça). Imprescindível que, para tanto, o responsável tenha agido com infração à lei (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente” (Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça). Necessário que se demonstre a localização e citação da sociedade empresária, bem como que o responsável ocupe o posto de gerente no momento da dissolução, e, simultaneamente, na ocasião do vencimento do tributo e não na data da ocorrência do fato gerador (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

O pressuposto da hipótese de incidência da norma de responsabilidade é a prática de ato, por quem esteja na representação da sociedade com infração à lei e que tenha implicado o inadimplemento de obrigações tributárias (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR - Tema 13).

A investidura no cargo de gestor decorre de deliberação social necessariamente formalizada no ato de constituição da pessoa jurídica, que é de registro público obrigatório com efeitos oponíveis a terceiros. Assim, o diretor, gerente ou seu representante regularmente nomeado é responsável pela coordenação das atividades empresariais de acordo com os poderes que lhe foram outorgados. Principiando pela cooperação e lealdade entre as pessoas, a norma-princípio da boa-fé objetiva evoluiu para um sentido de solidariedade social. No critério hermenêutico privilegia a honestidade e os deveres de colaboração, de informação e de sigilo nas relações jurídicas, impedindo a contrariedade ao exercício legítimo de direitos baseados na confiança e no interesse mútuo. Nesta linha de comportamento deve o gestor societário agir.

A corresponsabilidade legal do gestor com a pessoa jurídica está circunscrita ao rol taxativo expresso na norma de regência, que não pode ser ampliado ou ser imputado por analogia, senão por alteração da legislação própria (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4845/MT e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6284/RO).

Dada a contemporaneidade, a corresponsabilidade alcança “apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica” “com poderes de gestão ou representação”, “o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade” empresária como corresponsável (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR proferido pelo Supremo Tribunal Federal - STF). Trata-se de medida legal de responsabilidade solidária e de garantia do crédito tributário constituído sem necessidade da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que tem como essência a previsão legal específica à “atribuição de

responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito” vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória (Recurso Especial nº 1786311/PR).

A corresponsabilidade do gestor manifesta-se como subjetiva, uma vez que é necessária a verificação do liame de causalidade entre o ato infracional, o dano à constituição do crédito tributário e o elemento “culpa” em sentido amplo. Exige-se que “as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência”, na data do surgimento da obrigação tributária, independentemente da condição de sócio, cuja qualidade per se não é reveladora desta corresponsabilidade. Por conseguinte, aqueles que “não tenham tido nenhuma ingerência sobre os fatos não podem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários decorrentes” (Recurso Especial Repetitivo nº 1104900/ES e Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 174532/PR).

Como não se trata de presunção relativa ou absoluta, o ônus da prova incumbe ao Poder Público “quanto ao fato constitutivo de seu direito” de atribuição da corresponsabilidade tributária a terceiro. Ao gestor investido no poder de comando cabe evidenciar a “existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”, ou seja, que não restou caracterizada infração de lei tributária passível de revelar esta possibilidade (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 1101780/RJ). Cabe esclarecer que a caracterização do delito depende da produção de acervo fático-probatório específico desenvolvido no âmbito do devido processo legal, preservados os direitos ao contraditório e à ampla defesa (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 608426/PR).

Consta no Relatório Fiscal, e-fls. 2841-2859:

9. SOLIDARIEDADE NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A respeito da solidariedade, estabelece a Lei nº 5.172 de 25/10/1966 (CTN – Código Tributário Nacional):

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei;

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (...)

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

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” (sem grifo nº original)

Tendo em vista o exposto nos excertos do CTN acima reproduzidos, e os fatos constatado ao longo da fiscalização e descritos no presente relatório, as pessoas abaixo relacionadas foram consideradas solidárias e/ou responsáveis:

- LINCON CÉZAR ZAMPIERON – CPF 765.820.940-68, sócio-administrador da empresa Marcante & Zampieron Ltda. ME (CNPJ 07.271.955/0001-22) – Base Legal: Art. 124, inciso I e art. 135, inciso III do CTN;
- SAMIR ROBERTO ZAMPIERON – CPF 000.414.810-03, sócio-administrador da empresa Marcante & Zampieron Ltda. ME (CNPJ 07.271.955/0001-22) – Base Legal: Art. 124, inciso I e art. 135, inciso III do CTN;

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/CTA/PR nº 06-56.966, de 06.02.2017, e-fls. 2922-2946, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Responsabilidade Solidária

44. Devidamente cientificados os responsáveis solidários, conforme documentos de folhas 2910, 2911, 2912, 2913, 2916, 2917, não apresentaram impugnação.

45. Desta forma devem ser mantidos os Termos de Responsabilidade lavrados em relação a Lincon Cezar Zampieron e Samir Roberto Zampeiron, na forma do art. 135, III, do CTN.

Conclusão 46. Considerando o exposto, voto pela improcedência da impugnação vinculada a este processo, mantendo-se a exclusão do SIMPLES NACIONAL e a integralidade do crédito tributário exigido, bem como os termos de sujeição passiva solidária.

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/CTA/PR nº 06-56.966, de 06.02.2017, e-fls. 2922-2946, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

Sobre a multa de ofício proporcional qualificada, o Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

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.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o

princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal).

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que 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 (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da

aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

O nexos causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). Os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Em assim sucedendo voto em dar provimento em parte ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva