



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.720145/2017-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.161 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2022
Recorrente SMPS CONSULTORIA EMPRESARIAL EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

LUCRO PRESUMIDO. DIFERENÇAS ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS.

Correto o lançamento fundado em diferenças de base de cálculo entre os valores escriturados e os declarados, sem justificativas pelo contribuinte.

LUCRO PRESUMIDO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADIMPLÊNCIA DOS CLIENTES.

No regime de lucro presumido não há previsão de redução de base de cálculo baseado em inadimplência dos clientes.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO CABAL DA INTENÇÃO DOLOSA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE SONEGAÇÃO OU FRAUDE.

É indispensável a demonstração cabal da intenção dolosa do contribuinte para a qualificação da multa. O fato de as DCTF terem sido retificadas ou apresentadas com a informação de débitos em valor inferior ao devido, por si só, não evidencia o dolo necessário à configuração da sonegação ou fraude.

MULTA QUALIFICADA. DCTF “ZERADA” OU COM DÉBITOS REDUZIDOS. FORMA DE INSTRUMENTALIZAÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS. INSUFICIÊNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DE SONEGAÇÃO OU FRAUDE.

A omissão de receita, por si só, não é suficiente para a qualificação da multa de ofício (Súmula CARF nº 14) e pode ser instrumentalizada por meio do envio de DCTF “zerada” ou com débitos reduzidos sem que haja configuração de sonegação ou fraude.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS

A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais.

A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovando os atos realizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e o nexos causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa e exonerar a responsabilidade das pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (relator), Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros, que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Jose Eduardo Dornelas Souza, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Marcelo Jose Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Giovana Pereira de Paiva Leite e o conselheiro(a) Eduardo Monteiro Cardoso.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 323 e ss) em que o contribuinte e os responsáveis solidários insurgem-se contra Acórdão da DRJ que decidiu procedentes os lançamentos. O Acórdão n. 06-59.747 da DRJ CTA assim dispôs em relatório (e-fls. 296 e ss):

1. Trata o processo de impugnação apresentada em face de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do anos-calendário de 2012 e 2013 a seguir discriminados e Termo de Responsabilidade

Tributária contra Rafael Mello Madalozzo, CPF 031.056.290-25, Thiago Pretto Madalozzo, CPF 007.488.300-30 e Sergio Cláudio de Lima Madalozzo, CPF 135.318.320-34.

Auto de Infração do IRPJ			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 02/2017)	Multa Proporcional (150%)	Total
RS			
1.045.405,29	R\$ 482.380,96	R\$ 1.568.107,91	R\$ 3.095.894,16
Infrações		Ano-Calendário	Enquadramento Legal
1) FALTA/INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO EM DCTF E/OU RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE		2012 E 2013	Fls. 185/214
Auto de Infração do CSLL			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 02/2017)	Multa Proporcional (150%)	Total
RS			
305.605,99	R\$ 140.642,91	R\$ 458.408,97	R\$ 904.657,87
Infrações		Ano-Calendário	Enquadramento Legal
1) FALTA/INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO EM DCTF E/OU RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE		2012 E 2013	Fls. 215/237

DO PROCEDIMENTO FISCAL

2. Conforme Relatório Fiscal, a empresa fiscalizada tem por objeto social a prestação de consultoria em gestão empresarial e serviços de assessoria e planejamento empresarial. Tem como sócios administradores Thiago Pretto Madalozzo, CPF 007.488.300-30, Rafael Mello Madalozzo, CPF 031.056.290-25 e, como administrador, Sergio Cláudio de Lima Madalozzo, CPF 457.662.407-59.

3. O procedimento fiscal foi motivado pelas divergências/incompatibilidades entre as informações de IRPJ e de CSLL a pagar contidas nas DIPJs relativas aos anos-calendário 2012 e 2013 com os débitos declarados em DCTF.

4. A autoridade fiscal relata que a fiscalizada apresentou DIPJ e DCTF nas quais indicam tributação com base no LUCRO PRESUMIDO, sujeita ao percentual de 32% para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. E que em relação ao AC 2012 foram identificados pagamentos de IRPJ, caracterizando assim a opção pelo Lucro Presumido, conforme preconiza o art. 516 do RIR/99; e em relação ao AC 2013, ainda que não tenham sido identificados recolhimentos de IRPJ, considerou-se que a apresentação de DIPJ e DCTF indicando a tributação pelo Lucro Presumido foi suficiente para caracterizar a opção pelo forma de tributação.

5. A partir dos documentos fornecidos pela fiscalizada, quantificou-se as receitas brutas auferidas mensalmente nos anos-calendário 2012 e 2013. E, como a fiscalizada, mesmo intimada e reintimada a se manifestar sobre os valores das receitas apontadas, não se manifestou, os valores apontados na tabela nº 01 (fl.175) foram considerados como sendo receita bruta trimestral dos anos-calendário 2012 e 2013, decorrentes de prestação de serviços de assessoria comercial, sujeitos ao coeficiente de presunção de 32%, conforme art. 519 do RIR/99 e art. 20 da Lei 9.245/95.

6. Constatou-se que relativamente aos 1º e 2º trimestres de 2012, a empresa declarou e efetuou o pagamento dos impostos devidos em valores ínfimos. E, com relação aos demais períodos, a fiscalizada zerou os débitos de IRPJ e CSLL através de retificação de DCTF, restando caracterizada a falta de tributação para fins de IPRJ e de CSLL da receita bruta auferida.

7. Os valores de IRPJ e CSLL pagos pela fiscalizada, assim como, os valores retidos na fonte foram descontados do IRPJ e da CSLL devidos incidentes sobre a receitas brutas auferidas pela fiscalizada por ocasião da lavratura dos Autos de Infração correspondentes.

8. Não houve lançamento de PIS e COFINS, uma vez que os valores retidos na fonte correspondem exatamente ao montante do PIS e da COFINS devidos incidentes sobre a receita bruta auferida pela fiscalizada.

9. Diante da ação dolosa adotada pela fiscalizada em retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores e da existência de obrigações tributárias relativas ao IRPJ e a CSLL foram aplicadas multas qualificadas de 150% sobre o montante devido e não declarado nos termos do art. 44 da Lei 4.930/96.

10. A conduta dolosa adotada, por também caracterizar infração a lei, implicou na responsabilização dos sócios administradores Rafael Mello Madalozzo, CPF 031.056.290-25 e Thiago Pretto Madalozzo, CPF 007.488.300-30, assim como, do administrador Sergio Cláudio de Lima Madalozzo, CPF 135.318.320-34, com base no inciso III, art. 135 do CTN.

DA IMPUGNAÇÃO

11. Em 13/03/2017, foi apresentada a impugnação conjunta de fls. 272/276, pelo contribuinte e responsáveis solidários, a seguir sintetizada.

a. Os sócios e o administrador não agiram de má-fé com relação às declarações firmadas e retificações realizadas durante o período. A empresa suportou período de inadimplência por parte de seus clientes, gerando equivocado procedimento perante a RFB.

b. Durante o AC 2012 e AC 2013 a empresa emitiu notas fiscais para seus clientes, mas por um longo período não recebeu o valor respectivo, a título de pagamento pela prestação de serviços da empresa. E assim, por consequência, não quitou os impostos devidos, por equivocado entendimento e procedimento. Ademais, não é permitido ao contribuinte o cancelamento das notas em razão do não recebimento, o que é autorizado somente no caso de não prestação de serviços.

c. Para Receita Federal do Brasil, no que diz respeito a prestação de serviços, a receita é considerada realizada e auferida quando um serviço é prestado com anuência do tomador e com compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, não sendo exigido para tanto a ocorrência de sua efetiva quitação. Contudo, os sócios e o administrador não possuíam conhecimento que nesse caso deveriam ainda recolher os impostos incidentes sobre a verba que não recebeu dos tomadores. E tal afirmativa pode ser confirmada através das retificações realizadas dos últimos trimestres do AC 2012 e AC 2013, pois a empresa zerou a declaração devido a inadimplência dos tomadores de serviço.

d. Ademais, ainda que a conduta não tenha sido nos parâmetros da legislação tributária e entendimento da Receita Federal do Brasil, o intento era declarar conforme os fatos propriamente ditos, isto é, considerando a não quitação por parte dos clientes da fiscalizada. E assim, imperioso considerar que os sócios e o administrador não agiram com dolo.

e. Portanto o que houve efetivamente foi um erro formal e não a prática de qualquer dos crimes previstos na Lei 4.502/64, principalmente pela ausência de dolo no agir. O fato da fiscalizada ter apresentado declarações zeradas baseou-se unicamente na inadimplência de seus tomadores, por mero equivoco, inexistindo dolo. E, portanto, não há prática da infração prevista no art. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

f. Conseqüentemente, inexistindo dolo e sendo reconhecido o erro meramente formal, que por si só já afasta a aplicação da multa no percentual de 150%, é indevida a responsabilização solidária dos sócios e do administrador da fiscalizada, não havendo que se falar em evocação do disposto no art.135, inciso I do CTN.

g. A atuação dos sócios e do administrador ainda que tenha sido de forma equivocada não infringiu a legislação penal. Não houve dolo, afastando por completo a responsabilização dos sócios e do administrador.

h. Cita sumula STJ 430.

i. Requer que seja acolhida a impugnação para o fim de excluir a multa de 150% aplicada, assim como, o afastamento da responsabilização solidária dos sócios e do administrador da fiscalizada, com o conseqüente cancelamento dos arrolamentos dos bens realizados.

12. É o relatório.

O Acórdão n. 06-59.747 da DRJ CTA decidiu em: i) quanto aos lançamentos, julgar improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente as exigências de IRPJ e CSLL, com respectivas multas e juros; ii) quanto ao Termo de Sujeição Passiva, julgar procedente a atribuição de responsabilidade contra Rafael Mello Madalozzo, CPF 031.056.290-25, Thiago Pretto Madalozzo, CPF 007.488.300-30 e Sergio Cláudio de Lima Madalozzo, CPF 135.318.320-34.

Cientificados do julgamento de primeira instância em 02/08/2017 (e-fl. 321), 04/08/2017 (e-fl. 322), 04/08/2017 (e-fl. 323) e 04/08/2017 (e-fl. 324), o contribuinte e os responsáveis solidários Rafael Mello Madalozzo, CPF 031056290-25, Sérgio Cláudio de Lima, CPF 135318320-34 e Thiago Pretto Madalozzo, CPF 007488300-30 apresentaram recurso voluntário único (e-fls. 326 e ss) em que destacam :

- DIREITO CONSTITUCIONAL DE PETIÇÃO E AO DEVIDO PROCESSO LEGAL SENDO VEDADO A ADMINISTRAÇÃO PRESUMIR A MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE. A multa qualificada teve seu alicerce no artigo 44 da Lei 4930/96 presumindo má-fé. A multa referida não pode ser superior a 20% e o texto legal retro referido apenas determina que a multa seja cobrada junto com o tributo. O poder da administração em restringir Direitos antes de oportunizar o devido processo legal trata-se de prática arbitrária
- PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE AO ATENDER TODAS AS DETERMINAÇÕES DO SUJEITO ATIVO TRIBUTÁRIO.
- MULTA EXCESSIVA, DESPROPORCIONAL E SEM RAZOABILIDADE
- VEDAÇÃO AO CONFISCO
- AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. não pode ser aceito que o credor pugne responsabilizar sócio sem que seja demonstrado objetivamente administração culposa e desidiosa, artigo 135 do CTN

Voto Vencido

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 323 e ss) em que o contribuinte e os responsáveis solidários insurgem-se contra Acórdão n. 06-59.747 da DRJ CTA que decidiu procedentes os lançamentos. O Acórdão recorrido decidiu em: i) quanto aos lançamentos, julgar improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente as exigências de IRPJ e CSLL, com respectivas multas e juros; ii) quanto ao Termo de Sujeição Passiva, julgar procedente a atribuição de responsabilidade contra Rafael Mello Madalozzo, CPF 031.056.290-25, Thiago Pretto Madalozzo, CPF 007.488.300-30 e Sergio Cláudio de Lima Madalozzo, CPF 135.318.320-34.

Apesar de afirmar que teve contratos cancelados e que não recebeu valores devidos de clientes a título de pagamento pela prestação de serviços da empresa, os Recorrentes não questionam as bases de cálculo apuradas pela fiscalização. No que se refere ao IRPJ, a defesa limitou-se a alegar ausência de má-fé, postular exclusão da multa de 150% e afastamento da responsabilidade solidária dos sócios administradores e do administrador.

Mas os fatos descritos na autuação e repetidos na decisão de primeira instância, consubstanciados na prática reiterada do Recorrente de deixar de declarar valores expressivos que ele mesmo sabia que eram devidos (inclusive retificando DCTF para que estas contivessem valores zerados) serve, por si só, para comprovar a intenção dolosa de suprimir tributos, não podendo ser compreendida como simples erro e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme a previsão legal do art. 44, §1º da Lei 9.430/96, c/c com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Restando comprovada a prática de sonegação, caracterizada pelo procedimento doloso adotado em apresentar DCTFs zeradas, informando a inexistência de débitos de IRPJ e de CSLL apesar de terem o conhecimento da existência desses débitos, conduta esta que configura infração de lei, tais práticas devem ser imputadas aos administradores da Recorrente, sejam os sócios administradores Rafael Mello Madalozzo, CPF 031.056.290-25 e Thiago Pretto Madalozzo, CPF 007.488.300-30, seja o administrador Sergio Cláudio de Lima Madalozzo, CPF 135.318.320-34. A conduta dolosa também caracteriza infração a lei na medida que impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL e das correspondentes obrigações tributárias. Dessa forma, a responsabilização é procedente já que, de acordo com o art. 135 do CTN, os dirigentes de pessoa jurídica respondem pelas obrigações tributárias da empresa, caso pratiquem ato com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

A respeito da qualificação da multa e da responsabilidade imputada aos administradores foi precisa a decisão recorrida nos termos que reproduzo a seguir como razões de decidir :

Multa qualificada

15. A impugnante alega que os sócios e o administrador não agiram com dolo com relação às declarações firmadas e retificações realizadas durante o período. E que a empresa suportou período de inadimplência por parte de seus clientes, gerando equivocado procedimento perante a RFB.

16. Explica que durante os anos-calendário 2012 e 2013 a empresa emitiu notas fiscais para seus clientes mas, como por um longo período não recebeu o valor respectivo a título de pagamento pela prestação de serviços da empresa, não quitou os impostos devidos, por equivocado entendimento e procedimento. Alega que os sócios e o administrador não possuíam conhecimento que nesse caso deveriam ainda recolher os impostos incidentes sobre a valor que não recebeu dos tomadores. E assevera que ainda que a conduta não tenha sido nos parâmetros da legislação tributária e entendimento da Receita Federal do Brasil, o intento era declarar conforme os fatos propriamente ditos, isto é, considerando a não quitação por parte dos clientes da fiscalizada.

17. A autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150% com base no art. 44, §1º, combinada com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a seguir transcritos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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.

18. Os fatos narrados nos autos evidenciam o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento. Inicialmente, a fiscalizada tendo auferido receitas tributáveis nos anos-calendário 2012 e 2013 apresentou DCTF declarando IRPJ e CSLL incidentes sobre tais receitas relativamente ao 4º trimestre de 2012 e do 1º ao 4º trimestre de 2013. No entanto, posteriormente, apresentou DCTFs retificadoras nas quais não constam quaisquer débitos de IRPJ ou CSLL, ou seja, DCTFs retificadoras “zeradas”. E em relação aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2012, declarou valores de IRPJ e CSLL ínfimos, que correspondem a 1% dos valores efetivamente devidos, conforme detalhado na tabela nº 02 do relatório fiscal (fls.177).

19. Ou seja, apesar de saber que tinha débitos de IRPJ e de CSLL no período, a fiscalizada optou por declarar ao fisco valores inferiores aos efetivamente devidos ou que não tinha quaisquer débitos, “zerando” as DCTFs. E isso evidentemente não pode ser atribuído a mero erro ou esquecimento, restando plenamente caracterizado o dolo de sonegação.

20. A inadimplência de seus clientes não o isenta do cumprimento da legislação tributária, nem o exime de sua responsabilidade pelas declarações prestadas e pelos valores não recolhidos ou recolhidos a menor, de forma reiterada e em percentual expressivo aos cofres públicos. De acordo com art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42, ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece. Ademais, a prática reiterada de deixar de declarar valores expressivos que ele mesmo sabia que eram devidos serve, por si só, para comprovar a intenção dolosa de suprimir tributos, não podendo ser compreendida como simples erro e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

21. Importante ressaltar que no regime de apuração pelo Lucro Presumido não há previsão de redução de base de cálculo com base em inadimplência dos clientes. A dedução desse tipo de despesa, perdas no recebimento de créditos, está previsto somente para o regime de apuração pelo Lucro Real, conforme requisitos do art. 340 do RIR/99.

22. Além disso, a autoridade fiscal constatou que as receitas apontadas são compatíveis com as informações prestadas nas DIRFs pelos tomadores de serviços da fiscalizada. Diante dos valores de IRPJ e de CSLL retidos, informados em DIRFs pelos próprios clientes da fiscalizada, pode-se inferir que houve importâncias pagas ou creditadas como remuneração a fiscalizada por serviços prestados, não justificando a retificação de DCTF com valores “zerados”, nem a alegação de que o intuito era declarar conforme os fatos propriamente ditos, isto é, considerando a não quitação por parte dos seus clientes.

23. Em suma, a empresa omitiu receitas de forma reiterada, durante todo ano-calendário de 2012 e de 2013, o que jamais poderia decorrer de mero erro ou esquecimento, restando plenamente caracterizado o dolo de sonegação.

24. Desse modo, o procedimento fiscal em questão, adstrito ao princípio da legalidade, obedeceu ao ordenamento das normas legais de regência, não havendo razões para que sejam afastadas ou reduzidas a multa aplicadas.

Responsabilidade passiva tributária dos sócios

25. A fiscalização lavrou Termo de Sujeição Passiva contra os sócios Rafael Mello Madalozzo, CPF 031.056.290-25 e Thiago Pretto Madalozzo, CPF 007.488.300-30 e contra o administrador Sergio Cláudio de Lima Madalozzo, CPF 135.318.320-34, às fls. 255/266, com base no art. 135, III do CTN.

26. Em sua defesa, o impugnante alega que houve efetivamente um erro formal e que não houve a prática de qualquer dos crimes previstos na Lei nº 4.502/64, principalmente pela ausência de dolo no agir. Destaca que o fato da fiscalizada ter apresentado declarações zeradas baseou-se unicamente na inadimplência de seus tomadores, por mero equívoco, inexistindo dolo. Conseqüentemente, inexistindo dolo e sendo reconhecido o erro meramente formal, que por si só já afasta a aplicação da multa no percentual de 150%, alega ser indevida a responsabilização solidária dos sócios e do administrador da fiscalizada, não havendo que se falar em evocação do disposto no art.135, inciso I do CTN.

27. Conforme já relatado no item anterior, restou comprovada a prática de sonegação, conduta esta que configura infração de lei. Os fatos narrados comprovam que os sócios administradores Rafael Mello Madalozzo, CPF 031.056.290-25 e Thiago Pretto Madalozzo, CPF 007.488.300-30, assim como, o administrador Sergio Cláudio de Lima Madalozzo, CPF 135.318.320-34 praticaram sonegação fiscal, caracterizada pelo procedimento doloso adotado em apresentar DCTFs zeradas, informando a inexistência de débitos de IRPJ e de CSLL apesar de terem o conhecimento da existência desses débitos. A conduta dolosa também caracteriza infração a lei na medida que impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL e das correspondentes obrigações tributárias.

28. Dessa forma, a responsabilização é procedente já que, de acordo com o art. 135 do CTN, os dirigentes de pessoa jurídica respondem pelas obrigações tributárias da empresa, caso pratiquem ato com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

29. Nesse sentido, é farta a jurisprudência do CARF acolhendo a tese de que a ação dolosa visando suprimir tributos legitima a atribuição de responsabilidade aos dirigentes, como demonstram os seguintes precedentes:

No que se refere às decisões administrativas e judiciais citadas em recurso, como não se referem a demandas com eficácia erga omnes ou de titularidade dos Recorrentes, não podem a estes surtir efeito.

Quanto ao pleito de que de que as multas aplicadas são confiscatórias e deveriam ser aplicadas em percentual inferior, constato que a multa de ofício aplicada está prevista em lei, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, *caput* da Constituição e art. 97 do CTN. A caracterização da multa de ofício com efeito confiscatório implica em análise de constitucionalidade, o que encontra óbice na Súmula CARF nº 02, que dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Voto Vencedor

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Redatora designada

Com todas as vênias ao I. Relator, quando dos debates ocorridos na sessão de julgamento, houve empate no colegiado com relação à redução da multa de ofício e à exoneração da responsabilidade das pessoas físicas. Diante disso, em razão da aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, o processo administrativo foi resolvido favoravelmente ao contribuinte, nos termos a seguir.

Multa de ofício qualificada

Nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96, ao sujeito passivo será aplicada multa de ofício de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei n.º 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido. (art. 72 da Lei n.º 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei n.º 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964” (Acórdão n.º . 9101-005.686, de 13.08.21)

No presente caso, a qualificação da multa decorreu, basicamente, da apresentação de DCTF declarando o IRPJ e a CSLL devidos no período, seguida da retificação das referidas declarações para “zerar” o valor dos débitos, bem como da apresentação de DCTF com informação de débitos em valores inferiores ao efetivamente devido, o que teve por consequência retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador e da existência das obrigações tributárias (fls. 180 e 181 do Relatório da Ação Fiscal).

Sobre o tema, sustenta o Recorrente o descabimento da multa qualificada, tendo em vista que (i) houve presunção da má-fé do contribuinte, sem lhe oportunizar o devido processo legal; (ii) a ausência de razoabilidade e o caráter excessivo, desproporcional e violador do princípio da vedação ao confisco.

Inicialmente, cumpre destacar que a multa imposta tem base no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96, não cabendo ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob os fundamentos de desproporcionalidade, irrazoabilidade ou confisco. Isso porque não cabe ao CARF se manifestar sobre aspectos constitucionais da lei tributária, nos termos da Súmula CARF n.º 02, aprovada em 2006.

No entanto, no presente caso, não houve demonstração cabal da intenção dolosa do contribuinte – exigência indispensável para a qualificação da multa. O fato de as DCTF terem sido retificadas ou apresentadas com a informação de débitos em valor inferior ao devido, por si só, não evidencia o dolo necessário à configuração da sonegação ou fraude.

Ademais, a omissão de receitas consiste, exatamente, em declarar às Autoridades Fiscais a receita, e os correspondentes tributos, em montante inferior ao auferido pelo contribuinte, o que, no presente caso, foi instrumentalizado por meio do envio de DCTF “zerada” ou com débitos reduzidos. E a omissão de receitas, por si só, não é suficiente para a qualificação da multa de ofício – entendimento esse consolidado na Súmula CARF n.º 14:

Súmula CARF n.º 14

“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (Aprovada pelo Pleno em 2006).

Diante do exposto, voto por afastar a multa qualificada, tendo em vista a não configuração das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64.

Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”¹. O responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”².

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

No presente caso, a responsabilidade de Rafael Mello Madalozzo, Thiago Pretto Madalozzo e Sergio Cláudio de Lima Madalozzo foi embasada no artigo 135, III do CTN. Para se determinar o alcance do art. 135, III, do CTN é preciso analisa-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Geraldo Ataliba, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”³. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135, III, do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134, VII, do CTN, enquanto o art. 135, III, do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando esse entendimento Luis Eduardo Schoueri:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento” (Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614).

No presente caso, de acordo com a Autoridade Fiscal, a responsabilidade de Rafael Mello Madalozzo, Thiago Pretto Madalozzo e Sergio Cláudio de Lima Madalozzo

³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

decorreria das seguintes condutas: (i) detenção de poderes de administração e gerência do contribuinte; e (ii) prática reiterada de sonegação fiscal, caracterizada pelo procedimento doloso adotado pela fiscalizada em apresentar DCTFs “zeradas”, informando/declarando a inexistência de débitos de IRPJ e de CSLL, apesar de ter conhecimento de que tinha obrigações tributárias relativamente a esses dois tributos.

Ocorre que, como visto acima, a falta de pagamento de tributo, ainda que instrumentalizada por meio do envio de DCTF “zerada” ou com débitos reduzidos, não configura prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. E, no presente caso, a Autoridade Fiscal não indicou, de forma objetiva, os atos praticados pelos responsáveis tributários com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e tampouco apontou qualquer nexos causal entre eventuais condutas e a obrigação tributária surgida.

Assim, voto por exonerar a responsabilidade tributária de Rafael Mello Madalozzo, Thiago Pretto Madalozzo e Sergio Cláudio de Lima Madalozzo.

Conclusões

Diante do exposto, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa e exonerar a responsabilidade das pessoas físicas Rafael Mello Madalozzo, Thiago Pretto Madalozzo e Sergio Cláudio de Lima Madalozzo.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic