



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720696/2011-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.828 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2021
Recorrente MAY & CARDOSO LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA QUALIFICADA. FATOS RELACIONADOS COM A PROPOSTA DE EXCLUSÃO DO SIMPLES.

As hipóteses de qualificação da multa de ofício estão intimamente associadas com a infração ensejadora do lançamento. Se este último meramente utiliza outro regime de tributação para a apuração dos tributos devidos, não se pode imputar as condutas de sonegação, fraude ou conluio sem que se lhes estabeleça uma conexão explícita com os fatos constatados. A referência genérica de que houve conluio com o intuito de sonegar tributos carece do elemento caracterizador deste tipo penal.

Como os fatos geradores dos tributos lançados ocorreram e o Fisco tinha pleno conhecimento dessas ocorrências com as informações prestadas pelo contribuinte em suas PJSI (tanto é que os faturamentos informados foram utilizados como bases de cálculo para o lançamento), não se pode imputar qualquer das condutas ensejadoras da qualificação da multa. No máximo, o que seria possível cogitar com os fatos relatados pela fiscalização são condutas relacionadas com a impossibilidade (e seu conhecimento) da opção pelo regime simplificado.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. VERIFICAÇÃO DE PAGAMENTO OU DECLARAÇÃO. DECADÊNCIA.

Em face da decisão contida no REsp nº 973.733-SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, verificada a existência de pagamento ou declaração para os correspondentes tributos/períodos, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir da data da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRIGENTES.

Incabível a responsabilização de dirigentes quando não se apresentam provas concretas capazes de justificar as condutas dolosas (ou meramente culposas) características dos atos com excesso de poderes ou infração de lei previstos no artigo 135, III, do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, para acolher a preliminar de decadência e cancelar os lançamentos de CSLL e Cofins relativos aos períodos contidos no segundo trimestre de 2006; e, no mérito, para afastar a qualificação da multa de ofício aplicada e as responsabilidades solidárias atribuídas a Execução Soluções Call Center Ltda, Eduardo May Cabral Cia Ltda EPP, Marcos May Cabral & Cia Ltda EPP, Marcos May Cabral, Eduardo May Cabral, Beatriz May Cabral, Marcolino Cargnin Cabral, Leoni May Cabral e Emerson Sérgio Cardoso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourão, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por MAY & CARDOSO LTDA - ME e seus responsáveis tributários contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra auto de infração lavrado pela DRF/Florianópolis.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte acima identificada foi autuada em 28/07/2011 (fl. 955), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao

IRPJ, Contribuição para o PIS, CSLL e COFINS, multa proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos no período de 03/2006 a 06/2007.

2. Conforme descrito nos Autos de Infração (fls. 877 a 923), na Representação Fiscal para Exclusão do Simples (fls. 840 a 856) e no Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva Solidária (fls. 941 a 953), a contribuinte optou por regime de tributação incompatível com suas atividades e praticou infração reiterada à legislação tributária, acarretando a sua exclusão do regime do Simples Federal e a lavratura de Autos de Infração para exigência de crédito tributário no regime do Lucro Arbitrado.

3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

3.1. IRPJ (fls. 877 a 890):

3.1.1. Omissão de Receita da Atividade – Receita Mensal na Prestação de Serviços Legalmente Regulamentados com base nos artigos 530, 518, 519, § 1º, inciso III, alínea “a”, e § 5º, e 537, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), e 3º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995.

3.1.2. O crédito tributário, com juros de mora calculados até 07/2011, totalizou o montante de R\$ 77.946,99.

3.2. CSLL (fls. 891 a 908) com base nos artigos 2º, da Lei nº 7.689, de 15/12/1988 (com alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990), 2º e 24, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, 29, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, 22 da Lei nº 10.684, de 30/05/2003, e 37 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, formalizando crédito tributário, calculado até 07/2011, no montante de R\$ 33.656,28.

3.3. PIS (fls. 909 a 915) com base nos artigos 1º e 3º da Lei Complementar (LC) nº 07, de 07/09/1970, 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, 2º, inciso I, 8º, inciso I, e 9º, da Lei nº 9.715, de 25/11/1998, formalizando crédito tributário, calculado até 07/2011, no montante de R\$ 9.390,60.

3.4. COFINS (fls. 916 a 923) com base nos artigos 2º, 3º (com alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001 e pelo art. 41 da Lei nº 11.196/2005) e 8º, da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, e 1º da Lei Complementar (LC) nº 70, de 30/12/1991, formalizando crédito tributário, calculado até 07/2011, no montante de R\$ 27.494,23.

4. O enquadramento legal da multa de ofício aplicada, no patamar de 150,00%, encontra-se indicado às fls. 890, 908, 914/915 e 922/923; o enquadramento legal dos juros de mora aplicado é o artigo 61, § 3º, da mesma Lei nº 9.430/1996.

5. A autuada foi cientificada dos AI e documentos respectivos em 28/07/2011 (Aviso de Recebimento à fl. 955). Os Sujeitos Passivos Solidários arrolados no Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 941 a 953) Execução Soluções Call Center Ltda (CNPJ 05.038.033/0001-44), Eduardo May Cabral Cia Ltda EPP (CNPJ 07.675.238/0001-30), Marcos May Cabral & Cia Ltda EPP (CNPJ 07.081.290/0001-94), Marcos May Cabral (CPF 033.550.939-80), Eduardo May Cabral (CPF 007.808.019-38), Beatriz May Cabral (CPF 026.383.339-99), Marcolino Cargnin Cabral (CPF 219.862.900-34), Leoni May Cabral (CPF 910.619.979-87) e Emerson Sérgio Cardoso (CPF 007.113.519-70) – foram cientificados dos AI e documentos pertinentes em 28/07/2011, conforme Avisos de Recebimento (AR) acostados às fls. 955 a 964.

6. Irresignados com os lançamentos, em 26 de agosto de 2011, a autuada e os retrocitados Sujeitos Passivos Solidários, representados por Procurador (fls. 991 a 1000), apresentaram a impugnação às fls. 969 a 990, instruída com os documentos às fls. 991 a 1026, na qual alegam, em síntese, o seguinte:

Da história das empresas e de seus sócios: condutas dentro da legalidade e ausência de sonegação e conluio, além da inaplicabilidade da solidariedade.

6.1. As operações efetuadas pelas empresas mencionadas na autuação, desde a constituição de cada uma, passando por suas alterações contratuais e objetos sociais, são plenamente legais, com previsão na legislação pátria, e jamais tiveram por objetivo lesar o Erário Público.

6.2. O Sr. Marcolino Cargnin Cabral e a Sra. Leoni May Cabral, casados e pais de 03 (três) filhos, Beatriz May Cabral, Marcos May Cabral e Eduardo May Cabral, no ano de 2002, fundaram a empresa Execução Soluções Call Center Ltda; nos anos seguintes, foram criadas as empresas Eduardo May Cabral & Cia Ltda EPP, Marcos May Cabral & Cia Ltda EPP e May Cardoso & Cia Ltda EPP, cujo quadro societário incluiu Emerson Sérgio Cardoso, que tem dois filhos com Beatriz May Cabral.

6.3. O objetivo dos pais era ver todos os filhos exercendo atividade empresarial, gerando empregos e auferindo lucros, como deve acontecer com qualquer empresário bem sucedido.

6.4. O Sr. Marcolino é médico e exerce a profissão, de modo que quando figurou no quadro societário da empresa Execução Soluções Call Center Ltda o fez na condição de sócio investidor e pai. Contudo, não exerceu efetivamente cargos na empresa, haja vista sua profissão ocupar todo o seu tempo.

6.5. Com o passar dos anos, algumas alterações contratuais foram efetuadas nas empresas, para ajustar situações do dia-a-dia, mas jamais houve a intenção de lesar o Erário Público, de sonegar tributos.

6.6. As empresas têm atividades legais previstas no objeto social de cada uma delas; assim, se ao longo da fiscalização a autoridade fiscal considerou que as empresas desenvolvem atividades que não poderiam ser enquadradas em determinada sistemática de tributação – Simples Federal e posteriormente o Simples Nacional, bastaria a exclusão das empresas com a devida justificativa.

6.7. Convém mencionar que a matéria em questão, qual seja a adesão à sistemática de tributação do Simples Federal (Lei nº 9.317/1996) e Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006) por parte de empresas que prestam serviços de "call center", não é tema com clareza reluzente, tanto que nenhuma das duas leis impede explicitamente tal atividade para adesão às respectivas sistemáticas de tributação, havendo a necessidade de interpretação por parte da Receita Federal.

6.8. O autuante aplicou o art. 50 Código Civil, que trata da desconsideração da pessoa jurídica; entretanto, não se está diante de um caso em que se verifica desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

6.9. A Constituição Federal/1988 estabelece princípios que não podem ser violados como, por exemplo, o princípio da legalidade, prescrito no art. 5º, inciso II, que assevera que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

6.10. Se ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei e, se no caso em tela, além das empresas e das pessoas envolvidas terem agido dentro da lei, não restou comprovado que ocorreu desvio de finalidade, ou confusão patrimonial, como pretender aplicar ao caso a regra prescrita no art. 50 do CC, com a desconsideração da pessoa jurídica? Evidentemente que se trata de um equívoco grave, que viola o princípio da legalidade. (transcreve doutrina de Geraldo Ataliba).

6.11. Por evidente, também não se aplicam os arts. 124 e 125 do CTN, pois não há comprovação de que ocorreu qualquer das hipóteses previstas para responsabilização solidária.

6.12. Constam nos autos conclusões precipitadas e equivocadas de que a família teria agido de modo ilícito, inexistindo prova nesse sentido; pelo contrário, comprovado restou que as empresas foram abertas de forma legal e têm atividades lícitas, com capital de origem inquestionável. (transcreve doutrina de Leandro Paulsen e julgados do Poder Judiciário).

6.13. Houve precipitação por parte da autoridade fiscal ao concluir que as empresas e a família teriam praticado sonegação fiscal, agindo em conluio, posto que todos agiram de acordo com a lei, e em nenhum momento tiveram a intenção de fraudar, simular ou lesar o Erário Público.

Da inocorrência de simulação no caso em tela: distinção entre pessoa física e jurídica.

6.14. A autoridade fiscal insiste em concluir que no caso em tela houve simulação, mas o fato de pessoas de uma mesma família comporem o quadro societário de diferentes empresas, que têm relações entre si, não significa que se trata de um grupo empresarial.

6.15. Cada uma das pessoas jurídicas mencionadas no AI tem suas atribuições, direitos e responsabilidades, não se confundindo em momento algum com as demais, restando sem procedência a afirmação de que ocorreu simulação.

6.16. Portanto, não se confunde a pessoa jurídica com as pessoas que deram lugar ao seu nascimento, muito menos com outras pessoas jurídicas, como equivocadamente considerou a autoridade fiscal.

Da decadência de parte do suposto crédito tributário.

6.17. O Código Tributário Nacional estabelece três modalidades de lançamento tributário, sendo incontroverso que os tributos em questão são recolhidos pela modalidade do lançamento por homologação, sendo cabível aplicar a regra preconizada nos artigos 150, § 4º, e 156, inciso VI, do CTN.

6.18. Portanto, resta caracterizado que os créditos tributários que tiveram sua origem em fatos geradores ocorridos antes de agosto de 2006 (cinco anos antes da data da constituição dos créditos, agosto de 2011 data da lavratura dos AI), foram atingidos pela decadência (fatos geradores ocorridos entre 01/2006 e 07/2006).

Da aplicação de multa com caráter confiscatório e dos juros abusivos.

6.19. Caso prevaleça o valor lançado no AI, os números apresentados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal maculam o suposto crédito tributário exigido, por assumirem verdadeiro caráter de confisco, devido ao seu exorbitante valor, o que fere a Constituição Federal, em seu art. 150, inciso IV.

6.20. Apenas a título de juros e multa o AI reporta o valor de R\$ 98.334,76, de um total apurado de R\$ 148.488,10, o que equivale 66,22% do valor cobrado, e a multa aplicada é de 150% do valor principal do tributo.

6.21. No decorrer da fiscalização o autuante jamais encontrou qualquer obstáculo, tendo sido tratado com urbanidade e de forma solícita; assim, se considerar que o AI deve prosperar, no que concerne à multa aplicada há a necessidade de reforma.

6.22. Os valores questionados desrespeitam o princípio da capacidade contributiva consignado no art. 145 da CF/1988 (transcreve doutrina de Sacha Coelho, Geraldo Ataliba e Paulo César Castilho), bem como o art. 112, inciso II, do CTN, que impede o abuso na cominação de penalidades.

6.23. O art. 192, § 3º da Carta Magna traz limitações acerca dos patamares de juros a serem aplicados sobre um débito, estabelecendo que a cobrança de juros de mora fica limitada a doze por cento ao ano, sob pena de crime de usura.

6.24. Portanto, não pode a lei infraconstitucional ampliar o valor cobrado a título de juros, desvirtuando todo um movimento de diminuição de multas e juros, em razão da estabilidade da moeda nacional e o fim de economia inflacionária que assolou o país por vários anos.

7. Ao final, os recorrentes reiteram os argumentos já expostos e pugnam pelo cancelamento da Representação Fiscal para Fins Penais e do Arrolamento de Bens, e concluem com pedido para que as futuras intimações sejam feitas em nome do advogado Guilherme Freitas Fontes, inscrito na OAB/SC sob o nº 15.148B, com endereço profissional na Av. Rio Branco, 404, Centro Executivo Planei Towers, Torre I, cj. 405/406, Centro, Florianópolis/SC, CEP 88.015200, fone/fax (48) 32230661, sob pena de nulidade.

8. No Termo de Verificação Fiscal consta registro de lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais (fls. 941 a 953), consoante processo 11516.720697/2011-14, que se confirma com tela do sistema Comprot da RFB à fl. 1028.

A DRJ/São Paulo I proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/03/2007, 30/06/2007

ESCRITURAÇÃO. DEFICIÊNCIAS. IMPRESTABILIDADE.

O imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para a recomposição do lucro.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2006

EXCLUSÃO DO SIMPLES PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELEMARKETING E PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Uma vez constatada a prestação de serviços de telemarketing e a prática reiterada de infração à legislação tributária, impõe-se a exclusão do regime simplificado, com fulcro nos artigos 9º, inciso XIII, e 14, inciso V, da Lei nº 9.317/1996.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS.

A partir do momento em que operados os efeitos da exclusão, a pessoa jurídica excluída do Simples se sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/03/2007, 30/06/2007

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSTA PESSOA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei, questão configurada nos autos pela confusão patrimonial e o desvio de finalidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS. ADMINISTRADORES. REPRESENTANTES.

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, os mandatários, prepostos e empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/03/2007, 30/06/2007

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA. 150%.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150%, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido, quando demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos Tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cumpre observar que, no voto condutor da decisão, o relator esclarece que não foi objeto de contraditório o ato de exclusão do regime do SIMPLES FEDERAL, com efeitos a partir de 01/01/2006, que havia sido motivado pelos mesmos fatos da autuação e que fora incluído nos autos do presente processo (fls. 865).

Inconformada, a interessada e todos os responsáveis solidários, representados por um mesmo procurador, em peça única, apresentaram recurso voluntário onde, essencialmente, repetem o conteúdo das alegações contidas na impugnação. Na verdade, até reduzem um pouco a extensão dos argumentos deduzidos no tópico da multa com caráter confiscatório e dos juros abusivos. Por outro lado, acrescentam que as soluções de consulta mencionadas pela autoridade julgadora só reforçam o entendimento de que o tema não possui clareza reluzente.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 1302-005.828 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.720696/2011-61

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como já assentado no relatório, o presente caso se circunscreve aos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 875 a 925), com base no lucro arbitrado, referentes aos períodos de apuração 06/2006, 09/2006, 12/2006, 03/2007 e 06/2007, decorrentes do fato de a empresa ter sido excluída do regime do SIMPLES FEDERAL. Conforme atestado pela decisão recorrida (fls. 1071), o correspondente ato de exclusão não foi objeto de contraditório uma vez que a contribuinte não interpôs manifestação de inconformidade contra o feito que havia sido fundamentado em representação lavrada pelo mesmo auditor-fiscal que promoveu a autuação (fls. 845 a 856). Segundo informações da fiscalização, o procedimento ainda resultou em lançamentos de tributos/períodos que foram consubstanciados em outros processos administrativos.

No “Termo de Verificação Fiscal e Termo de Sujeição Passiva Solidária” que fundamentou a autuação (fls. 941 a 953), está consignado que as bases de cálculo utilizadas para o lançamento corresponderam aos valores de faturamentos mensais informados pela própria contribuinte em suas declarações simplificadas (PJSI). Os quadros abaixo indicam os valores assim considerados:

Comp.	PJ-Simples	Soma Trimestre
04/2006	12.269,99	
05/2006	17.696,90	
06/2006	29.285,52	29.966,89
07/2006	30.679,85	
08/2006	43.210,20	
09/2006	38.250,00	112.140,05
10/2006	42.546,00	
11/2006	14.430,00	
12/2006	11.197,00	68.173,00
01/2007	29.462,89	
02/2007	23.600,00	
03/2007	36.100,00	89.162,89
04/2007	30.830,00	
05/2007	34.250,00	
06/2007	92.150,00	157.230,00

Apesar de ter feito considerações acerca do conluio com outras pessoas jurídicas e físicas (que acabaram sendo arroladas como responsáveis) com o intuito de simular/ocultar o fato gerador e sonegar tributos, a fiscalização não trouxe para a base da autuação outros elementos de receita ou rendimentos que pudessem estar relacionados àquelas pessoas.

Além disso, no mesmo ato, a fiscalização também registrou que os valores recolhidos a título de SIMPLES foram compensados na apuração de todos os tributos lançados.

As recorrentes, por sua vez, não questionam as bases de cálculo nem os valores compensados. Não se insurgem também contra o arbitramento. O essencial do que alegam está voltado para destituir aquelas considerações de conluio, simulação e sonegação.

O voto condutor da decisão recorrida utilizou boa parte da sua fundamentação para reproduzir os fatos relatados na representação que ensejou a exclusão do SIMPLES. Mas, como visto, a contribuinte não instaurou o contraditório contra aquele feito. Nem mesmo se insurgiu contra a quantificação e o regime de tributação adotado no lançamento. **As únicas questões que remanescem a partir da constatação da preclusão dessas matérias são a qualificação da multa aplicada (com a sua consequente influência na ocorrência da decadência de alguns períodos lançados), as responsabilidades solidárias atribuídas e, por fim, as alegações de multas confiscatórias e juros abusivos.**

Pois bem.

No já mencionado “Termo de Verificação Fiscal e Termo de Sujeição Passiva Solidária”, a fiscalização justifica a **qualificação da multa** com as considerações expressas no seguinte trecho:

Os fatos narrados nesse item e na representação fiscal/informação fiscal fica inquestionável o evidente conluio entre as pessoas jurídicas e físicas envolvidas com o intuito de sonegação, como definido nos arts. 71, 72 e 73 Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

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

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

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.

Assim sendo, a multa sobre os créditos tributários objeto deste procedimento fiscal será qualificada conforme impõe o art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96 (redação anterior MP 351/2007 convertida em Lei 11.448/2007) e art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, à alíquota de 150 % (cento e cinquenta por cento).

Os “fatos narrados nesse item”, na verdade, referem-se a aspectos contábeis que fizeram com que a autoridade fiscal afirmasse que a contribuinte feriu “diversos dispositivos da legislação brasileira, tanto a princípios fundamentais de contabilidade quanto legislação comercial tributária”. Daí sua conclusão pelo regime tributário do arbitramento. Por sua vez, a “representação/informação fiscal” é justamente aquela que foi formalizada com o intuito de propor a exclusão do SIMPLES.

Então, a fiscalização vislumbrou as hipóteses de sonegação, fraude ou conluio nas condutas que objetivavam a utilização indevida do SIMPLES. Porém, não se pode falar em sonegação se a própria fiscalização utilizou a mesma base de cálculo já declarada e que serviu de base para a apuração que a contribuinte fazia para fins do SIMPLES. Não se imputou, por exemplo, qualquer omissão de receita (ainda que os autos de infração do IRPJ e da CSLL tenham incorretamente consignado essa circunstância). Por outro lado, mesmo na representação que motivava a exclusão do SIMPLES, não existe qualquer menção objetiva às figuras da fraude e do conluio. A autoridade fiscal apenas acena com a possibilidade de as empresas (a contribuinte e

aquelas outras que forma incluídas como responsáveis) estarem infringindo o artigo 149, VII, do CTN.

A DRJ, por seu turno, entendeu que estava materializado o evidente conluio entre as pessoas físicas e jurídicas envolvidas com o intuito de sonegar tributos.

Ora, as hipóteses de qualificação da multa de ofício estão intimamente associadas com a infração ensejadora do lançamento. Se este último meramente utiliza outro regime de tributação para a apuração dos tributos devidos, não se pode imputar as condutas de sonegação, fraude ou conluio sem que se lhes estabeleça uma conexão explícita com os fatos constatados. A referência genérica de que houve conluio com o intuito de sonegar tributos carece do elemento caracterizador deste tipo penal.

Com efeito, a sonegação só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isto porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais do contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco (*Planejamento Tributário*, São Paulo, Dialética, 2008, pp. 258 e 259), essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista.

O conluio, como se observa na própria definição legal, visa os mesmos efeitos da sonegação e da fraude.

Então, como os fatos geradores dos tributos lançados ocorreram e o Fisco tinha pleno conhecimento dessas ocorrências com as informações prestadas pelo contribuinte em suas PJSI (tanto é que os faturamentos informados foram utilizados como bases de cálculo para o lançamento), não se pode imputar qualquer das condutas ensejadoras da qualificação da multa. No máximo, o que seria possível cogitar com os fatos relatados pela fiscalização são condutas relacionadas com a impossibilidade (e seu conhecimento) da opção pelo regime simplificado.

Afasto, portanto, a qualificação das multas aplicadas.

Com essa conclusão, cumpre agora investigar a questão da **decadência**. Como se sabe, a matéria está disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN nos seguintes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (grifei)

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)

Com efeito, entendo que a “atividade” exercida pelo sujeito passivo obrigado a antecipar o pagamento é a característica marcante dessa modalidade de lançamento chamado “por homologação”. Assim, o que se homologa é a atividade concernente à apuração de eventual crédito tributário sujeito à extinção. Independe, portanto, da existência de efetivo pagamento, até porque muitas vezes ele poderá não ser necessário, seja porque não é apurado crédito tributário ou porque existe crédito a favor do sujeito passivo que poderá ser aproveitado numa compensação. Nesse sentido, qualquer que seja o tributo, se ele for sujeito a essa sistemática denominada “lançamento por homologação”, o prazo decadencial de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para a homologação da atividade de apuração do crédito tributário efetivada pelo sujeito passivo, corresponderia ao mesmo prazo que dispõe o Fisco para o lançamento de ofício de eventuais diferenças não pagas e/ou declaradas.

Porém, constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a ressalva é expressa. Nessa hipótese, a regra do prazo decadencial para o Fisco efetuar o lançamento de ofício desloca-se para aquela prevista no artigo 173, I, do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Confira-se:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Para os fatos geradores ocorridos durante um determinado ano-calendário, esse prazo inicial é contado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Contudo, quanto aos fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro, o primeiro dia em que o lançamento pode ser efetuado é justamente o dia 1º de janeiro do ano seguinte. Portanto, nesses casos, o prazo inicial deveria ser contado a partir de 1º de janeiro do ano subsequente.

No entanto, esse meu entendimento não pode prevalecer neste julgamento.

Isto porque o § 2º do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, dispõe que as decisões proferidas pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser reproduzidas nos julgamentos do CARF. Veja-se seu teor:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

A questão da decadência foi objeto de decisão do STJ, na referida sistemática, no REsp nº 973.733-SC, com a relatoria do Ministro Luiz Fux. Foi o seguinte a ementa dessa decisão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). (*grifei*)

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733 SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

O entendimento que faço da leitura do referido julgado é no sentido de que o início do prazo decadencial para o Fisco promover o lançamento de ofício, nos casos de tributos sujeitos à sistemática dos denominados “lançamentos por homologação”, restou assim configurado:

1. Se ocorrer dolo, fraude ou simulação: primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (artigo 173, I, do CTN)
2. Se não ocorrer dolo, fraude ou simulação:
 - a. Se houver pagamento (ou declaração): data da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º, do CTN)
 - b. Se não houver pagamento (ou declaração): primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (artigo 173, I, do CTN)

Então, para que se configure a hipótese do item “2.a”, basta que o contribuinte efetue o pagamento de qualquer parcela do tributo no correspondente período de apuração. Porém, como antes formulado, não se admite que o valor pago (decorrente da apuração efetuada pelo próprio contribuinte) seja objeto de conduta maculada por dolo, fraude ou simulação.

No presente caso, como já analisado para fins da qualificação da multa, não se verificaram as situações de dolo, fraude ou simulação. Portanto, há que se considerar as hipóteses do item “2” acima. Independentemente das discussões que se estabeleceram acerca da mera existência de declaração ser suficiente para a aplicação da hipótese do item “2.a”, importa perceber que, no item 5.2 do seu “Termo de Verificação Fiscal e Termo de Sujeição Passiva Solidária” (fls. 950), a fiscalização foi taxativa acerca da realização da compensação dos valores recolhidos a título de SIMPLES, conforme o demonstrativo juntado às fls. 874, considerando o rateio previsto no art. 23 da Lei nº 9.317/96. Nesse rateio, é possível constatar que o recolhimento do SIMPLES era atribuído para os diversos tributos de acordo com a alíquota mensal declarada na PJSI.

Por outro lado, tendo em conta que a ciência dos autos de infração foi efetivada em 28/07/2011 (fls. 955), os únicos períodos lançados que poderiam ser atingidos pela decadência caso a hipótese do item “2.a” fosse aplicada são o primeiro e o segundo trimestre de 2006. Assim, caso tenha havido recolhimento de um determinado tributo naquele período, a regra aplicada é a do artigo 150, § 4º, do CTN, ensejando a consequente decadência. Todos os demais períodos, qualquer que seja a regra aplicada, não são atingidos pela decadência.

Pelo que se constata do mencionado demonstrativo (fls. 874), de acordo com os critérios de rateio do art. 23 da Lei nº 9.317/96, só se pode atribuir o pagamento de CSLL e COFINS no segundo trimestre de 2006.

Como conclusão, há que se reconhecer a decadência somente com relação aos lançamentos de CSLL e COFINS do segundo trimestre de 2006.

No tocante às **responsabilidades solidárias**, a autoridade fiscal fundamentou o feito transcrevendo o conteúdo dos arts. 124 e 135 do CTN. Além disso, invocou os conceitos de

abuso de personalidade jurídica e de responsabilidade solidária dos administradores previstos, respectivamente, nos arts. 50 e 1.016 do Código Civil.

Nada obstante, as hipóteses de responsabilidade que devem conduzir a discussão no campo tributário são aquelas previstas no CTN e eventual legislação tributária com o caráter interpretativo. Nesse contexto, considerando os fatos envolvidos, as únicas hipóteses passíveis de aplicação são aquelas descritas nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

Vejamos, então, seus conteúdos e campos de aplicação.

O artigo 124, I, prescreve:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades. Essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa. Têm também o interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (a receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

Noutro prisma, o artigo 135, III, do CTN dispõe:

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.

Pelo que se depreende, os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Para que se comprovem tais atos (com excesso de poderes ou infração de lei), há que se atribuir uma conduta dolosa ou, pelo menos, culposa a pessoas qualificadas como dirigentes (mesmo que de fato) da pessoa jurídica. O exemplo mais frequente da conduta culposa é a dissolução irregular das sociedades na esteira do que entende a jurisprudência do STJ (Súmula 435).

A necessidade de mera culpa para a caracterização do ato ilícito exigido pelo artigo 135 do CTN foi bem esclarecida no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Pois bem.

No meu entender, nada impede que uma mesma situação fática enseje a aplicação daqueles dois dispositivos. Este seria o caso de um sócio administrador de determinada empresa que pratique condutas dolosas para ocultar a ocorrência do fato gerador (atraindo a aplicação do art. 135, III) e que com essa prática se aproprie diretamente dos recursos da empresa na sua esfera patrimonial (atraindo a aplicação do art. 124, I). Por exemplo, se o produto da omissão de receitas da empresa fosse diretamente depositado em suas contas bancárias pessoais. Portanto, diante de uma determinada situação fática, é perfeitamente legítimo que a fiscalização atribua a responsabilidade tributária com base em mais de uma previsão legal. Cabe aos responsabilizados construir suas defesas afastando a subsunção de seus casos particulares nas respectivas hipóteses.

No presente caso, verifico que não foram trazidos aos autos elementos suficientes para caracterizar a responsabilidade com base no art. 124, I. Com efeito, não se considerou a existência de uma receita omitida cujo produto tenha sido apropriado por aquelas pessoas apontadas como responsáveis. Mesmo que se possa concordar com a constatação de uma confusão patrimonial, inexistente demonstração inequívoca do benefício obtido (apropriação de receita, lucro) pelas pessoas físicas e jurídicas responsabilizadas.

Por outro lado, no tocante à responsabilidade dos dirigentes com base no art. 135, III, como já analisado na questão da qualificação da multa, a infração consubstanciada no lançamento não caracteriza uma conduta dolosa (ou meramente culposa) envolvendo sonegação, fraude ou conluio. Trata-se, apenas, da impossibilidade de utilização do regime simplificado para a apuração dos tributos devidos.

Afasto, portanto, as responsabilidades tributárias.

Por fim, no que concerne à alegação de **multas confiscatórias e juros abusivos**, os argumentos trazidos invocam princípios constitucionais que não podem socorrer as recorrentes nesta via administrativa.

É que a atuação administrativa deve ser pautada pelas normas estabelecidas pela lei. A competência desta Casa está circunscrita a verificar os aspectos legais dessa atuação. Quanto a isto, vale a pena transcrever o que dispõem o artigo 62 do Anexo II do RICARF, as Súmulas CARF nº 2 e 108:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (*grifei*)

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ademais, cumpre enfatizar a exigência regimental para que os julgados desta Casa observem os entendimentos sumulados. É o que está determinado no artigo 72 do Anexo II do RICARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Dispositivo:

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de: (i) acatar a preliminar de decadência apenas com relação aos lançamentos de CSLL e COFINS do segundo trimestre de 2006; e (ii) no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificação das multas aplicadas e as responsabilidades solidárias atribuídas.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio