



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13362.720368/2017-87
ACÓRDÃO	1002-004.182 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	S C CONSTRUÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INTIMAÇÃO QUANTO AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE.

Não configura nulidade da autuação o fato de o responsável não ter sido intimado no início do procedimento fiscal, quando a condição de responsável solidário somente emerge depois de realizados os exames típicos da atividade fiscal, depois de constatado que o crédito tributário é resultante de atos praticados por infração à lei ou ao Estatuto Social.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a retroatividade benigna de que cuida o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional para redução do percentual de multa qualificada ou agravada a 100%, face à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela Lei nº 14.689/2023 e ao art. 14 da mesma Lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada a 100%, em face do princípio da retroatividade benigna, da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela Lei nº 14.689/2023, e do art. 14 da mesma Lei.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Impugnação, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/FNS, complementando-o ao final.

Trata o presente processo de Impugnação ao Auto de Infração de IRPJ e reflexos (CSLL, Cofins e PIS) lavrado contra a pessoa jurídica acima identificada, através do qual são exigidas as importâncias de R\$ 287.535,33, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica(IRPJ), R\$ 168.229,08, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), R\$ 467.303,00, de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e R\$ 101.248,95, de Programa de Integração Social (PIS), acrescidos de multa de ofício de 150% e dos juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2014.

Os autos de infração apresentam a infração referente à omissão de receitas, por falta de recolhimento de IRPJ (f. 24/43), CSLL (f. 44/60), PIS (f. 13/23) e Cofins (f. 02/12), tendo o procedimento fiscal iniciado em 25/04/2017.

O Relatório Fiscal (f. 63/84) complementa as informações sobre o procedimento fiscal que iniciou com a constatação de que a contribuinte apresentava movimentação financeira incompatível com os valores declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Estas se mostravam sem valores declarados (zerados) ou em valores irrisórios.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

A contribuinte tem como objeto social atividades relacionadas à construção civil, tais como construção de rodovias, terraplanagem, perfuração de poços de água, construção de edifícios e instalações esportivas ou recreativas, urbanização,

instalação e manutenção elétrica. Atua preponderantemente com prestação de serviços a prefeituras, em decorrência de processos licitatórios.

Iniciado então o procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada a prestar esclarecimentos sobre as divergências relacionadas à movimentação financeira e suas declarações, bem como a apresentar os contratos de prestação de serviços, os demonstrativos de valores contratados e blocos de notas fiscais.

Em resposta datada de 05/06/2017 (f. 09), a contribuinte informa que não possuía os blocos de notas fiscais, explicando ao auditor que este deveria retirá-los no setor contábil da Prefeitura. Informou também que a empresa não dispunha de nenhum controle ou programa de acompanhamento, considerando satisfeita a exigência referente à apresentação dos contratos entregues no início da fiscalização.

Em 13/07/2017, o auditor fiscal procedeu à diligência pessoal junto à sede da empresa, onde foi recebido pelo senhor Salvador da Silva Coelho, o sócio-administrador.

Nessa ocasião, lavrou termo de constatação no qual, através de fotos, teria atestado que o ambiente organizacional era “incompatível com as cifras milionárias” movimentadas pela empresa nas instituições financeiras, alcançando a movimentação bancária ocorrida no Banco do Brasil o montante de R\$ 13.981.848,11. Atestou também haver “pilhas” recentes de documentos de contratos e editais de licitação, relacionadas a obras em Prefeituras. Não constatou a existência de bens ou máquinas para a execução dos serviços.

Segue expressando sua compreensão de que os valores informados na declaração do sócio-administrador não condizem com a movimentação financeira da empresa, uma vez que o total de bens era de R\$ 50.000,00.

Notícia terem ocorrido saques em espécie e em “altas cifras” no valor de R\$ 654.000,00, reconhecendo que tais fatos não traduziriam comportamento fraudulento, mas que, no conjunto dos fatos e constatações, sugeririam “utilização da empresa para fins alheios à atividade econômica a que se destina” (item 2.8, f. 67).

Apresenta no item 3 (f. 67/68) do relatório diversas diligências realizadas junto às obras em execução na data de 15/09/2017, no município de Paraibano/MA. Descreve a prestação de serviços e seus valores, colaciona fotos (f. 69/71) e colhe depoimentos de mestre de obras e funcionários, ligados ao prefeito local, sobre o andamento da prestação do serviço.

Sugere haver ligação entre agentes políticos e a contribuinte fiscalizada.

Proseguiu o trabalho com as circularizações a seguir:

a) Companhia Hipotecária Brasileira, onde se confirmou a participação da empresa no Programa Minha Casa, Minha Vida;

b) Construtora Ideal em 25/10/2017, acerca da suposta subempreitada total de contrato nº 03.02.29.01.001.11.03/2014 com o município de Buriti Bravo (MA), entre outras operações; e c) Empresa Souza & Lima Edificações, acerca da subempreitada para obras referentes a 50 casas do Programa Minha Casa, Minha Vida.

Colheu depoimento presencial em 11/01/2018, sob forma sigilosa, sem identificação do depoente e sem lavratura de termo, onde houve a investigação de que as obras eram repassadas a subempreiteiros por valores inferiores aos contratados pelas licitações, nº ano de 2014. Houve menção a respeito do relacionamento do Sr. Salvador na Prefeitura de Franca, colhendo indícios de que o secretário de infraestrutura desse município teria sido beneficiário de transações bancárias no valor de R\$ 33.000,00.

Procedeu então ao lançamento, cotejando notas fiscais, contratos e informações obtidas no Portal da Transparência do Município de Sucupira do Riachão. De forma resumida, o auditor considerou os valores da forma a seguir:

- a) valores de notas fiscais coincidentes com contratos;
- b) valores de notas fiscais sem vinculações com contratos;
- c) valores constantes em contratos, sem vinculação com nota fiscal;
- d) valores constantes do portal de transparência do município de Sucupira do Riachão, cujos contratos não foram apresentados; e e) valores constantes de contratos, com vinculações a notas fiscais.

Conclui entendendo que a matéria tributável apurada de R\$ 15.576.767,93 é compatível com a movimentação bancária demonstrada no quadro abaixo:

6.1. Somando-se os valores das 5 categorias supracitadas chega-se ao montante de R\$ 15.576.767,93. Entre débitos e créditos efetuados em contas bancárias, o contribuinte movimentou R\$ 39.761.845,78, sendo R\$ 3.193.894,92 referente a movimentações efetuadas em contas vinculadas à Caixa Econômica Federal e R\$ 36.567.950,86 referente a movimentações efetuadas em contas vinculadas ao Banco do Brasil. As planilhas e documentos enviados pelas Instituições Financeira encontram-se anexados ao processo que controla o Auto de Infração.

INSTITUIÇÃO	MOVIMENTAÇÃO (2014)
BANCO DO BRASIL	R\$ 36.567.950,86
CAIXA ECONÔMICA	R\$ 3.193.894,92

Embasa a apuração do IRPJ no artigo 518 e 519 do RIR/99, aplicando o percentual de 8% para calcular o Lucro Presumido.

Da Qualificação da Multa de Ofício - 150%

Por entender que ocorreu sonegação e fraude (artigos 71 e 72 da Lei 4.502, de 1964), a autoridade fiscal qualificou a multa de ofício conforme o comando legal disposto no §1º, art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

Descreve que houve prestação de informações falsas, com débitos irrisórios quando, na verdade, estava em plena operação. Exprime seu entendimento de

que houve ocultação de bens e máquinas e redução do patrimônio pelas subcontratações realizadas.

Deduz também que os depoimentos indicariam a utilização de mecanismos fraudulentos na administração da empresa.

Aduz que a transmissão de DCTF em valores irrisórios configuraria objetivos obscuros diante dos valores contratados, bem como os saques, em dinheiro, com a finalidade de evitar a movimentação por agentes financeiros. Somado a isto, o fato de não apresentar à fiscalização os blocos de notas fiscais originais, tampouco possuir controles internos, caracterizaria o dolo com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador, por parte da autoridade lançadora.

Relata haver ocorrido, em tese, também crime contra a ordem tributária o que ensejaria no objeto de representação fiscal para fins penais.

Da responsabilização solidária

Foi lavrado Demonstrativo de Responsável Tributário, em conjunto com os autos de infração, sendo atribuído a responsabilidade tributária ao sócio administrador, Sr. Salvador da Silva Coelho.

Aplica a responsabilização por ocorrência de dolo e/ou fraude baseado nos incisos I, II e III do artigo 135, do CTN, em razão de diversas infrações às leis tributárias e não tributárias. Entende também ter ocorrido “atitude fraudulenta” do administrador da empresa em razão das práticas danosas ao erário demonstrado no procedimento fiscal e na representação fiscal para fins penais.

II. DA IMPUGNAÇÃO (f. 546/567)

A contribuinte e o responsável solidário, Sr. Salvador da Silva Coelho, protocolaram a impugnação onde contestam, de forma conjunta, o lançamento e a responsabilidade solidária.

Da preliminar de nulidade.

Na preliminar, é contestada a responsabilidade solidária imputada ao sócio administrador por falta de intimação do Termo de Início do Procedimento Fiscal, para que pudesse se manifestar e prestar as informações necessárias. Desta forma, requer a nulidade integral do lançamento, pois no seu entender ocorreu a preterição ao direito de defesa.

Afirma desconhecer a assinatura do AR de f.88, pois o recebedor não é funcionário da empresa ou preposto da mesma. O mesmo teria ocorrido com o termo de intimação de f. 89, ante a assinatura do AR de f. 90.

A fim de amparar sua pretensão, traz o entendimento expresso na Súmula 430, do STJ (“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”). Por esta razão, entende que a responsabilização pessoal somente se aplicaria de forma excepcional, em casos de

excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos , incluindo-se dissolução irregular da sociedade, conforme interpretação do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Entende que tal fato não teria ocorrido neste processo. Compreende que esta desconsideração da personalidade jurídica caracterizou o erro na identificação do sujeito passivo, cabendo a nulidade de todo o lançamento por vício.

Argumenta também que a sujeição passiva por responsabilidade deveria ter sido adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções ou ficções legais, cabendo uma melhor consideração quanto às provas referentes à conduta dolosa do administrador.

Traz também o artigo 50, do Código Civil, e argúi que a desconsideração da personalidade jurídica somente é caracterizada pelo desvio de finalidade ou a confusão patrimonial e, estas somente devem ser aplicadas pelo poder judiciário.

Ao final, conclui requerendo nulidade por preterição ao direito de defesa e por erro na identificação do sujeito passivo:

Nestes termos Emérito Julgador, **requer-se a nulidade do lançamento realizado**, seja pela ausência de intimação do Sr. **SALVADOR DA SILVA COELHO** (responsável solidário) para que pudesse exercer o seu direito de defesa, seja pela usurpação de competência do judiciário pela autoridade administrativa fiscal, seja por claro erro na indicação do 2º Impugnante como sujeito passivo solidário, atropelando-se a personalidade jurídica das empresa envolvida.

Caso não seja este o entendimento de Vossa Senhoria, apenas por amor ao debate passemos a analisar o mérito.

Do mérito.

Restringe a sua inconformidade argumentando que o valor de R\$ 1.648.073,65, correspondente à diferença entre os contratos e as notas fiscais de prestação de serviços, teria sido incorretamente arbitrado pela autoridade fiscal.

Informa que os pagamentos lhe seriam devidos após a finalização de cada etapa da prestação de serviços, aferidos por medições mensais. E, por esta razão, não deveria ter sido considerado o valor global do contrato, mas somente a parte correspondente às medições realizadas e as notas fiscais apresentadas.

Informa que os autos carecem de comprovação através das notas de empenhos correspondentes ao pagamento dos valores contratados, prova de creditamento integral do valor na conta do impugnante ou de intimação junto ao ente municipal para que pudesse comprovar o pagamento integral dos valores contratados.

Segue explanando que o “arbitramento” seria medida excepcional que seria aplicável caso houvesse falhas que impedissem a quantificação do resultado do exercício e que a falta de escrituração dos depósitos bancários ou das contas bancárias não seria suficiente ao arbitramento dos lucros.

Traz o artigo 64 da Lei 9.430, de 1996, para amparar o argumento de que sendo o imposto retido exclusivo de fonte, a responsabilidade e recolhimento seria da fonte pagadora.

Por estes motivos, entende ter ocorrido vício insanável e que caberia o cancelamento das exigências fiscais.

Da qualificação da multa por fraude e sonegação (150%)

Alega que a multa agravada foi realizada sem amparo legal e sem evidências concretas da ocorrência de fraude, pois não teria havido a comprovação do dolo ou da fraude, bem como a consumação do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 1964.

Aduz ainda que a multa tem caráter confiscatório e afronta o princípio da razoabilidade. Traz jurisprudência e requer a redução da multa ao patamar de 20%. (f. 556)

Da responsabilidade solidária do sócio Salvador da Silva Coelho

Mais uma vez retorna à responsabilidade solidária alegando que o procedimento fiscal limitou-se à presunção de que o administrador teria tido conduta fraudulenta, sem provas contundentes nos autos que comprovassem sua intenção dolosa.

A simples alegação de que saques em cifras vultuosas ou contratações questionáveis com entes públicos, combinada com a execução das obras por subempreitadas, não caracterizaria conduta dolosa ou fraudulenta, uma vez que o dolo não se presume, cabendo a autoridade fiscal trazer aos autos provas e não meras suposições.

Repisa o entendimento do STJ (Súmula 430) que a responsabilização do administrador pelos débitos da empresa somente é cabível quando demonstrada a conduta ilícita e, portanto, o mero inadimplemento do tributo não seria suficiente a caracterizar “infração à lei”.

Segue também frisando o seu entendimento de que a imputação de responsabilidade depende de instauração de processo administrativo específico para este fim e que teria ocorrido ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Ao final conclui pela insubsistência ou improcedência do lançamento, total ou parcial, requerendo que seja acolhida a impugnação.

A Impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/FNS, conforme acórdão n. **07-43.239**, de 04 de janeiro de 2019 (e-fls. 608), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTO FISCAL REALIZADO UNICAMENTE COM BASE EM CONTRATOS. AUSÊNCIA DA PROVA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A celebração do contrato de prestação de serviços não materializa a realização do serviço. Na verdade, apenas formaliza a intenção de realizar o serviço. E se a celebração do contrato não materializa a realização do serviço, também não há que se falar em auferimento de receita decorrente da prestação de serviço. Por conseguinte, quanto à parcela da exigência lançada unicamente com base nos contratos, não restou comprovada a ocorrência do fato gerador dos tributos lançados.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO.

A retenção do imposto a título de antecipação do devido nas competências correspondentes não afasta a obrigação do contribuinte de apurar o quantum tributável devido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. SÓCIO ADMINISTRADOR.

Os administradores com poderes de gerência respondem pelo crédito tributário devido pelas pessoas jurídicas quando as obrigações tributárias são resultantes de atos praticados por infração de lei ou ao Estatuto Social.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INTIMAÇÃO QUANTO AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE.

Não é nulo o Termo de Solidariedade pelo fato de o responsável não ter sido intimado no início do procedimento fiscal, quando a condição de responsável solidário somente emerge depois de realizados os exames típicos da atividade fiscal, depois de constatado que o crédito tributário é resultante de atos praticados por infração à lei ou ao Estatuto Social.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não estejam presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Irresignados, os ora Recorrentes apresentam Recurso Voluntário de e-fls. 636, no qual, em linhas gerais, repetem e reafirmam fundamentos já apresentados em sede de impugnação.

Ao final, requerem o provimento do recurso e o cancelamento do débito fiscal reclamado.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

I – ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, cabe registrar que contribuinte e responsável solidário apresentaram Recurso Voluntário de forma conjunta.

Demais disso, conheço do recurso, atesto sua tempestividade e o cumprimento dos demais requisitos de admissibilidade, bem como reconheço a plena competência deste Colegiado para sua apreciação, na forma do art. 43 c/c o art. 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

II - DELIMITAÇÃO DA LIDE

Inicialmente cumpre observar que o Recurso Voluntário apresentado é parcial, tendo por objeto as seguintes matérias:

- nulidade do lançamento, por falta de intimação e motivação legal;
- indispensabilidade de comprovação do dolo para efeito da aplicação da multa qualificada de 150% ao lançamento.

Portanto, a análise do recurso gravitará em torno dessas matérias.

III- PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Conforme relatado, os Recorrentes requerem a nulidade do auto de infração por ausência de motivação, fato que teria cerceado a sua ampla defesa, conforme expresso no artigo 5º, LV, da Constituição Federal.

O artigo 10 do decreto nº 70.235/72 elenca os elementos necessários que deve conter o auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Por simples inspeção visual, verifica-se que o auto de infração (fl.2) é lídimo, porquanto contém todos os elementos exigidos por lei indispensáveis à sua lavratura, quais sejam: Fundamentação, Decisão e Enquadramento Legal, além da descrição detalhada da conduta infracional em relatório fiscal integrante dos autos (fl. 63), o qual, acompanhado de fotos, gráfico de relacionamento e relatório de diligências fiscais, não deixa dúvidas dos motivos da autuação fiscal.

Portanto, penso que a autuação foi devidamente motivada, permitindo ao contribuinte compreender plenamente os fatos e ações infracionais que lhe foram imputados, tanto assim que apresentou farta gama de argumentos na sua impugnação, obtendo, inclusive, provimento parcial na instância de primeiro grau.

Sobre a ausência de intimação do sócio administrador, acolho *in totum* a fundamentação apresentada pela instância *a quo*, adotando-a como razão de decidir, valendo-me do parágrafo 12 do art. 114 da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF), pedindo vênua para reproduzi-la na sequência:

Da preliminar de nulidade do lançamento por ausência de intimação ao sócio administrador

A condição de devedor solidário, via de regra, somente se formaliza no momento da lavratura fiscal e, em relação a ela, quanto aos fatos verificados no procedimento fiscal. Não é razoável exigir-se da fiscalização a intimação de um devedor solidário que, ao tempo do início do procedimento, ainda não se sabe se possuía ou não a responsabilidade solidária.

Salvo hipóteses onde já exista um reconhecimento prévio de uma situação prevista em lei como definidora da responsabilidade solidária, é de se dizer que, em geral, a solidariedade não pode ser de plano determinada, pois isto implicaria indevida precipitação da autoridade fiscal, em flagrante violação à estrutura lógico-normativa da relação jurídico tributária, no sentido de se atribuir a um sujeito, de início, a responsabilidade por fatos geradores em relação aos quais

ainda não se pode determinar a sua responsabilidade pessoal e direta no sentido da solidariedade.

Ademais, a elaboração do Termo de Solidariedade nada mais representa do que a consequência natural dos fatos que ensejaram esta responsabilidade. De nada adiantaria a fiscalização descrever fatos que revelem a responsabilidade solidária, sem documentar esta conclusão.

Quanto às alegações acerca da ausência de ciência do sócio administrador, também não logra êxito a impugnante.

Está claro ter ocorrido a ciência do Sr. Salvador da Silva, seja pelo atendimento à Fiscalização às f. 242, seja por seu procurador devidamente nomeado pelo documento de f. 245, datada de 18.05.2017, seis dias após a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, ocorrido em 12.05.2017, e pelo recebimento pessoal das Intimações de f. 92 e de f. 93/94.

Ademais, não se pode olvidar que o Sr. Salvador está exercendo seu direito de defesa perante este órgão julgador, por meio da impugnação de f. 546/567.

Face ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

IV - MÉRITO

Como relatado, os Recorrentes defendem a redução da multa de ofício qualificada para 20%, apresentando como principal argumento, o fato de que não teria havido a comprovação do dolo para efeito da aplicação da multa qualificada de 150% na autuação.

Conforme transcrito linhas acima, o Recorrente limita-se a reproduzir razões já expostas em sua Impugnação e já analisadas pela instância *a quo*.

Face a esta circunstância e diante do fato de o Recorrente abster-se de enfrentar os argumentos e apontamentos da decisão recorrida, não apresentando novos elementos probantes, decido mantê-la pelos seus próprios fundamentos, valendo-me da autorização prevista no parágrafo 12 do art. 114 da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF).

Dessa forma, peço vênia para colacionar em seguida excertos do voto condutor do acórdão de impugnação.

d) Qualificação da multa por fraude e sonegação (150%)

Quanto à qualificação da multa de ofício ao percentual de 150%, a contribuinte sustenta que não teria ocorrido comprovação de dolo ou fraude, conforme previsão constante dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964. Entende também que o percentual de 150% é excessivo, com caráter confiscatório. Pede redução da multa ao percentual de 20%.

Também neste ponto, tenho que não assiste razão à contribuinte.

A autoridade fiscal entendeu que o sujeito passivo ocultou informações referentes ao fato gerador pelas seguintes razões: (i) apresentar declarações falsas (DCTF e ECF), sem valores ou com valores irrisórios e incompatíveis com a movimentação bancária;

(ii) realizar obras por subempreitada, a fim de ocultar estrutura (patrimônio) e equipamentos na prestação do serviço; (iii) utilizar mecanismos fraudulentos na condução das obras licitadas;

(iv) realizar saques em dinheiro em valores exorbitantes no ano de 2014, a fim de evitar transações bancárias; e (v) não oferecer à fiscalização os blocos de notas originais, bem como não apresentar os arquivos de controles internos das obras executadas.

Pois bem. Entendo que restou comprovada no presente caso a intenção dolosa de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, artigo 71. A situação apresentada mostra claramente a vontade em impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária, seja pela ausência de informações em DCTF e ECF (i), seja pela sua posição de se desincumbir de apresentar os documentos requisitados pelo auditor nº decorrer do procedimento fiscal (v).

Observe novamente a resposta da contribuinte, em 30.05.2017, referente ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, às f. 86/87, sobre a divergência entre os dados constantes na DCTF e ECF e a movimentação bancária no valor de R\$ 14.741.150,46, constatada no ano de 2014 (f. 242):

1. Quanto a movimentação de fato houve conforme levantada por este órgão. Ressaltando que foram cumpridos todos os contratos por parte da empresa as respectivas prefeituras, apenas por desconhecimento e falta de orientação contábil do contador anterior o SR. RONALDO DE SOUSA COSTA, CPF. 570.020.883-00r não foi feita a Contabilidade como também as obrigações acessórias, declarando e informando os valores como também não fazendo a arrecadação dos tributos devidos.

Ora, a fiscalização iniciou em maio de 2017, ou seja, 03 (três) anos se passaram sem que as DCTF fossem entregues e prestadas as informações acerca dos fatos geradores ocorridos no ano de 2014, não sendo crível a alegação de que a falta de orientação contábil do contador fosse empecilho ao cumprimento da obrigação acessória.

E, ainda que assim se entendesse, no decorrer do procedimento fiscal, a contribuinte não poderia se eximir de apresentar os blocos de notas fiscais e registros e planilhas contábeis, sob alegação de que os mesmos não teriam sido encontrados ou que seriam inexistentes, direcionando o auditor-fiscal à Prefeitura para que este buscasse as informações e documentos cuja posse e guarda é de responsabilidade da impugnante.

Aqui se encontram presentes os elementos de consciência e vontade, assumida pela contribuinte, visando atingir um fim específico, ou seja, dificultar e/ou impedir a apuração dos tributos. Configura-se, assim, o “dolo”.

Não há dúvidas de que uma das vias mais consistentes e seguras para demonstração do dolo é aquela vinculada à caracterização do reiteramento da conduta e da significância dos valores subtraídos à tributação. Sim, pois enquanto o reiteramento afasta o erro involuntário, a conduta não intencional, a significância dos valores subtraídos à tributação fornece o objetivo, o motivo para o ato intencionalmente infracional. No caso, deixar de oferecer à tributação o montante recebido pela prestação de serviços em obras licitadas.

Reiteramento e significância, portanto, se complementam na conformação de um quadro no qual as possibilidades de uma conduta infracional não ter sido intencional se reduzem a zero. É assim porque uma conduta reiteradamente infracional à qual não se vislumbra proveito significativo para quem dela se beneficia, desvigor a conclusão da intenção; tanto quanto a falta de reiteramento associada a um ganho significativo, mas isolado no âmbito de um conjunto expressivo de operações, igualmente reduz o grau de certeza que se pode ter quanto à intencionalidade da conduta.

Especificamente, a conduta da contribuinte pode seguramente ser qualificada como dolosa, uma vez que a significativa e reiterada omissão de receitas da pessoa jurídica não pode ser considerada fruto de mero erro. Portanto, os agentes conscientemente deixavam de oferecer receitas ao Fisco federal, e assim agiam motivados pela vontade de deixar de recolher tributos que sabiam serem devidos, evidenciando a ação dolosa.

Portanto, correta a qualificação da multa de ofício em obediência ao disposto no inciso I, do artigo 44, da Lei 4.430, de 1996, por estar configurada a ocorrência da hipótese prevista no artigo 71 da Lei 4.502, de 1964, in verbis:

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;

Nada a reparar nos fundamentos denegatórios do pleito constantes dos excertos supra, exceto no que tange ao percentual da multa qualificada aplicada no lançamento. É que a Lei nº 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, fixando o novo limite de 100% à aplicação da multa de ofício qualificada, na hipótese de ausência de comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150%, aplicado no lançamento. Confira-se:

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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

O advento da novel legislação enseja a aplicação do princípio da retroatividade benigna insculpido no artigo 106, II, “c”, do CTN¹ ao lançamento, devendo o percentual de multa qualificada ser reduzido à 100%, tendo em vista que a Lei nº 14.689/2023 comina penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo de ocorrência do fato gerador tributário.

Nesse quadro, o provimento parcial do recurso para reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100% é medida que se impõe ao colegiado.

Dispositivo

Diante de todo o exposto, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração suscitada e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada a 100%, em face do princípio da retroatividade benigna, da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela Lei nº 14.689/2023, e do art. 14 da mesma Lei.

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva