



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13971.721335/2012-71
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.852 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2014
Matéria Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
Recorrente RC CONTIND COM E CONFECÇÕES LTDA. e RITA CÁSSIA CONTI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO. MULTA AGRAVADA. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS E DO LALUR. LUCRO ARBITRADO.

1. Não cabe o agravamento da multa quando o contribuinte informa que não dispõe de arquivos digitais e do LALUR. A consequência jurídica, nestas situações, é o arbitramento do lucro, como fez a autoridade fiscal. Recurso de Ofício Negado.

RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS E DO LALUR. LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO.

2. É cabível o arbitramento do lucro nas situações em que o contribuinte não dispõe do LALUR ou de outros meios pelos quais a autoridade fiscal possa verificar a apuração do lucro real.

MULTA QUALIFICADA. DIFERENÇA RELEVANTE ENTRE VALOR APURADO EM DIJP E INFORMADO EM DCTF. FATO QUE SE REPETE INÚMERAS VEZES E EM TODOS OS PERÍODOS DE APURAÇÃO. SITUAÇÃO QUE CARACTERIZA O INTUITO DE OCULTAR DA AUTORIDADE FISCAL A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

3. Apesar de constar na DIPJ os valores correspondentes à receita, sem que tivesse sido constatado omissão ou inclusão de despesas inexistentes, o procedimento do contribuinte de informar em DCTF, de forma contínua, em três anos-calendário, valor muito aquém ao que informou na DIPJ, demonstra conduta com o intuito de ocultar da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador.

SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.
NECESSIDADE DE DISTINÇÃO.

4. A solidariedade tributária de que trata as situações previstas no artigo 124, I, do CTN, pressupõe a existência de dois sujeitos passivos praticando conduta lícita, descrita na regra-matriz de incidência tributária. Do fato gerador, nestas situações, decorre a possibilidade do sujeito ativo exigir o pagamento de tributos de qualquer um dos sujeitos que integrou a relação jurídico-tributária.

5. A responsabilidade tributária decorrente das situações previstas no artigo 135 do CTN, está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico-tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado.

6. A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídico-tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação) - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

7. A situação dos autos revela que foi imputado responsabilidade às pessoas indicadas pelo simples fato destas serem sócias da empresa. Não lhes foi imputado nenhuma conduta pessoal contrária aos interesses da empresa, ou ao direito, da qual tivesse decorrido o não pagamento dos tributos lançados. A responsabilidade decorreu do simples fato do não pagamento dos tributos devidos pela empresa. Contudo, tal situação não configura responsabilidade subsidiária de quem não faz parte da relação jurídico-tributária (REsp 1.101.728/SP, decidido na forma do art. 543-C, do CPC).

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir a responsabilização da coobrigada Rita de Cássia Conti. Vencidos, em votações sucessivas: i) os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Carlos Mozart Barreto Vianna que votaram por negar provimento integralmente ao recurso; e ii) o Conselheiro Paulo Roberto Cortez que votou por dar provimento em maior extensão para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moises Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Paulo Roberto Cortez, Carlos Mozart Barreto Vianna, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

No presente caso adoto o relatório do acórdão recorrido, que segue transcrito:

O litígio que se aprecia foi inaugurado por interposição de impugnação, em 20/11/2012 (fl. 749)¹, contra lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa proporcional de 150% e de 225%, além de juros de moratórios (calculados até 28/09/2012). Os valores lançados (exceto juros), que correspondem a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 constam do quadro a seguir.

Resumo – Valores Lançados (exceto juros)

Valores em Reais

TRIBUTO	PRINCIPAL	MULTA PROPORC.	TOTAL
IRPJ	1.196.892,47	2.421.856,16	3.618.748,63
CSLL	585.330,90	1.183.612,68	1.768.943,58
Cofins	1.949.737,40	3.964.802,13	5.914.539,53
PIS/Pasep	416.738,03	846.281,52	1.263.019,55
TOTAL	4.148.698,80	8.416.552,49	12.565.251,29

A ação fiscal estendeu-se de 19/01/2012 a 19/10/2012 e teve como escopo inicial a verificação fiscal do IRPJ e da CSLL relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008. Posteriormente, o procedimento se estendeu ao ano-calendário de 2009. A empresa fiscalizada – pessoa jurídica sediada em Brusque (SC) e atuante no setor têxtil – optou, nos anos-calendário abrangidos pela fiscalização, por apurar o resultado fiscal com base nas regras do Lucro Real Trimestral.

Ao concluir os trabalhos, a autoridade fiscal entendeu necessário lançamento com base nas regras do lucro arbitrado, tendo atuado a contribuinte por insuficiência de recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Apuração segundo as Regras do Arbitramento

Segundo relato da autoridade fiscal (Termo de Verificação Fiscal, folhas 656 a 666), a contribuinte foi repetidamente intimada a apresentar livros contábeis da empresa, assim como dos arquivos magnéticos representativos de seus lançamentos contábeis. Nas intimações a contribuinte foi cientificada de que a não apresentação dos livros contábeis e fiscais teria como consequência o arbitramento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Face à

impossibilidade de acesso aos livros fiscais e contábeis a autoridade fiscal promoveu o lançamento do IRPJ e da CSLL segundo as regras do Lucro Arbitrado. Ademais, lançou também as contribuições para o PIS e a Cofins apurando-as no regime da cumulatividade.

Na apuração da receita conhecida, a autoridade fiscal utilizou as informações constantes dos livros balancetes, do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Federais (DACON) e do Sistema SPED. A autuante informou, ainda, que, dos valores dos tributos apurados de ofício, foram subtraídos aqueles efetivamente confessados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais.

Aplicação de Multa Qualificada e Agravada

Do ponto de vista da autoridade fiscal, restaram caracterizadas as condutas tipificadas com fraude e sonegação, implicando a aplicação da multa qualificada de 150%. Ademais, em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008, a conduta da contribuinte teria subsumido às hipóteses previstas no inciso II do § 2º, do art. 44 da Lei 9.430/96, o que geraria a aplicação de multa no percentual de 225%. Sua percepção foi assim fundamentada (fl. 661/662):

Pode-se notar pelos anexos a este Termo que os valores de tributos confessados pela empresa ficaram muito aquém dos apurados pela fiscalização em praticamente todos os períodos de apuração. A mesma conclusão pode ser tirada das tabelas constantes do Termo de Intimação Fiscal 05, que mostram a enorme diferença entre os tributos apurados pela empresa em comparação com os efetivamente confessados.

Mesmo assim, uma falsa impressão pode ser tirada em relação aos valores confessados de IRPJ e CSLL nos primeiros trimestres de 2007 e 2008. Na verdade, a empresa utilizou-se do estratagema de inserir informações falsas de uma suposta suspensão judicial, revelada posteriormente inexistente, na prática levando a valores a pagar praticamente ínfimos, na casa dos 11 reais. Por outro lado, nas apurações de PIS e COFINS dos anos de 2007 a 2009, a empresa incluiu valores indevidos a deduzir as contribuições a pagar, denominados "outras deduções". Em ambos os casos, a contribuinte foi regularmente intimada a esclarecer e comprovar tais informações, mas em nada esclareceu, ou comprovou.

Associando-se aos fatos citados as ocorrências de declaração simplesmente zerada, é inequívoco que a empresa empregou procedimentos distintos que se orientavam para um fim comum: reduzir, de forma fraudulenta, o montante de impostos devidos. Nem mesmo a ocorrência de valores declarados a maior em março de 2008 pode elidir a verdade constatada acima, pois que, podem ter sido resultado de apuração pela sistemática do lucro real, opção realizada originalmente pela empresa.

Portanto, baseando-se nas provas acostadas aos autos, afasta-se completamente qualquer alegação de que possa ter havido mero erro ou engano por parte da empresa R.C. CONTI pois, conforme se depreende das evidências, durante praticamente todos os meses de 2007 a 2009, de forma reiterada portanto, comprovadamente omitiu-se de confessar a quase totalidade dos tributos federais devidos.

Assim, por todo o acima exposto, cabe à fiscalização aplicar a multa de ofício duplicada para o valor de 150%, pela simples adequação da conduta praticada ao disposto no art. 44 da Lei 9.430/96.

Por outro lado, para os anos de 2007 e 2008, ainda deve ser levado em consideração a afronta ao inciso II do §2º, do art. 44 da Lei 9.430/96:

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a" pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Com efeito, tendo sido intimada pelo Termo de Início e novamente alertada pelo Termo de Intimação 01, a empresa, até o momento, não apresentou os arquivos magnéticos de sua contabilidade dos anos de 2007 e 2008.

É um fato que não permite interpretação diversa da lei, porquanto havia a obrigatoriedade legal da manutenção dos arquivos citados. Também, seria paradoxal eventual alegação de que a fiscalização conseguiu encontrar elementos para o lançamento, não cabendo tal agravamento. Ora, a multa só pode ser agravada em caso de lançamento e a letra da lei não é morta nem inútil, ao contrário, absolutamente clara e mandatária.

Assim, cabe também à fiscalização agravar a multa de ofício duplicada, passando de 150% para 225% , em relação aos débitos apurados dos anos de 2007 e 2008.

Ainda do exposto, como consequência da ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária definido no artigo 1º da Lei 8.137/90, foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, em obediência ao disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010, alterada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011

Solidariedade Passiva

Por fim, entendeu a autoridade autuante ser necessário revestir os sócios administradores da condição de solidários passivos junto à pessoa jurídica autuada. Invoca, para justificar tal imputação, os artigos 124, 128 e 135, todos do Código Tributário Nacional. Na descrição dos fatos que coincidiriam com o pressuposto consequente da norma, afirma o seguinte (fl. 664/65).

No caso em comento, deve ser levada em conta a participação consciente dos sócios RITA DE CÁSSIA CONTI, CPF 386.174.550-04, MILTON CARLOS FLORIANI, CPF 433.211.789-15 e PATRÍCIA CONTI FLORIANI CPF 646.553.770-20, todos com poderes de gestão à época dos fatos geradores, conforme o Contrato Social vigente.

Os sócios-administradores ou atuaram ou tiveram conhecimento de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultaram nas situações que constituíram ou relacionaram-se aos fatos geradores dos tributos sonegados, por omissão.

Os benefícios percebidos pela pessoa física do sócio-administrador são claros no sentido de que os tributos sonegados, indevidamente apropriados pela empresa, contribuíram para seus resultados econômico-financeiros, e por extensão beneficiando os sócios, o que revela o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação".

Além da evidente grave infração à lei tributária, já comentada, ocorreu infração ao artigo 422 do Código Civil:

Art.422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios da probidade e boa fé.

O não agir conforme a boa-fé objetiva pode não impor a intenção de prejudicar, como na boa-fé subjetiva, mas a simples exteriorização de um comportamento ímprobo, egoísta ou reprovável, verificado sob a ótica da moral comunitária, viola um dever anexo ao contrato.

Do exposto, conclui-se que os sócios-administradores RITA DE CÁSSIA CONTI, MILTON CARLOS FLORIANI e PATRÍCIA CONTI FLORIANI são responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído na presente auditoria, nos termos dos art. 124 e 135, da Lei nº. 5.172/66, Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária, para os quais foram dadas ciências aos sócios, e inseridos nos presentes autos, juntamente com cópia dos principais Termos lavrados, de forma a propiciar o exercício da ampla defesa (Termo de Início, Intimação, Auto de Infração e anexos).

DA IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO

Irresignada com a lavratura do auto de infração, a contribuinte apresentou sua discordância com o lançamento realizado pela autoridade fiscal. A impugnação encontra-se assinada por **Rita Cássia Conti**, que à época da ciência dos autos de infração detinha 70% do capital social da empresa e compartilhava com sua única sócia, **Patrícia Conti Floriani**, os poderes de administração da sociedade. Apresenta-se, a seguir, síntese de suas principais alegações.

• Questões Preliminares

Entremeados na exposição do contribuinte, inclusive em suas alegações sobre o mérito, a contribuinte expõe seu entendimento de ter havido irregularidade na prorrogação do

Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Ademais, alega a violação de princípios constitucionais no procedimento de arbitramento do lucro. Os dois temas são a seguir expostos do ponto de vista da impugnante.

Prorrogação Irregular do MPF

Entende a contribuinte que o **Mandado de Procedimento** original que sustentava o procedimento de ofício se extinguiu, sem que se providenciasse a prorrogação com a devida cientificação à empresa fiscalizada. *Verbis* (fls. 754/757, destaques da impugnante):

2.18. *Com todo o respeito, com a devida vênia, o Termo de Intimação Fiscal 05", foi cientificado ao contribuinte em 16/05/2012, ou seja, um dia antes de expirar o prazo concedido para o encerramento do MPF 09.2.04.00-2012-00009-5, que NAS PALAVRAS DO "Termo de Verificação Fiscal", SOMENTE FOI CIENTIFICADO A AUTUADA A CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL EM 29/06/2012.*

2.19. *E, nesse momento paira uma pergunta no ar, por que o visível desconforto do agente fiscal em conceder à partir de 28/03/2012 mais 30 dias para o atendimento de suas indagações pelo contribuinte, tanto que exigiu que as repostas, inclusive em relação ao Termo de Intimação 04 (já respondido), fossem dadas em 10 (dez) dias (corridos) contados à partir de 11/04/2012 (sendo o termo cientificado ao contribuinte em 12/04/2012), se o mesmo sequer teve a dignidade de prorrogar VALIDAMENTE o MPF antes de ele vencer?*

2.20. *Seria o caso de admitir que os prazos do processo administrativo somente são importantes quando aplicados ao contribuinte?*

2.21. *Por que a concessão de um prazo razoável ao contribuinte, que sempre deixou muito clara a dificuldade que enfrentava para o atendimento dos questionamentos fiscais, em especial pela perda de informações contábeis em seu sistema de processamento de dados, o que sempre foi do conhecimento do r. agente fiscal, para que este pudesse apresentar em condições melhores, mais apuradas os dados requeridos, se como se observa nos autos, MUITO TEMPO DEPOIS de expirado o prazo para a finalização do MPF ele foi IRREGULARMENTE prorrogado, visto que não se pode prorrogar algo vencido, pela mesma razão que não se pode ressuscitar os mortos.*

2.22. *A prática de tratar com desdém os prazos impostos aos agentes do ente político, é bem visível em qualquer consulta pública que se faça no site da RFB - Receita Federal do Brasil, tanto que consta como "MPF prorrogado até 14 de setembro de 2012" e "MPF prorrogado até 11 de janeiro de 2013".*

2.23. *A propósito, os resultados da fiscalização, mormente os Autos de Infração, foram cientificados ao contribuinte em 19/10/2012, pelo que, ainda que se admitisse como viável a prorrogação do MPF "cientificada" em 29/06/2012, é ABSOLUTAMENTE LIVRE DE CONTROVÉRSIA que, no momento em que o TVF e os Autos de Infração foram cientificados ao contribuinte, já se teria a SEGUNDA PRORROGAÇÃO IRREGULAR, ao ponto de essa, de forma descarada, já nem ser mais objeto da ciência do interessado.*

2.24. *Causou surpresa, a postura do agente fiscal que, em dado momento parecia empenhado em buscar a maior celeridade possível, ao ponto de limitar o tempo requerido pelo contribuinte para lhe fornecer as respostas e, ainda assim, TODAS AS INTIMAÇÕES FORAM RESPONDIDAS pelo contribuinte, sendo que o agente fiscal em dado momento resolveu lançar mão de um "Termo de Constatação Fiscal", que, com todo o respeito, só serviu para expor o fato de que o ilustre agente não havia lido a resposta ao "Termo de Intimação Fiscal 04" e, para forçar o contribuinte a apresentar dados que ele NÃO DETINHA, num prazo que lhe se havia informado, impraticável de dez dias, limitando a possibilidade oferecer esclarecimentos aos fatos pelo contribuinte, DENTRO DO PRAZO LEGAL DO MPF, ao passo que o agente se deu ao desfrute de prorrogar IRREGULARMENTE o MPF, cientificando o Contribuinte em [sic] segundo seu relatório em 29/06/2012 para 14/09/2012 e, novamente prorrogando 11/01/2013.*

[...]

2.31. *Já se sintetizou alhures os motivos pelos quais se reputa a autuação notificada cabalmente nula, em especial por ter sido lavrada após o MPF original estar vencido e irregularmente prorrogado e, novamente prorrogado, desta feita sem sequer levar ao conhecimento da interessada, ainda que intempestivamente, o que para agentes fiscais "tão diligentes" em relação aos prazos exíguos concedidos para que o contribuinte esclarecesse os fatos, chama a atenção de forma negativa.*

Com relação ao tema específico da regularidade da prorrogação do MPF, a impugnante, ao apresentar seus pedidos, requer a nulidade do processo administrativo nos seguintes termos:

1 - reconhecendo-se as preliminares levantadas no sentido da nulidade do processo administrativo instaurado, teve seu MPF irregularmente prorrogado com ciência ao interessado após o seu vencimento (em 29/06/2012) prorrogando o prazo para o encerramento para 14/09/2012 e, numa segunda suposta prorrogação NÃO FORMALIZADA E/OU CIENTIFICADA ao contribuinte, onde se indica IRREGULARMENTE como prorrogado o prazo para o encerramento até 11/01/2013, sendo que a ciência das autuações foi dada ao contribuinte em 19/10/2012;

Ofensa a Princípios Constitucionais

No item III de sua impugnação (da Apreciação da Aplicação ou Não De Dispositivos Legais Sob o Prisma de sua Validade ou Invalidez Perante a Constituição Federal em Sede Processo Administrativo Fiscal) a contribuinte sustenta a tese de que, na fase administrativa do contencioso, caberia, sim, a apreciação de alegações quanto à constitucionalidade de dispositivo legal.

Já no item IV (do Confisco da Renda Objeto da Notificação Fiscal Ora Atacada), em continuidade ao item anterior, alega que o lançamento de ofício na modalidade do lucro arbitrado, com os demais acréscimos legais, mostra-se contrário aos cânones constitucionais, dado seu caráter confiscatório. Assim se expressa (fl. 761)

4.1. Não bastassem todas as irregularidades, vícios e ilegitimidades da cobrança combatida que vem se explanando ao longo desta impugnação, resta alertar, ainda, que a exigência tributária resistida é cabalmente

infensa ao direito constitucional de propriedade e à sua mais expressiva proteção de vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios (CF/88, arts. 5º, XXII, e 150, IV).

[...]

4.8. Assim sendo, acaso todos os argumentos retro expendidos caiam por terra, o que não se acredita chegue a ocorrer, para que a pretensão fiscal tome as rédeas do que é legitimamente permitido pelo nosso ordenamento jurídico e não venha a implicar no vedado efeito confiscatório dos valores tributados, importa reduzir-se os acréscimos legais sobre ela incidentes, a fim de adequá-los aos limites da razoabilidade e da tolerância, senão vejamos.

Já no item V, em que refuta especificamente a aplicação da multa qualificada e da multa agravada, volta a invocar violação de princípios constitucionais.

5.2. Contudo, impõe-se notar que, da maneira como cobrada, assume a multa aplicada feições confiscatórias, eis que exigida sob percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), chegando-se a aplicar até mesmo 225% do valor do débito, à partir de evidente descompasso entre os fatos dos autos e a pretensão fiscal, o que é de todo modo extorsivo, ferindo de morte o artigo 150, inciso IV, de nossa Carta Magna.

• Alegações quanto ao Mérito

Nas questões de mérito, a impugnante ataca os seguintes pontos do lançamento fiscal: (i) a determinação da matéria tributável pelo regime de tributação do lucro arbitrado, ao invés do lucro real, (ii) a aplicação da multa qualificada de 150% sem a efetiva comprovação da presença de conduta dolosa e (iii) a aplicação da multa agravada de 225%, por inexistência dos pressupostos fáticos a sustentá-la. A seguir, seus principais argumentos.

Irregularidades no Arbitramento do Lucro

A impugnante manifesta seu estranhamento pelo fato de a autoridade – em relação ao ano-calendário de 2007 – ter, concomitantemente, desacreditado sua escrituração fiscal e utilizado elementos dessa mesma escrituração na determinação do lucro arbitrado. No caso do ano-calendário de 2008, a incoerência teria sido similar, porém, nesse caso foram utilizadas as informações declaradas no Dacon. *In verbis*:

1.8. Nesse momento é necessário esclarecer por que o "Lucro Real" apurado em 2007 foi desqualificado e, partiu-se para a apuração do "Lucro Arbitrado", por suposta insubsistência dos dados contábeis e, em seguida o agente fiscal, conforme fica EVIDENTE na fl. 04/10 do TVF - Termo de Verificação Fiscal, se utiliza DOS MESMOS DADOS E VALORES EXTRAÍDOS DOS "LIVROS BALANCETE.

1.9. Com todo o respeito, novamente rogando por vênia, nos parece no mínimo pouco ortodoxo o r. agente fiscal, num primeiro momento desqualificar a apuração a opção do contribuinte em tributar seus resultados com base no "Lucro Real", por deficiência em suas informações contábeis, e aí por óbvio, essa deficiência DEVE se estender ao conteúdo dos "balanços/balancetes" mensais apresentados e, no momento seguinte, SE UTILIZAR DESTA INFORMAÇÃO CONTÁBIL, que em tese, não seria

merecedora de fé, e se assim não for, descabe qualquer possibilidade de arbitramento.

1.10. Em outras palavras, o agente fiscal não considerou idônea as informações contábeis disponíveis, para a opção do contribuinte pelo Lucro Real, inobstante, SE UTILIZOU DOS MESMOS DADOS CONTÁBEIS para lastrear seu arbitramento.

1.11. Nesse ponto há contradição óbvia:

a) se a informação dos balancetes apresentados é merecedora de fé, e por isso foi utilizada pelo agente fiscal, isso socorre sua base de cálculo, porém, fulmina o seu arbitramento, pois, se a informação contábil contida nos balancetes apresentados foi merecedora de fé, NÃO poderia ser desqualificada a apuração pelo Lucro Real a partir dos mesmos balancetes;

b) se a informação dos balancetes apresentados não é merecedora de fé, e esse é o pressuposto aqui, tanto que ensejou a desqualificação da opção e da apuração do lucro real feita pelo contribuinte, porque serviu de base para o cálculo do Arbitramento do Lucro pelo agente fiscal?

1.12. Em relação ao ano-calendário de 2008, a contradição também existe, só que em relação a este ano-calendário os dados foram extraídos do "DACON", ou seja, ainda são exatamente os mesmos valores apresentados pelo contribuinte, logo, se são indignos de fé, ao ponto de supostamente estarem a caracterizar a ocorrência de fraude, porque os mesmos valores foram utilizados pelo agente fiscal como base de cálculo em seus levantamentos?

Ao sintetizar seus pedidos, em relação à utilização do regime do lucro arbitrado para determinar o *quantum* devido, requer o seguinte:

II - sucessivamente, no mérito sejam os autos de infração combatidos cancelados, a vista da demonstração retro-expendida no sentido de que diante do fato de que, se os dados contábeis apresentados foram desqualificados ao ponto de serem promovidos os arbitramentos, estes não poderiam se valer dos mesmos dados contábeis apresentados pelo contribuinte, em especial e principalmente em 2007, quando indica claramente serem os mesmos dados extraídos dos "balancetes" daquele ano-calendário.

Inaplicabilidade da Multa Qualificada de 150%

Face à exigência da multa de ofício qualificada de 150%, a impugnante manifesta sua discordância quanto à interpretação dos fatos, conforme registrado pela autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal. Assume, explicitamente, a não-conformidade de seus registros contábeis e fiscais, porém, atribuindo-lhe à negligência ou desídia, mas sem abrigar elemento doloso. Sustenta, também, que não foram apresentadas provas da conduta dolosa que lhe é atribuída.

Quando expõe o item II (dos Pressupostos Fáticos e Jurídicos do Procedimento Fiscal), manifesta o seguinte (fl. 753/754, destaques da impugnante):

2.26. E, para surpresa geral, em completo desapego com os fatos dos autos, onde frise-se, NADA deixou de ser esclarecido/respondido ao agente fiscal com os elementos disponíveis, sendo absolutamente livre de controvérsia que não houve qualquer tipo de constrangimento, limitação de alcance ou embaraço ao trabalho do r. agente fiscal, após aplicar o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530 do RIR/99, por não terem sido apresentados os livros diário, razão e Lalur referentes 2007 e 2008, propõe o ilustre agente, o agravamento das multas para 225% nos termos do art. 44, § 2o, inciso II, da Lei 9.430/96, por que "a empresa, até o momento, não apresentou os arquivos magnéticos de sua contabilidade dos anos de 2007 e 2008".

2.27. Por obséquio, cabe salientar que a contribuinte impugnante não tinha como contestar, antes de receber a autuação fiscal, até por que simplesmente não tinha conhecimento alegações do ilustre agente fiscal mas, com todo o respeito, com a devida vênia, devem ser afastadas, no que tange ao agravamento das multas POR AUSÊNCIA DE PROVAS de qualquer conduta descrita nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64 e, no que tange proposto agravamento para 225%, simplesmente pela mais absoluta AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LÓGICO.

2.28. Ora, se o motivo para o arbitramento proposto para os anos de 2007 2008 foi que, não foram apresentados os livros Diário, Razão e Lalur, que estribariam a opção do contribuinte ao Lucro Real, e sendo o Lucro Arbitrado, nas palavras do agente fiscal, "apenas uma modalidade de apuração dos tributos que decorre da falta, pelo contribuinte, de apresentação de livros e documentos necessários à verificação fiscal", como pretende o mesmo agente fiscal aplicar uma penalidade/agravamento de penalidade pela não entrega desses livros "Diário", "Razão", "Lalur" dos anos-calendário de 2007 e 2008 se, como é de conhecimento público, os optantes pelo LUCRO PRESUMIDO E PELO LUCRO ARBITRADO, para fins fiscais, estão dispensados de escrituração contábil?

Mais à frente, já em tópico específico sobre os acréscimos legais (V – dos Acréscimos Legais), volta à carga, entremeando sua argumentação com citações a julgados que, a seu ver, sustentam semelhante ponto de vista (fl.764/774, destaques do impugnante):

5.6. Cumpre destacar que, no caso dos autos, a autuada poderia ser qualificada como "desorganizada", sua documentação contábil poderia ser taxada de "bagunçada", seus registros contábeis dos anos-calendário de 2007 a 2009 realmente continham grande quantidade de desacertos mas, daí para lhe ser imputadas condutas delitivas INOCORRIDAS, das mais graves em se tratando de aplicação de multas, aí já é demais.

5.8. Esse contribuinte, admitindo-se por hipótese, que tenha cometido erros, falhas ou omissões em sua escrituração contábil, na verdade, sua falha ocorreu na ausência de um cuidado maior na guarda dos livros contábeis e, na ausência de um cuidado maior com a base de dados de seus sistemas de processamento de dados, cuja integridade das informações restaram prejudicadas, não deixou de prestar qualquer esclarecimento aos agentes fiscais, inclusive esclarecendo desde o primeiro contato que tinha imensas dificuldades em recuperar os dados requeridos, justamente por conta de uma "transição" administrativa traumática e, de não ter confiabilidade nos dados e livros contábeis do período fiscalizado.

5.9. Em nenhum momento esse contribuinte tentou induzir a fiscalização ao erro ou, por sua ação ou omissão tenha deixado de atender aos r. agentes fiscais, naquilo em que foi possível, diante do quadro de desordem de seus arquivos contábeis.

5.10. Notadamente, o fato de seus livros "Diário", "Razão" e "Lalur" terem se perdido e, diante do fato de lhe restar uma base de dados corrompida, de onde não foi possível recompor a escrituração contábil de 2007 a 2008, poderia até ensejar a aplicação da sistemática do Lucro Arbitrado, entretanto, uma vez que são estas as razões que estariam a estribar a aplicação do lucro arbitrado, NÃO PODE ser exigido em relação a esse mesmo período, a apresentação de arquivos e registros contábeis, tendo em mira que a adoção do lucro arbitrado EXCLUI a obrigatoriedade da escrituração contábil e, por óbvio, se o contribuinte está excluído da obrigatoriedade de escrituração entre 2007 e 2009 por força da própria atuação, NÃO PODE ser punido pela não entrega (daquilo que não dispõem) de dados inexigíveis aos tributados pelo Lucro Arbitrado.

5.11. Todavia, mesmo que se entenda como aplicável o lucro arbitrado e, aplicável uma multa (razoável e compatível com a falta), ainda que se decida por não ser aplicável o percentual de 30%, conforme arbitrado pelo STF no julgado anteriormente citado, é de se notar que o percentual de 150% para o ano-calendário de 2009 e de 225%, exigido para os anos-calendário de 2007 e 2008, da contribuinte-impugnante não são devidos, haja vista a necessidade do correto enquadramento da multa a ser cobrada aos termos da lei, e um mínimo de razoabilidade e proporcionalidade.

5.14. Percebe-se, portanto, que condição sine qua non para a imposição da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) concebida no comentado art. 44, da Lei nº 9.430/96, é a verificação de ter o contribuinte cometido alguma das infrações previstas nos arts. 71 a 73, da Lei nº 9.430/96, quais sejam, sonegação, fraude ou conluio.

5.15. Entretanto, como da própria leitura dos dispositivos em questão se pode facilmente perceber, todas as condutas neles descritas somente se podem ter como efetivamente ocorridas nos casos em que se observe ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte no intuito de encobrir o surgimento da obrigação tributária.

5.16. Nesse sentido, para a atribuição da multa de ofício do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é imprescindível a prova da prática dolosa dos crimes de sonegação, fraude e/ou conluio, eis que o dolo é elemento ínsito a essas condutas, sendo certo que o dolo não se presume, se prova. Portanto, ainda que se admita a exigência da obrigação principal com base em simples indícios e presunções, inconcebível será a imposição da multa de ofício de 150%, visto que esse patamar somente se apresenta aplicável no caso da demonstração da conduta dolosa do contribuinte, o que, de acordo com tudo quanto acima restou amplamente demonstrado, resta evidente não ter ocorrido no caso em tela.

5.17. Assim, não poderá eventual multa de ofício que venha a ser aplicada sobre os débitos ora discutidos ultrapassar o patamar de 75% da cobrança pretendida, sob pena de violação aos próprios mandamentos da sempre mencionada Lei nº 9.430/96, uma vez que não restou comprovado nos autos que a empresa tenha agido com qualquer intento doloso ou fraudulento.

5.18. O CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversos julgados e, desde a muito tempo, impõe a interpretação restritiva ao art. 44, da Lei 9.430/96 e, exige a demonstração inequívoca da existência de DOLO, nos seguintes termos:

[citam-se ementas de julgados daquele tribunal administrativo]

5.19. Notadamente, a autuada apurou seus resultados conforme a sistemática do Lucro Real e, tanto no que tange aos registros contábeis, quanto em relação ao cumprimento de obrigações acessórias, muitas falhas e erros de procedimento foram cometidas, entretanto, com todo o respeito, com a devida vênia, o fato de "que os valores de tributos confessados pela empresa ficaram muito aquém dos apurados pela fiscalização em praticamente todos os períodos de apuração" NÃO SÃO PROVAS DA OCORRÊNCIA DE FRAUDE E/OU DA OCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO FISCAL.

...

5.23. Infelizmente, o ilustre r. agente fiscal extrapola suas prerrogativas, quando renuncia o seu poder/dever de apurar os fatos para tentar estribar a fundamentação de seus atos, em percepções visivelmente pessoais e desprovidas de consistência probante, dentre outros momentos quando afirma:

"Mesmo assim, uma falsa impressão pode ser tida em relação a valores confessados de IRPJ e CSLL nos primeiros trimestres de 2007 e 2008. Na verdade, a empresa utilizou-se do estratagema de inserir informações falsas de uma suposta suspensão judicial, revelada posteriormente inexistente, na prática legando a valores a pagar praticamente ínfimos, na casa dos 11 reais. Por outro lado, nas apurações de PIS e COFINS dos anos de 2007 a 2009, a empresa incluiu valores indevidos a deduzir contribuições a pagar, denominados "outras deduções". Em ambos os casos, a contribuinte foi regularmente Intimada a esclarecer e comprovar tais informações, mas em nada esclareceu ou comprovou"

5.24. Com todo o respeito, com nova concessão de vênia, tal amontoado de informações desconexas NÃO pode ser tomado como "prova" de NADA!

5.25. Esse contribuinte vinha, bem ou mal, apurando seus resultados pela sistemática do "Lucro Real" e, até mesmo um leigo sabe que, não se pode comparar a apuração de IRPJ e CSLL "Com Base no Lucro Real", com a apuração desse tributo e dessa contribuição feita com base na "presunção de um lucro", como é o caso do Lucro Arbitrado.

5.26. Assim, beira a insensatez afirmar que o simples e isolado fato de os valores declarados de IRPJ e CSLL, apurados pelo contribuinte pelo Lucro Real, serem MUITO menores que aqueles apurados pelo fisco, com base no Lucro Arbitrado, seria "prova" de conduta que pudesse ser imputada a "fraude" ou "sonegação fiscal" por parte da autuada.

5.27. Por óbvio, por exemplo, em relação ao terceiro e quarto trimestres de 2007, ao declarar em DCTF o valor devido como sendo "Zero", o contribuinte referia-se a apuração de "prejuízo fiscal" e "base de cálculo negativa de CSLL" naqueles trimestres. A comprovação desse fato restou

virtualmente impossível pela instabilidade de sua base de dados e, pelo arbitramento dos resultados pelo fisco, mas daí para o ilustre agente fiscal tentar induzir aos incautos de que esse fato isoladamente estaria a caracterizar a existência de "fraude" ou "sonegação fiscal", existe não só um exagero, existe UM ABISMO entre uma coisa e outra.

5.28. Esse fato se repetiu em diversos trimestres, sendo a tentativa do agente em travestir essas ocorrências como sendo indicativas da ocorrência de fraude ou sonegação fiscal, decorre da CONFUSÃO do agente que, ignora o evidente fato de que uma empresa que tenha de fato uma rentabilidade baixa (com prejuízos em alguns períodos), pode e via de regra terá, um imposto de renda e uma CSLL MUITO maior se presumido um lucro, quando esta estiver com prejuízo ou baixa rentabilidade sazonal.

5.29. Novamente rogando por vênia, nos parece oportuno assentar que não há de ser por ERRO DE JULGAMENTO ou interpretação equivocada de fatos notórios do dia a dia, que a este contribuinte será imputada uma conduta delitativa que NUNCA OCORREU.

...

5.31. Cumpre asseverar que muitas vezes informações erradas em DCTF são apresentadas pelos contribuintes e, posteriormente, de posse de informações depuradas, depois de refeitos cálculos, essas informações são devidamente consertadas e, no caso concreto, provavelmente em muitas dessas informações descritas como incorretas, isso foi o que ocorreu. Além do que, foram inseridas informações erradas quanto a uma "suspensão judicial".

5.32. Esse procedimento de fato não estava correto nas informações em DCTF mas, nem de longe são delineadores de conduta delitativa - imprudente talvez -seguramente decorrente de desconhecimento de causa, ou seja, o contribuinte nesses casos DE FATO ingressou em juízo e, informou a "suspensão" de forma indevida, visto que não obteve a liminar, entretanto, vejamos o caso do processo 2007.72.05.000794-5, referente a discussão do "alargamento da base de cálculo da COFINS", que transitou em julgado em favor da autuada em 15/08/2012.

5.33. Diante disso, há que se ter em conta que a compensação indicada de forma errada como sendo "suspensão da exigibilidade", ou a indicação como "outros créditos", por mais errada que seja e, portanto, diante dos termos da legislação aplicável, passível de serem cobrados os aludidos valores com acréscimos legais, o reconhecimento EM JUÍZO de que o direito pleiteado, total ou parcialmente, lhe era de direito, fragiliza a argumentação de que seriam informações cujo propósito seria o recolhimento de valores ínfimos de PIS e COFINS.

5.34. Quando o ilustre agente fiscal afirma, como parte de sua construção no sentido de que essa contribuinte teria deliberadamente distorcido suas informações, o que não ocorreu, de que "a contribuinte foi regularmente intimada a esclarecer e comprovar tais informações, mas em nada esclareceu ou comprovou", é importante destacar que o contribuinte apresentou resposta detalhada ao "Termo de Intimação 05", com as informações disponíveis e conhecidas, sendo ali descrito com clareza solar que as informações prestadas em DCTF sobre "suspensões" o foram de forma errada.

5.35. *Importante destacar que o agente fiscal questiona o processo 2005267840, Vara 9, Brusque - SC e questiona também o de número 20077205001/84-75, Vara 2 Blumenau- SC, ao que o contribuinte respondeu, de forma precisa e clara:*

"Cumpre destacar que o número de processo informado no Termo de Intimação Fiscal 05, como sendo "2005267840 Vara 9 Brusque/SC, não é um número de processo reconhecível, nem tão pouco, seria deste contribuinte, já o de número 200 7720500J/84-75 Vara 2 Blumenau/SC, provavelmente seja o 'Mandado de Segurança 2007.72.05.00184 7-5(SC) - 0001847-60.2007.404.7205', sem liminar ou antecipação de tutela (TRF4)"

5.36. *Diante do trecho citado, extraído da resposta ao "Termo de Intimação Fiscal 05", vale a pena refletir a extensão do que seria qualificável como um erro pois, quando as informações foram prestadas (e desde o início da ação fiscal) reconhecidas como erradas pelo contribuinte, estas foram descritas pelo fisco como indicativo claro de fraude/sonegação, ao passo que quando o fisco se "confunde" e apresenta dados/informações erradas ou truncadas, aí tudo Ok - todo erro é escusável - erro faz parte da atividade humana.*

5.37. *Pois bem, até prova em contrário e NADA FOI PROVADO NESSE SENTIDO NOS AUTOS, os erros, falhas e omissões contidos nas apurações fiscais e apresentações de obrigações acessórias, NÃO SE PRESTAM para caracterizar a ocorrência de Dolo ou Fraude, nem permitem concluir que houve sonegação fiscal.*

Solidariedade Passiva dos Sócios Administradores

A impugnante também insurge-se contra indicação dos sócios que detinham poderes de administração à época dos fatos geradores de que cuida os autos de infração como responsáveis solidários pelos créditos tributários. Afirma não haver elementos probantes da conduta delitativa e que a autoridade fiscal baseia-se unicamente em retórica, sem apresentar elementos probantes. Tampouco haveria provas de que os sócios-administradores teriam tido algum tipo de benefício, conforme afirmado pela autuante. Assim manifesta sua inconformidade (fl. 776):

6.8. Reprovável a prática reiterada demonstrada no relatório de "Termo de Verificação Fiscal - TVF", onde com todo o respeito, com a necessária nova concessão de vênias, o agente fiscal usa e abusa de acusar a autuada e seus administradores de condutas delitivas sem PROVAR ABSOLUTAMENTE NADA, para em seguida lançar verdadeira "pérolas" como por exemplo: [reproduz trecho do TVF.

Após replicar trecho do Termo de Verificação Fiscal –no qual se afirma que, com base nas provas e evidência trazidos aos autos, deveria ser afastada a hipótese de erro ou engano por parte da contribuinte – enumera os seguintes questionamentos (fl. 776):

- a) *Baseado em que provas?*
- b) *Se existem provas das alegações fiscais, por que não foram apresentadas?*
- c) *Quais as evidências de que esse contribuinte de fato tivesse se omitido de informar os tributos federais devidos?*

d) *Quando se afirma "comprovadamente", o que exatamente estaria a estribar tais comprovações nos autos, pois documentos nesse sentido" não foram localizados?*

e) *Por que as informações prestadas de forma reconhecidamente errada pelo contribuinte não são mero "erro" ou "engano"?*

Já na apresentação dos pedidos faz a seguinte referência direta à questão da solidariedade passiva, requerendo:

IV - sucessivamente, ainda, que seja reconhecida a inexistência de qualquer elemento de prova, que possa atestar a existência de conduta qualificável como crime contra a ordem tributária nos termos do art.7, da Lei 8.137/90, reconhecendo também como inócua a suposta solidariedade, que se procurou aplicar aos sócios Rita de Cássia Conti, Milton Carlos Floriani e Patricia Conti Floriani

Por fim, acrescente esse último requerimento aos seus pedidos:

V - sucessivamente ainda, que seja sobrestado qualquer andamento na(s) representação(ões) para fins penais, vinculadas ao presente processo, determinando-se seu definitivo arquivamento, assim que restar definitivamente decidido neste processo a inexistência de conduta capaz de ensejar a qualificação das multas e, reconhecida a inexistência "em tese, de crime contra a ordem tributária.

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 780 e seguintes, afastou o agravamento da multa, mantendo o lançamento em relação aos demais aspectos.

Da decisão acima referida a referida a parte interessada foi intimada em 05/06/2013 (fl. 823) e em 05/07/2013 protocolizou o recurso de fls. 827 e seguintes em que

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

Nos termos do artigo 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, nos casos em que exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício. No caso concreto, diante do montante exonerado pela DRJ, merece ser conhecido o recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário o mesmo encontra-se previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, é tempestivo, encontra-se devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima que pretende ver a decisão da DRJ reformada. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Inicialmente, objetivando delimitar os limites da controvérsia a ser examinada neste julgamento, observo que as pessoas em relação às quais foi imputada responsabilidade solidária não apresentaram impugnação nem recurso. No entanto, a defesa da empresa foi assinada por Rita Cássia Conti e faz referência expressa à responsabilidade imputada a esta sócia. Na visão deste relator, não se pode confundir a personalidade jurídica da empresa com a de seus sócios, razão pela qual tenho entendimento pessoal de inexistência de defesa por parte de Rita Cássia Conti. Contudo, não é este o entendimento dos demais membros do Colegiado que entendem que nos casos em que a empresa apresenta impugnação refutando o crédito tributário e também a imputação de responsabilidade a sócio, se esta impugnação for subscrita pelo sócio a quem se imputou responsabilidade tributária, há que ser compreendida como exercício do direito de defesa tanto pela empresa quanto pelo sócio. Neste cenário, ressaltando meu ponto de vista e dado ao fato de que o recurso adotou o mesmo procedimento da impugnação, tenho que o recurso deve ser compreendido como sendo da empresa e da corresponsável Rita Cássia Conti.

Oportuno observar que a posição do Colegiado na situação acima relatada somente se aplica quando a pessoa a quem se lhe imputou responsabilidade pelo crédito é quem subscreve o recurso, ainda que interposto em nome da empresa, mas que contesta, também, a responsabilidade tributária imputada ao subscritor da impugnação ou recurso.

Em síntese, a matéria deste processo, no que diz respeito ao recurso de ofício, envolve a questão da multa agravada por não ter a contribuinte apresentado a documentação necessária à apuração do lucro real.

No que diz respeito ao recurso voluntário a matéria contempla os seguintes pontos:

I) Que os autos apontam com precisão e clareza que não houve omissão de receita e tampouco situação que justificasse a qualificação e o agravamento da multa aplicada (fl. 830);

II) O lucro real apurado em 2007 foi desqualificado por supostas inconsistências nos registros contábeis, no entanto a autoridade fiscal utiliza-se destes mesmos dados (Balancete em 2007, Dacon em 2008 e Sped em 2009), para arbitrar o lucro;

III) Que não houve qualquer diligência pela autoridade fiscal para aferir os valores de custos e/ou despesas constante dos balancetes;

IV) Que o agente fiscal considerou inidônea as informações contábeis disponíveis para apurar o lucro, inobstante considerou os mesmos para arbitrá-lo;

V) inexistência, nos autos, de situações que justifique a qualificação da multa.

VI) Inexistência de situação que justifique a imputação de responsabilidade aos sócios pelo crédito tributário.

Início o exame da matéria pelo recurso de ofício.

I - Do recurso de ofício

Pelo que se extrai do TVF (fl. 662), para os anos-calendário de 2007 e 2008 a recorrente foi intimada para apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os artigos 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 2.218, bem como a documentação técnica de que trata o artigo 38, alínea "c", da citada Lei, com as modificações introduzidas pela Lei 11.488, de 2007. Desta forma, por não ter apresentado os arquivos magnéticos aqui referidos, a autoridade fiscal agravou a multa aplicada, agravamento este que resultou afastado pela decisão recorrida com base nos seguintes fundamentos:

"Embora de fato a fiscalizada, por ocasião do procedimento fiscal, não tenha apresentado os arquivos magnéticos – ou uma justificativa razoável para tal omissão – os demais elementos apresentados mostraram-se suficientes para a determinação da matéria tributável, conforme se depreende da transcrição dos excertos do Termo de Intimação Fiscal 02. Naquele momento, a autoridade fiscal já apresenta os montantes que, a seu juízo, se constituiriam a base imponível dos tributos federais, solicitando, inclusive, manifestação da fiscalizada sobre sua concordância ou não com os valores apresentados."

"O que se infere do fluxo de intimações e respostas posteriores é que, a partir do recebimento dos documentos encaminhados em atendimento ao TIF 01, o agente fiscal já conseguiu estabelecer uma linha de atuação em que os arquivos magnéticos – se tanto – serviriam com elemento adicional para referendar uma base de cálculo já contida nos Livros Balancetes, nas Dacon e nos registros fiscais relativos ao ICMS. Reforça esse entendimento, o fato de, nas sucessivas intimações (TIF 3, 4, 5 e 6) não ter havido nova reintimação com respeito a esse quesito específico (arquivos magnéticos)."

"Portanto, não considero que a conduta da fiscalizada corresponda aos pressupostos legais necessários ao agravamento da multa de ofício conforme previsto no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996. De se afastar, pois, a exigência da multa no que exceder os 150% correspondentes à multa qualificada."

No momento que a autoridade fiscal já dispunha dos elementos necessários para analisar a situação da empresa, tendo esta, em situação anterior, conforme asseverado em outra do acórdão recorrido, "esclarecido que não estavam sendo entregues seus livros diário e razão, em virtude de não estar localizando as versões impressas dos mesmos e, de que sua base de dados contábeis "magnéticos" estar seriamente corrompida, o que estava inviabilizando e/ou tornando

morosa a obtenção de informações confiáveis referentes aos anos-calendário de 2007 a 2009", não há como afirmar que a empresa estava adotando procedimento deliberado com o intuito de causar embaraço à fiscalização.

Ademais, penalidade prevista para infração ao disposto no artigo 11 da Lei nº 8.212, de 1992, está contida no artigo seguinte, sendo incabível o agravamento com base no artigo 44, § 2º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, nas hipóteses em que o contribuinte informa que não dispõe de tais arquivos, como se deu no caso concreto.

Com tais fundamentos e, também, pelas demais razões de decidir contidas no acórdão recorrido, aqui também consideradas como razões de decidir, nego provimento ao recurso de ofício.

II - Do recurso voluntário da Empresa fiscalizada

Confrontando a receita declarada na FICHA 06A, de cada um dos trimestres fiscalizados, com os valores adotados pela autoridade fiscal para efeito de base de cálculo, observo que eles se equivalem. Vejamos os exemplos relacionados ao ano-calendário de 2007:

Discriminação	1º Trimestre Valor
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	0,00
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.	0,00
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	5.765.996,11
Discriminação	2º Trimestre Valor
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	0,00
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.	0,00
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	7.240.435,98
Discriminação	3º Trimestre Valor
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	0,00
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.	0,00
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	7.467.996,90
Discriminação	4º Trimestre Valor
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	0,00
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.	0,00
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	8.559.086,11

Quando se examina a base de cálculo indicada em cada um dos períodos fiscalizados, verifica-se que a autoridade fiscal partiu dos valores indicados na DIPJ e "Livro Balancete que registra as vendas", do qual subtraiu as devoluções. O confronto das planilhas abaixo com o auto de infração demonstram, com precisão, a situação aqui referida:

Imposto sobre Receita da Atividade				
Trimestre	Moeda	Multa (%)		
Descrição Ativ.		Valor Apurado	Coefficiente (%)	Lucro Arbitrado
1	R\$	225,00		
VENDA PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA		5.673.005,65	9,60	544.608,54
2	R\$	225,00		
VENDA PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA		6.941.431,66	9,60	666.377,44

VENDA PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA	6.941.431,66	9,60	666.377,44
3 R\$	225,00		
VENDA PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA	7.145.733,63	9,60	685.990,43
4 R\$	225,00		
VENDA PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA	8.486.816,30	9,60	814.734,36

Ratificando os dados acima referidos, à fl. 659, no TVF, destaca a autoridade autuante que para determinação das bases de cálculo mensais tributáveis no período de 2007 a 2009, foram utilizados os valores a seguir dispostos:

Mês	Vendas LIVRO BALANCETE	Devoluções LIVRO BALANCETE	Base de Cálculo
01/2007	1.367.236,85	40.242,34	1.326.994,51
02/2007	1.918.378,60	18.356,56	1.900.022,04
03/2007	2.480.380,66	34.391,56	2.445.989,10
04/2007	2.419.012,95	270.840,15	2.148.172,80
05/2007	2.836.375,50	24.260,61	2.812.114,89
06/2007	1.985.047,53	3.903,56	1.981.143,97
07/2007	2.259.561,80	116.052,68	2.143.509,12
08/2007	2.429.108,44	131.434,52	2.297.673,92
09/2007	2.779.326,66	74.776,07	2.704.550,59
10/2007	3.235.855,10	65.111,63	3.170.743,47
11/2007	3.357.872,22	5.219,33	3.352.652,89
12/2007	1.965.358,00	1.938,06	1.963.419,94
TOTAL2007	29.033.514,31	786.527,07	28.246.987,24
Mês	Vendas DACON	Devoluções DACON	Base de Cálculo
01/2008	1.033.334,57	0,00	1.033.334,57
02/2008	1.335.665,88	0,00	1.335.665,88
03/2008	1.999.057,93	0,00	1.999.057,93
04/2008	2.421.968,20	0,00	2.421.968,20
05/2008	2.497.122,49	0,00	2.497.122,49
06/2008	1.308.691,45	51.822,95	1.256.868,50
07/2008	1.382.669,21	35.736,31	1.346.932,90
08/2008	1.366.219,93	20.559,58	1.345.660,35
09/2008	2.013.839,23	34.063,13	1.979.776,10
10/2008	2.024.571,81	79.386,81	1.945.185,00
11/2008	1.921.085,74	171.054,78	1.750.030,96
12/2008	1.647.170,34	5.267,09	1.641.903,25
TOTAL2008	20.951.396,78	397.890,65	20.553.506,13
Mês	Vendas SPED	Devoluções SPED	Base de Cálculo
01/2009	1.136.995,77	58.848,90	1.078.146,87
02/2009	989.351,10	205,65	989.145,45
03/2009	1.620.793,40	1.217,76	1.619.575,64
04/2009	2.386.355,60	33.275,09	2.353.080,51
05/2009	1.809.236,55	8.966,95	1.800.269,60
06/2009	1.315.494,29	41.738,27	1.273.756,02
07/2009	1.254.140,34	37.198,98	1.216.941,36
08/2009	1.240.574,83	7.922,78	1.232.652,05
09/2009	1.836.515,74	4.599,97	1.831.915,77
10/2009	1.973.159,91	220.880,89	1.752.279,02
11/2009	2.261.381,45	122.736,26	2.138.645,19
12/2009	1.605.366,85	127.068,13	1.478.298,72
TOTAL2009	19.429.365,83	664.659,23	18.764.706,60

Conformando o que observei anteriormente, do confronto dos valores indicados na DIPJ e declarados no Balancete (2007), Dacon (2008) e Sped (2009), constata-se que não se está imputando receita omitida e tampouco glosa de custos.

Conforme indicado às fls. 179/180, a empresa recorrente foi intimada a apresentar, em 5 cinco dias, o Lalur do período de 2007 a 2009 e os Livros Fiscais de Saída correspondente ao mesmo período.

Pelo que se verifica do documento de fl. 181, a fiscalizada apresentou o Livro Balancete de Verificação de 2007 - B.N.-5 e Livro de Apuração de ICMS, além de cópias de DIME². Não houve apresentação do Lalur em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008. Igualmente, o Termo de Intimação nº 02 indica que não houve apresentação de documentos contábeis em relação ao ano-calendário de 2008.

No termo de intimação nº 04, à fl. 598, reiterou-se a intimação à empresa para apresentar, em 05 cinco dias, o Lalur, o Livro de Registro de Inventário e, agora, acrescentando as demonstrações financeiras do período de 2007 a 2009.

Em resposta à intimação acima indicada, à fl. 660, a recorrente informou que "não localizou em seus arquivos o Livro de Apuração do Lucro Real de 2007 a 2009."

À fl. 625 consta Termo de Intimação em que a autoridade fiscal destaca que em relação ao IRPJ e a CSLL, em geral, os débitos declarados em DCTF não guardam consonância com a DIPJ, pois em grande parte dos casos limita-se a R\$ 11,00 e, em outros, existe o registro de suspensão do tributo sob a alegação de amparo judicial (processo 2007:20077.205001/84-75, da Segunda Vara de Blumenau e processo nº 2008:2005267840 da 9ª Vara de Brusque/SC. Assim, intimou-se a contribuinte para esclarecer as discrepâncias, tanto em relação ao IRPJ e a CSLL, assim como o PIS e a Cofins, conforme indicado às fls. 627 e 630.

Em atenção à informação acima, diz a recorrente, às fls. 631/632, que em razão da troca de comando na empresa, só pode atribuir a erros as diferenças entre os valores apurados em DIPJ e os informados em DCTF.

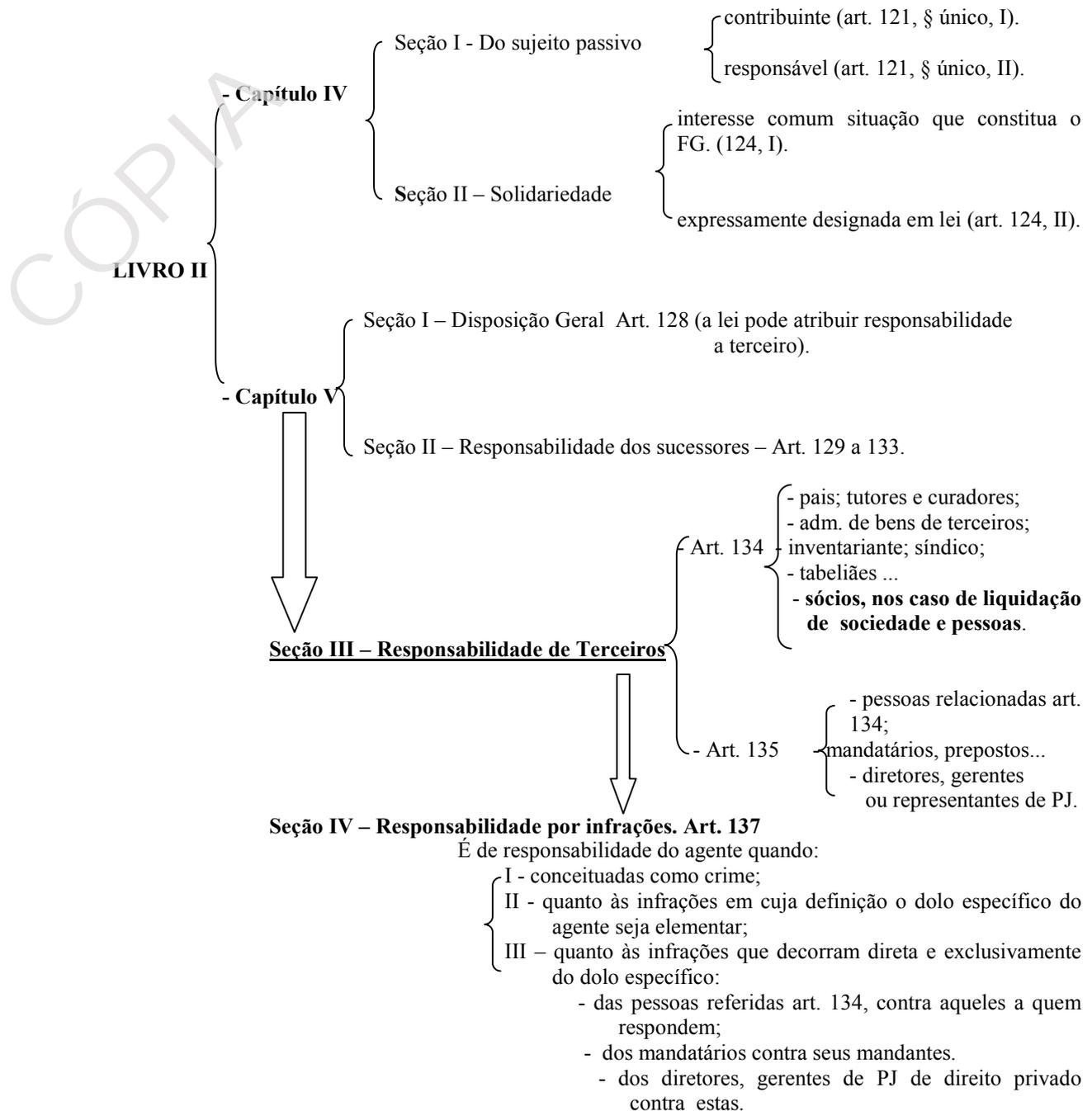
No momento em que a fiscalizada não dispõe do Lalur e, em relação ao ano-calendário de 2008, apresenta parte dos registros contábeis, penso que andou bem a autoridade fiscal em arbitrar o lucro.

Sem a apresentação do LALUR, conforme destacado anteriormente, a autoridade fiscal não tem como apurar o lucro, restando nestas situações, como única forma de apurar o lucro real, o arbitramento previsto no artigo 530 de Regulamento do Imposto de Renda.

Em relação à multa qualificada, não há acusação de omissão de receita e tampouco da inclusão de despesas inexistentes, até porque o lucro deu-se de forma arbitrada. No entanto, no momento em que a fiscalizada apura um valor na DIPJ e lança outro em DCTF, de forma contínua, tenho por caracterizada as situações que justificam a qualificadora.

No mais, quanto à solidariedade não há como manter. Os fundamentos utilizados não subsistem. Imputou-se tal responsabilidade em face da simples razão de ser sócio.

A propósito das questões relacionadas à solidariedade e à corresponsabilidade atribuída a sócio de empresa pelo simples fato deste ser sócio, como razões de decidir, lanço mão dos fundamentos que seguem, iniciando pelo seguinte quadro em que procuro fazer distinção entre solidariedade e responsabilidade tributária de terceiro:



Do quadro acima depreende-se que não pode confundir solidariedade tributária e responsabilidade de terceiros. São figuras jurídicas distintas e como tais decorrem de situações fáticas distintas. A solidariedade tributária insere-se na Seção II do Capítulo IV do Livro II do Código Tributário, que trata do sujeito passivo. A responsabilidade tributária de terceiros, incluindo aqui os sócios de direito e de fato, está disciplinada na Seção III do Capítulo V, do Livro II, do CTN e a responsabilidade de terceiro, por infrações, é prevista na seção seguinte, conforme anteriormente demonstrado.

Necessário distinguir o sujeito passivo do responsável tributário. O sujeito passivo de que trata o Capítulo IV pode ser o contribuinte (art. 121, § único I) ou o responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de

disposição expressa em lei. Em relação à distinção entre contribuinte e responsável atenha-mo-nos às normas contidas no parágrafo único do artigo 121, “in verbis”:

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A solidariedade, que não se confunde com responsabilidade de terceiros, decorre das situações previstas no artigo 124, I e II, do CTN, sendo que o interesse comum de que trata o inciso I não se confunde com as situações contidas no inciso II em que a lei pode atribuir a condição de solidário.

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário - art. 121, I). Ex. IPTU entre coproprietários;

Por sua vez, o artigo 124, II, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros (o artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.158-35, de 2001), ou nos casos de retenção de imposto de renda na fonte.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, em caso de co-propriedade, com a exigência do IPTU e ITR³..

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária,

³ Neste sentido é a posição do STJ.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

[...]4. Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.

....

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. (REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJU 15.10.2007). Grifei.

ainda que por responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como é dos exemplos já apontados (situações previstas no artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pela MP nº 2.115-35, de 2001 e Lei nº 11.281, de 2006).

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação) - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência. Neste sentido, costumo ilustrar a situação com o seguinte quadro:

Na solidariedade		Na Responsabilidade de terceiro	
O fato	Situação descrita na lei como suporte fático suficiente para exigência do crédito tributário.	O fato	Situação descrita na lei que <i>impõe conduta omissiva ou comissiva</i> a alguém, sob pena de responder pelo crédito tributário.
A autuação	Descreve situação que caracteriza a existência do fato gerador, a obrigação de pagar tributo e o quanto a ser pago.	A autuação	Descreve situação irregular praticada pelo terceiro da qual decorre a obrigação de, mesmo sem ter praticado o fato gerador, responder pelos tributos devidos.
Os limites	O valor total do crédito tributário decorrente do fato gerador.	Os limites	Responsabilidade limitada aos tributos decorrentes dos atos em que intervir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.
A defesa	Salvo nos casos de débito declarado, o autuado deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de nulidade da inscrição do débito em dívida ativa.	A defesa	Em qualquer situação o terceiro a quem se imputa infração que caracteriza responsabilidade tributária deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de ineficácia, em relação a ele, do ato administrativo ou judicial que lhe imputar a condição de responsável.
A punição	Decorre do ato de não pagar tributo.	A punição	Decorre do ato de praticar conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito, da qual resulta o não pagamento de tributo pelo contribuinte direto.

Outro detalhe importante é ter presente que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em lei.

Ademais, em face das controvérsias surgidas em relação ao tema, diferentemente do que pensam alguns Conselheiros, entendo que “o simples fato de colocar terceira pessoa no contrato social não é o suficiente para atribuir a solidariedade ao sócio de fato”. Ao meu sentir, a solidariedade não decorre do fato de alguém ser sócio de fato ou de direito, mas sim do ato de praticar conduta que resulta no inadimplemento do crédito tributário. A título de exemplo, cita-se a retirada de recursos em favor dos sócios de fato, em prejuízo do pagamento dos tributos devidos.

Em síntese, é preciso ter presente que a solidariedade entre uma pessoa física e uma pessoa jurídica ou entre duas pessoas jurídicas ou duas pessoas físicas somente ocorre quando ambas participam da relação jurídico tributária. Nada impede, por exemplo, que uma empresa regularmente constituída celebre parceria com profissional, pessoa física, para realizarem pesquisa encomendada por terceiro, ou ainda, que uma empresa ligada à construção civil, junto com engenheiro não integrante da empresa, se unam para executar determinado projeto. Nestes casos, em relação à receita advinda dos serviços prestados haverá solidariedade. O mesmo pode ocorrer em relação ao comércio ou à indústria.

Por outro lado, em atenção aos debates que esta matéria costuma suscitar, registro que o sócio de fato não é responsável pelo simples fato de ser sócio de fato, mas sim por praticar conduta comissiva ou omissiva relacionada a fato gerador do qual decorra tributo que resulte inadimplido. Isto se aplica, igualmente, nas situações em que o sócio de fato ou de direito apropria-se dos lucros da empresa sem que esta, por primeiro, tenha pago os tributos devidos.

Ademais, o artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a responsabilização da coobrigada Rita de Cássia Conti.

(assinado digitalmente)
Moises Giacomelli Nunes da Silva