



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720027/2017-39
ACÓRDÃO	3301-014.254 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO ECONOMICO DE CABO FRIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Não se conhece do segundo recurso voluntário interposto pelo responsável tributário da contribuinte em razão da preclusão consumativa.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA

A base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS não-cumulativo compreende a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996. ALTERAÇÃO POSTERIOR.

A multa qualificada aplicada com fundamento no 44 da Lei nº 9.430/1996, após a entrada em vigor da Lei nº 14.689/2023, deve ser limitada a 100%, inclusive para fatos pretéritos, que, dentre outras medidas, alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme estabelece o artigo 106, inciso II, “b”, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN. SÓCIOS E GESTORES. ATOS COM INFRAÇÃO À LEI OU EXCESSO DE PODERES.

A responsabilidade tributária nos moldes do art. 135, III do CTN exige a caracterização da pessoa física como o sócio, diretor, gerente ou representante da empresa e a demonstração da prática de atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos; circunstâncias essas verificadas no caso dos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário do responsável tributário e em dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, para reduzir a multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 30/01/2017, referente a contribuição ao COFINS do ano-calendário de 2012 que, acrescida de multa qualificada de 150% e juros, totalizava R\$ 4.818.230,85.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 25-38), a fiscalização da Recorrente teve início em 27/01/2015, e tinha por escopo a identificação de omissão de receitas, ocorrida ao longo do ano-calendário de 2012, uma vez que tanto a DIPJ quando os DACONs haviam sido enviados com valores zerados.

Durante o curso do procedimento de fiscalização, o Auditor Fiscal identificou movimentação financeira total de R\$ 49.302.314,79 que, após a exclusão de transferências entre contas de mesma titularidade, resgate de aplicações, estornos e outras operações redundantes, remanesceu saldo omitido de R\$ 23.306.004,81, conforme quadro abaixo:

1. CRÉDITOS/DEPÓSITOS A COMPROVAR	40.023.772,59
2. EXCLUSÕES	
2.1 Transferências entre empresas do grupo	16.547.100,00
2.2 Resgates de aplicações financeiras	170.667,78
	23.306.004,81

Em 10/2015, em meio à fiscalização, a Recorrente fez a entrega da ECD para o período, tendo informado receita total de R\$ 37.772.119,79:

Ano-calendário 2012	Receita Contabilidade	Resultado Operacional Líquido (Antes do IRPJ e CSLL)
Janeiro	5.582.224,69	
Fevereiro	3.425.237,88	
Março	2.401.516,87	
1o. Trimestre	11.408.979,44	171.134,65
Abril	2.876.225,87	
Mai	1.755.608,57	
Junho	3.218.533,81	
2º. Trimestre	7.850.368,25	117.755,53
Julho	3.752.767,68	
Agosto	2.236.742,18	
Setembro	3.504.156,40	
3o. Trimestre	9.493.666,26	142.404,99
Outubro	3.492.564,35	
Novembro	2.888.351,14	
Dezembro	2.638.190,35	
4º. Trimestre	9.019.105,84	135.286,59
Total	37.772.119,79	566.581,76

E da mesma forma, também fez a entrega de DAConS retificadores em 04/04/2016, informando receita total de R\$ 23.449.867,32, e determinando que os valores de PIS/Pasep e COFINS a recolher seriam, respectivamente, de R\$ 113.041,09 e R\$ 520.673,91.

Diante da divergência de informações entre as receitas informadas na ECD (R\$ 37.772.119,79) e aquelas declaradas nos DAConS (R\$ 23.449.867,32), a Fiscalização procedeu ao lançamento de ofício, considerando como sendo a base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS as receitas informadas na ECD.

Especificamente em relação às contribuições, também houve a imposição de multa qualificada de 150% em virtude de sonegação (art. 71, Lei nº 4.502/1964), com fundamento no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, bem como a apresentação de representação fiscal para fins penais.

Por fim, também determinou a responsabilização solidária do sócio-administrador, o Sr. Valfrides Silva Rodrigues, fundamentando o procedimento no artigo 124, inciso I, e artigo 135, II, ambos do CTN.

Em 24/02/2017, a Recorrente apresentou a sua Impugnação, tendo aduzido os seguintes argumentos recursais (fls. 911-931):

- (a) Os créditos tributários informados nos DACONs foram pagos pela Recorrente;
- (b) A receita tributável considerada está incorreta, pois a Fiscalização não procedeu à exclusão de receitas vinculadas a operações isentas, sujeitas à alíquota zero ou de regime monofásico, que representariam algo entre 31% e 43% do faturamento da contribuinte;
- (c) A receita bruta não equivale ao faturamento e, portanto, a base de cálculo utilizada pela Fiscalização seria equivocada;
- (d) A multa qualificada deveria ser afastada, pois não houve fraude no procedimento adotado pela Recorrente, e porque a sua aplicação viola ao princípio do não confisco;
- (e) Diante da inexistência de fraude, não subsistiria motivo para a manutenção da responsabilização do sócio.

Em sessão de julgamento de 09/08/2017, a DRJ julgou a Impugnação improcedente, tendo adotado a seguinte ementa no acórdão nº 04-43.815 (fls. 1.005-1.017):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

PAGAMENTO

Compete ao impugnante comprovar os valores que devam ser excluídos da base de cálculo da contribuição em razão da venda de produtos isentos e submetidos a tributação monofásica, ou por não se incluírem no conceito de faturamento.

MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, quando restar devidamente caracterizado em procedimento fiscal, o evidente intuito de fraude, nos termos da lei.

VEDAÇÃO AO CONFISCO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei e de eventuais ofensas pela norma legal a princípios constitucionais, inclusive aquele que veda tributo confiscatório.

BASE DE CÁLCULO Compete ao impugnante comprovar os valores que devam ser excluídos da base de cálculo da contribuição em razão da venda de produtos isentos e submetidos a tributação monofásica, ou por não se incluírem no conceito de faturamento.

LEGITIMIDADE. INTERESSE DE AGIR. SUJEIÇÃO PASSIVA.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A impugnante não possui interesse de agir, nem legitimidade de parte, para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco à pessoa física, que não interpôs impugnação.

DILIGÊNCIA Indefere-se pedido de diligência contábil quando constatado ser a mesma totalmente prescindível.

Em 23/11/2017, a Recorrente (fls. 1.037-1.071), conjuntamente como o seu sócio-administrador (fls. 1.073-1.116), apresentou o seu Recurso Voluntário, trazendo argumentos recursais semelhantes àqueles já carreados em sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De início, indico que no presente voto só serão analisados os argumentos recursais pertinentes às contribuições sociais, uma vez que o lançamento de ofício dos créditos de IRPJ e CSLL, bem como o de multa por apresentação extemporânea de obrigação acessória, encontram-se tratados em processo administrativo específico.

Depois, pontuo que o recurso voluntário apresentado pelo sócio-administrador (responsável tributário) não poderá ser conhecido em decorrência de preclusão consumativa, ocorrida após transcurso *in albis* do prazo para a apresentação de sua impugnação ao auto de infração.

1. Extinção do crédito tributário pelo pagamento

Alega a Recorrente que a Auditor Fiscal teria se equivocado na lavratura do auto de infração, isto porque os débitos tributários informados em DACON durante o curso da fiscalização teriam sido pagos. É o que se pode verificar, ainda que de forma bastante confusa, no seguinte trecho de seu Recurso Voluntário (fls. 1.041-1.042):

“Existe uma questão premente: a falsa ilação da Sra. Fiscal. A diligente Sra. Fiscal meramente supôs que, por se ter entregue a DACON no curso do procedimento fiscal e, portanto, ao verificar a ausência de DCTF, automaticamente isso implicaria dizer a falta de pagamento. Só que tal conclusão é equivocada, um falso cognato em toda a acepção do termo.

Ora, existiu meramente um atraso na entrega, na obrigação acessória e administrativa, o que não quer dizer que, em absoluto, que os pagamentos não foram realizados. Ao contrário, uma coisa não exclui a outra.”

De fato, o pagamento é uma das formas pelas quais ocorre a extinção do crédito tributário (art. 156, inc. I, do CTN). Contudo, dentro do contexto do processo administrativo, cabe àquele que alega fato extintivo de direito da contraparte a apresentação de provas, conforme previsto no artigo 373, inciso II, do Código de Processo Civil:

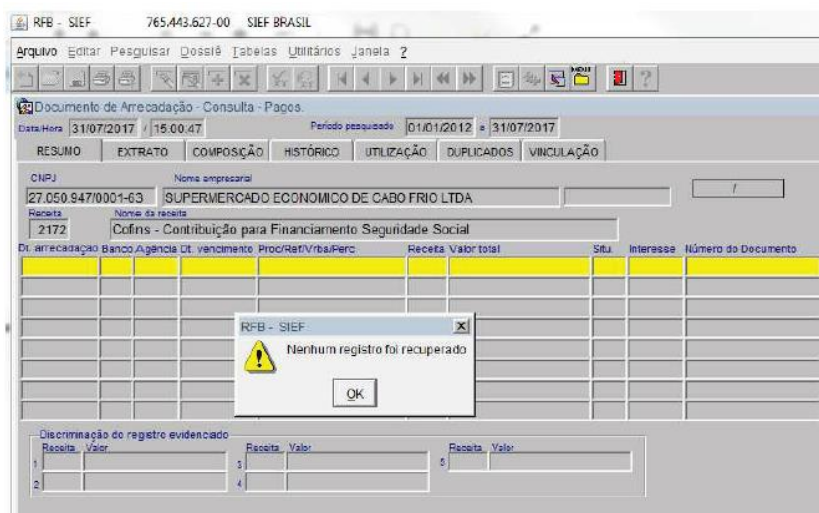
Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Ao analisar os autos do presente processo, não foi possível identificar a juntada de qualquer comprovante de arrecadação, mesmo na avançada fase de Recurso Voluntário.

Além disso, conforme verificação procedida pela própria DRJ quando do julgamento a Impugnação, não havia nos sistemas da Receita Federal qualquer registro de liquidação de contribuições ao PIS/COFINS para o período questionado:



Vale aqui complementar que, mesmo que a Recorrente tivesse apresentado provas de liquidação dos créditos tributários por si informados nos DACONs – o que não ocorreu –, ainda assim remanesceria saldo do principal em aberto, pois a base de cálculo utilizada para o lançamento de ofício foram as receitas informadas pela Recorrente na ECD (R\$ 37.772.119,79) e não em seus DACONs (R\$ 23.449.867,32).

Desta forma, não há que se falar em nulidade do auto de infração, mormente porque não configurada quaisquer das hipóteses arroladas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972.

2. Necessidade de exclusão de operações isentas, não tributadas ou previamente tributadas no regime monofásico

Alega a Recorrente que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização é equivocada, isto porque, ao se valer das receitas informadas na ECD, a Fiscalização deixou de considerar que parte das operações estavam sujeitas à isenção, à não-tributação, ou à tributação no regime monofásico.

De acordo com a Recorrente, entre 31% e 43% de seu faturamento se enquadraria nessas hipóteses. Contudo, a Recorrente não trouxe qualquer documento que pudesse demonstrar a veracidade de sua alegação, não tendo se desincumbido, portanto, de seu ônus da prova.

Aliás, ao se verificar os DACONs retificadores transmitidos pela Recorrente, o que se identifica são indícios contrários a essa pretensão, pois nem mesmo nessas declarações houve o apontamento das receitas que teriam essa natureza. É o que se identifica na ficha abaixo, referente ao período de 02/2012:

 Receita Federal DACON Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais			
Versão PGD: 2 . 8 CNPJ: 27.050.947/0001-63 DAÇON: Mensal Contribuinte: SUPERMERCADO ECONOMICO DE CABO FRIO LTDA Mês/Ano: 02/2012 Demonstrativo: Retificador Situação: Normal ND: 0000300201600005903			
Ficha 17A - Cálculo da Cofins Regime Não-Cumulativo			
Discriminação	Receita	Base de Cálculo	Contribuição
APURAÇÃO DA COFINS			
01.Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 7,6%	2.290.336,07	1.308.010,93	99.408,83
02.Demais Receitas - Alíquota de 7,6%	0,00	0,00	0,00
03.TOTAL DA COFINS APURADA À ALÍQUOTA DE 7,6%			99.408,83
OUTRAS RECEITAS AUFERIDAS			
04.Receita Tributada à Alíquota Zero	0,00		
05.Receita Tributada à Alíquota Zero - Revenda de Produtos Sujeitos à Tributação Monofásica	0,00		
06.Receita de Vendas de Bens do Ativo Permanente	0,00		
07.Receita Sem Incidência da Contribuição - Exportação	0,00		
08.Receita Isenta e Demais Receitas Sem Incidência da Contribuição	0,00		
09.Receita com Suspensão da Contribuição	0,00		
10.Receita de Revenda Decorrente de Operações Sujeitas a Substituição Tributária	0,00		
11.Receita Tributada pelo RET - Patrimônio de Afetação	0,00		

Desta forma, novamente, não há qualquer vício referente à alegação da Recorrente que possa ensejar a anulação do auto de infração.

3. Impossibilidade de utilização da receita bruta como base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS

Sustenta a Recorrente que não há amparo na legislação para a adoção da receita bruta como a base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS não-cumulativo, razão pela qual o Auditor Fiscal não poderia ter utilizado a receita bruta informada na ECD como base de cálculo para a determinação dessas contribuições.

Todavia, o artigo 1º, §1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mesmo com a redação vigente à época, determinava que o fato gerador das contribuições ao PIS/COFINS não-cumulativo é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita bruta de vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Sendo assim, é incorreta a afirmação de inexistência de amparo legal para a tributação da receita bruta pelas contribuições ao PIS/COFINS.

4. Da aplicação da multa qualificada de 150%

Defende a Recorrente que a multa qualificada contra si aplicada deveria ser afastada, isto porque a omissão por si cometida decorreria de erro e não de suposto intuito de fraudar o Fisco, razão pela qual não se aplicaria a penalidade prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Além disso, sustenta que a aplicação da multa de 150% resultaria em confisco, prática que, segundo a Recorrente, seria vedada pela nossa Constituição.

Primeiramente, embora seja da mais alta relevância a questão da vedação ao confisco, é necessário aqui esclarecer que este E. CARF não tem competência para afastar normas vigentes com base em fundamento constitucional, entendimento esse cristalizado na Súmula CARF nº 02.

Uma vez superada essa questão, cabe agora analisar se, de fato, as provas apresentadas pelo Auditor Fiscal são capazes de suportar a acusação de que a Recorrente teria cometido o crime tipificado no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, isto é, o crime de sonegação fiscal.

Embora não seja o adequado, é relativamente comum que, diante da falta ou da incerteza acerca de certas informações, contribuintes transmitam suas declarações com informações faltantes ou mesmo zeradas, com o objetivo de evitar a imposição de multa por atraso no envio das obrigações acessórias.

Contudo, nesses casos, dentro de um prazo razoável para o saneamento das lacunas que ensejaram o envio das declarações com informações faltantes, o passo seguinte é o reenvio dessas mesmas declarações, dentro do procedimento exigido para a retificação. Nessa específica situação, o contribuinte não tem a intenção, isto é, o dolo de impedir ou retardar o conhecimento de informações relevantes à Autoridade Fazendária, razão pela qual, ao menos na minha compreensão, não há que se falar em sonegação.

Contudo, no presente caso, as circunstâncias apresentadas não levam a crer que se tratou de erro – uma vez que a omissão ocorreu em diversas declarações –, tampouco que a intenção da Recorrente fosse a de sanear lacunas para, logo após, proceder à retificação das declarações enviadas com informações faltantes, pois, vale aqui lembrar, as declarações se referem aos períodos compreendidos dentro do ano-calendário de 2012 e, até o início do

procedimento fiscalizatório, ocorrido em 27/01/2015, nenhuma providência havia sido tomada pela Recorrente.

Desta forma, vê-se que é adequada a aplicação da multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Entretanto, também é aqui adequado dizer que, no ano de 2023, entrou em vigor a Lei nº 14.689/2023 que, dentre outras medidas, alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, de forma a reduzir a multa qualificada para 100%, exceto nos casos em que for apontada a reincidência da conduta, hipótese em que a multa de 150% ainda deve ser aplicada. Veja o novo texto legal abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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)

(...)

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)

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)

De acordo com as regras de direito intertemporal aplicáveis no Direito Tributário, a lei editada que cominar penalidade menos severa que a anteriormente existente deve ser aplicada a fatos pretéritos, desde que não se trate de ato definitivamente julgado. É o que prevê o artigo 106, inciso II, “c”, do CTN:

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

(...)II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

Como se trata de fato superveniente ao protocolo do Recurso Voluntário, a apreciação desse assunto, por decorrência lógica, não demanda a existência de pré-questionamento.

Assim, diante das razões aqui apresentadas, decido por dar parcial provimento ao recurso, para reduzir a multa qualificada, de 150% para 100%.

5. Da responsabilidade solidária de sócio

Por entender que a omissão de informações teria sido determinada pelo Sr. Valfrides Silva Rodrigues, sócio da Recorrente, a Fiscalização entendeu pela extensão da reponsabilidade tributária a essa pessoa física, tendo apontado como fundamentos legais o artigo 124, inciso I, e artigo 135, inciso II, do CTN.

De início, não é possível fundamentar a responsabilização pretendida com base no artigo 124 do CTN, isto porque a hipótese ali tratada só se aplica a atos lícitos e, no específico caso do inciso I, que é a solidariedade por interesse comum, ela só ocorre quando as partes envolvidas estiverem dentro de um mesmo polo jurídico de uma relação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Quanto ao artigo 135, inciso II, também não entendo ser aplicável ao presente caso, isto porque a pessoa em questão não é mandatária, preposta ou empregada, mas o representante legal da empresa Recorrente, tal como prevê o artigo 135, inciso III, do CTN.

Embora existente o erro de capitulação legal, não se pode dizer que ele, por si só, seja motivo para o afastamento da pretensão do Fisco, mormente porque a acusação foi conduzida nesse sentido e, o mais importante, a defesa articulada pela Recorrente demonstrou conhecer.

Novamente, se a omissão tivesse ocorrido em relação a declarações ou informações isoladas, ou se o tempo entre a omissão e a constatação fiscal fosse pequeno, haveria dúvida se, de fato, a conduta tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 estaria tipificada. E fosse esse o caso, isto é, de dúvida, a decisão a ser tomada deveria ser favorável ao acusado, pois *in dubio pro reo*.

Além disso, não é crível que as sucessivas omissões tenham partido de iniciativa de empregado ou de prestador de serviços.

Evidentemente, para que isso pudesse ocorrer, houve uma determinação de alguém com poder de decisão e, na ocasião, a única pessoa que possuía esse poder, conferido pelo contrato social, era o Sr. Valfrides Silva Rodrigues, o único sócio-administrador da empresa.

E diante desse quadro fático apresentado, entendo não ser possível o afastamento da responsabilidade tributária apontada para o Sr. Valfrides Silva Rodrigues.

6. Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário do responsável tributário, e por dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para reduzir a multa qualificada para 100%.