



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720043/2017-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.701 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2020
Recorrente NVS ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2012

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DE ECD. CABIMENTO

A entrega extemporânea de ECD enseja a aplicação de multa nos termos da legislação de regência.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE. CONFIGURAÇÃO

Tratando-se de cumprimento extemporâneo de obrigação acessória, cabe a exigência do crédito tributário decorrente de aplicação da multa tanto em face da pessoa jurídica quanto do seu sócio-gerente. Inteligência da súmula CARF nº 130.

RECURSO VOLUNTARIO. INTERPOSIÇÃO PELO SÓCIO QUE NÃO APRESENTARA IMPUGNAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

A luz do art. 14 do Decreto 70.235/72, a impugnação administrativa é que instaura a lide, no âmbito do PAF. A falta de oposição da aludida defesa opera inadvertida preclusão e impede a formação da relação processual, sendo, pois, inadmissível, eventual recurso voluntário posteriormente interposto. .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em não conhecer do recurso voluntário do responsável solidário, vencido o conselheiro Cleucio Santos Nunes (relator) que conhecia do recurso; e quanto ao recurso interposto pela contribuinte, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, votando pelas conclusões do relator quanto a responsabilidade do sócio, os conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lucia Machado Mourão, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (Suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

O presente processo tem por objeto a exigência de crédito tributário decorrente da aplicação de sanção pela entrega extemporânea de Escrituração Contábil Digital – ECD, exigida nos termos da Lei nº 9.779, de 1999, ensejando a aplicação de multa por mês-calendário ou fração de atraso.

Para tanto, foi lavrado o auto de infração responsabilizando pela infração tanto a pessoa jurídica NVS Alimentos Ltda. e, com fundamento no art. 135 do CTN, o seu sócio majoritário Valfrides Silva Rodrigues. De acordo com a fl. 24 do auto de infração, tem-se o seguinte:

Desta forma, o lançamento do crédito tributário está sendo efetuado na pessoa jurídica fiscalizada, como contribuinte, e a responsabilidade tributária, pessoal e solidária, através da lavratura do Termo de Sujeição Passiva Pessoal e Solidária, o qual está sendo encaminhado ao sócio-gerente, abaixo qualificado, juntamente ao Auto de Infração:

Instada a pagar o crédito tributário ou a se defender, a empresa apresentou a impugnação em que, juntando diversos documentos, alega, em síntese, o seguinte:

- a) Erros de interpretação de fato e de direito por parte da fiscalização em relação à entrega da ECD
- b) Inexistência de fraude
- c) Não configuração de grupo econômico
- d) Ausência de requisitos para declaração de solidariedade dos sócios

Por fim, pede o cancelamento do auto de infração e o arquivamento do processo.

O feito foi encaminhado para a DRJ/CGE e distribuído para a 2ª Turma, que manteve integralmente a autuação, com a seguinte ementa de fls. 802:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2015 APRESENTAÇÃO DE ECD EM ATRASO. MULTA.

Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009 as sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real ficam obrigadas a adotar a ECD nos termos do Decreto nº 6.022, de 2007. Em caso de apresentação extemporânea é cabível multa de R\$ 1.500,00 por mês calendário ou fração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2013
PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.
NÃO CABIMENTO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Saliente-se que o relatório fiscal alude ao lançamento de ofício de diferenças de PIS/COFINS, conforme mencionada às fls. 18/19, embora a impugnação e a decisão da DRJ tenham se debruçado tão somente ao objeto da autuação constante das fls. 2, qual seja, a exigência da multa pela entrega extemporânea de ECD.

Inconformado, o responsável tributário Valfrides Silva Rodrigues interpôs o recurso voluntário de fls. 828/858 sustentando, em síntese, o seguinte:

- a) Exclusão do sócio do polo passivo e cerceamento do direito de defesa
- b) Ausência de responsabilidade do sócio
- c) Ausência de fundamentação legal para as conclusões da decisão da DRJ
- d) Nulidade da decisão por cerceamento de defesa consistente na necessidade de perícia contábil

- e) Ausência de provas para aplicação da multa
- f) Necessidade da conversão do julgamento em diligência para coleta de provas sobre eventual responsabilidade tributária do sócio
- g) Inocorrência de fraude
- h) Presença de boa-fé do recorrente
- i) Não cabimento de multa qualificada de 150%
- j) Aplicação de multa com efeito confiscatório
- k) Não configuração de grupo econômico

Em seguida, pede a reforma da decisão recorrida e o arquivamento do feito. Aduz ainda, não sendo este o entendimento deste colegiado, seja o processo convertido em diligência. Postula também o cancelamento da multa qualificada e a exclusão do sócio do polo passivo da autuação.

A pessoa jurídica, por sua vez, apresentou também recurso voluntário às fls. 876/903, repetindo os fundamentos e pleitos do recurso interposto pelo sócio-gerente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Os recursos são tempestivos. Conforme se verifica às fls. 826, o recorrente Valfrides Silva Rodrigues foi intimado da decisão recorrida em 14/8/2017, tendo protocolizado a peça recursal em 08/09/2017. A empresa NVS Alimentos Ltda. recebeu sua intimação em 10/08/2017 e apresentou seu recurso também em 08/09/2017, dentro do prazo de 30 dias previsto pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Os recursos são assinados por procuradores devidamente constituídos, conforme documentos de fls. 859/862 e 904/906.

A matéria que constitui objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Arts. 2º, inciso I, e 7º, *caput* e §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Antes de se concluir pelo conhecimento de ambos os recursos, deve ser enfrentada a questão processual referente à admissibilidade do recurso voluntário interposto pelo recorrente Valfrides Silva Rodrigues. Registre-se que, na primeira instância, a impugnação administrativa foi interposta somente pela pessoa jurídica NVS da qual o recorrente é sócio com 99% das cotas. A DRJ não conheceu da impugnação neste ponto específico por entender que a pessoa jurídica

não tem legitimidade para postular a exclusão do sócio do polo passivo do processo, transcrevendo, inclusive, precedente deste CARF (*Acórdão 2201-002.758*).

Embora não seja de boa técnica processual a empresa impugnar o ponto da autuação referente à responsabilidade jurídica do sócio, é razoável relevar a falta de técnica processual pelas seguintes razões.

Em primeiro lugar, a defesa administrativa é orientada pelo primado da ampla defesa, garantia constitucional assegurada a todos, inclusive no processo administrativo, qualquer que seja o seu objeto (CF, art. 5º, LV). Por isso, no contencioso administrativo tributário, a defesa não precisa ser deduzida por profissional com capacidade postulatória, o que exigiria desse profissional conhecimento das técnicas do processo. Assim, nesse tipo de contencioso, qualquer pessoa civilmente capaz pode se defender ou defender terceiros, desde que devidamente legitimada por meio de procuração. Embora não seja o caso do presente recurso – pois a empresa constituiu advogado para sua defesa desde a impugnação – excluir o direito de defesa do sócio por uma falta de boa técnica processual é impor ao processo administrativo tributário rigor formal que converte o primado da ampla defesa em *meio* e não em *finalidade* do processo administrativo.

Em que pese o precedente e os argumentos da decisão recorrida, é admissível o recurso interposto pelo sócio no presente caso, com base na ampla defesa.

Além disso, a pessoa jurídica impugnou o ponto relativo à atribuição da responsabilidade do sócio pela prática de infração, formando, portanto, litigiosidade sobre a matéria desde a primeira instância, não cabendo alegar-se supressão de instância se enfrentada a matéria, agora, em sede recursal.

Registre-se que, no caso concreto, a pessoa jurídica é a autuada e o contribuinte somente responsável pelo débito na forma do art. 135 do CTN, conforme alegado pela unidade de origem. Tanto assim que as DARF de fls. 813/814 são emitidas em nome da pessoa jurídica e não da pessoa física do sócio, levando a crer que a exigência tributária é dirigida à empresa e não ao seu sócio.

Esses fatos tornam razoável a dúvida processual do contribuinte no exercício de sua ampla defesa, mostrando-se desproporcional aos fins do processo deixar de admitir o recurso ora interposto pelo sócio, principalmente considerando-se que contra ele também se move a pretensão fiscal da Fazenda. Tal entendimento é corroborado pela interpretação teleológica da súmula nº 71 do CARF:

Súmula CARF nº 71:

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.

Com base nesses argumentos, entendo que é o caso de se conhecer do recurso interposto pelo sócio Valfriedes Silva Rodrigues.

Assim, os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

2. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Conforme narrado no relatório, recorrem da decisão da DRJ/CGE a pessoa jurídica **NVS Alimentos Ltda** e o seu sócio majoritário **Valfrides Silva Rodrigues**. Os argumentos e pleitos de ambos os recorrentes se repetem, razão pela qual será analisada nesta seção as alegações de cerceamento do direito de defesa de ambas as peças recursais.

2.1 Da alegação de ausência de fundamentação

Sustentam os recorrentes que a decisão recorrida é nula por ausência de fundamentação legal. Isso porque, não teria apontado a DRJ os fundamentos legais sobre os quais se apoia a decisão de manutenção da autuação. Invoca para tanto o disposto no inciso IX do art. 93 da Constituição Federal que, como se sabe, prevê a nulidade de decisões do Poder Judiciário que não sejam devidamente fundamentadas. Em seguida, argumenta ausência de motivação para a decisão administrativa, alegando ofensa ao art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999.

Não procedem os argumentos dos recorrentes. Observe-se que o dever de fundamentar as decisões não implica necessariamente na menção a dispositivos legais. O dever de fundamentar as decisões judiciais – extensivo para o processo administrativo contencioso – é cláusula constitucional que conforma o direito de as partes e a sociedade conhecerem os argumentos racionais desenvolvidos pelo julgador para chegar a determinada decisão.

A menção a dispositivos legais constitui simples fundamentação legal, que não faz parte da essência do conceito de fundamentação jurídica. Isso porque, no caso do processo judicial, por exemplo, não é permitido ao juiz se eximir de decidir, caso inexistir lei para regular o caso concreto, devendo se valer, nesses casos, dos princípios gerais de direito, da analogia e dos costumes, conforme dispõe o art. 4º do Decreto-lei nº 4.657, de 1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB. Essa regra comprova que o princípio do dever de fundamentar as decisões judiciais – extensível ao contencioso administrativo – significa a articulação de argumentos racionais que deem suporte à decisão e não a menção a artigos de leis, dispensáveis em alguns casos.

Apesar dessas observações, no caso dos autos, não houve omissão na decisão recorrida da menção aos dispositivos legais necessários para sua fundamentação. O debate dos autos se resume sobre a aplicação de multa pela entrega extemporânea de ECD. A fundamentação legal constou tanto do AI quanto da decisão da DRJ, conforme os trechos a seguir:

Relatório do AI (fls. 19/20):

No curso do procedimento o contribuinte foi intimado a apresentar a ECD que deveria ter sido entregue até 30/06/2013.

Tal procedimento caracteriza um descumprimento dos artigos 251 e 274 do Decreto nº 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e, conseqüentemente, enseja a aplicação de multa regulamentar, conforme disposto no inciso I do art. 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, a qual penaliza o sujeito passivo que deixar de apresentar, nos prazos fixados, declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões, às multas nele estipuladas.

Decisão da DRJ (fl. 805):

Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009 as sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real ficam obrigadas a adotar a ECD nos termos do Decreto nº 6.022, de 2007. Em caso de apresentação extemporânea é cabível multa de R\$ 1.500,00 por mês calendário ou fração.

A Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, vigente à época dos fatos, diz em seu art. 3º, inciso II, quais pessoas jurídicas estavam obrigadas a adotar a Escrituração Contábil Digital:

Assim, descabe o argumentos dos recorrentes de ausência de fundamentação jurídica da decisão, inclusive de invocação dos artigos de lei aplicáveis ao caso, considerados imprópriamente como fundamentação jurídica.

2.2 Da alegação de falta de motivação

Os recorrentes alegam também violação ao princípio da motivação das decisões administrativas, previsto no inciso X do art. 93 da Constituição Federal. É necessário distinguir, primeiramente, os conceitos de *dever de fundamentar* (CF, art. 93, IX) de *dever de motivar as decisões* (CF, art. 93, X). Em que pese o artigo constitucional em análise se referir à estrutura do Poder Judiciário, nada impede que, logicamente, se estenda a norma à administração pública em geral. No tocante à distinção conceitual, enquanto o dever de fundamentar exige que a decisão exponha os argumentos racionais de fato e de direito que levaram o julgador a determinada conclusão, o dever de motivar está atrelado à obrigação de a autoridade pública vincular sua decisão aos motivos condutores da abertura de um procedimento ou de um processo contencioso. Daí porque, a motivação é princípio atrelado mais propriamente à teoria do ato administrativo.¹

Assim, a motivação do ato é característica típica dos atos discricionários em que não existe necessariamente um fundamento legal para as escolhas do administrador, devendo sua decisão alicerçar-se nas razões de conveniência e oportunidade que constituem o mérito do ato administrativo. Tratando-se de atos vinculados, a motivação se restringe à fundamentação legal do ato. No caso do presente processo, esse requisito foi cumprido, pois, conforme demonstrado na subseção anterior, tanto o AI quanto a decisão recorrida expuseram os dispositivos legais sobre os quais se apoia a exigência tributária.

2.3 Da alegação de nulidade da decisão por cerceamento de defesa

Alegam os recorrentes a nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, pois teria sido negado o pleito de perícia contábil para comprovar suas alegações de que os valores exigidos não procedem.

Não é o caso de se reconhecer a alegada nulidade da decisão. Primeiramente, conforme o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames

¹ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro. 9ª ed. São Paulo: RT, 2016, p. 186.

desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Como se vê, é requisito da impugnação o pleito de prova pericial inclusive com a formulação de quesitos e indicação de assistente técnico, se for o caso. A impugnação de fls. 713/725 não requereu a mencionada prova, não cabendo esse tipo de pleito em sede de recurso voluntário. Além disso, assente-se que o AI examinou detalhadamente todos os documentos contábeis apresentados pelos recorrentes, os quais foram requisitados pela autoridade tributária da DRF de origem. Na impugnação não houve contestação aos valores apontados como devidos, razão pela qual a matéria se tornou incontroversa, não cabendo sua revisão nesta etapa do processo.

Assim, não há qualquer vício na decisão recorrida e no processo a ensejar a aplicação do disposto no art. 59, II do Decreto 70.235, de 1972.

2.4 Da alegação de nulidade por violação ao contraditório

Alega o recorrente Valfrides Silva Rodrigues que não foi intimado do AI que ensejou a contenda tendo sido intimada somente a pessoa jurídica da qual é sócio, qual seja a empresa NVS. Diz ainda que só foi intimado para se defender depois da decisão da DRJ, portanto, em sede recursal. Dessa forma, sustenta que o processo é nulo por violação ao contraditório (fls. 831/833).

Não merece prosperar a alegação do recorrente. Conforme documento de fl. 4, o recorrente Valfrides Silva Rodrigues foi intimado como sócio sobre a atribuição de responsabilidade tributária na forma do art. 135 do CTN, de modo que a garantia do contraditório foi obedecida.

Assim, afasto o pleito de nulidade da decisão ocorrida também neste ponto específico.

As demais alegações dos recorrentes se confundem com o mérito e nesta seara serão analisados.

3. DAS ALEGAÇÕES DE MÉRITO

No mérito sustentam os recorrentes em síntese: a) inexistência de fraude nas declarações fiscais apresentadas; b) atuação mediante boa-fé; c) afastamento da aplicação da multa qualificada; d) efeito confiscatório da multa; e) não configuração de grupo econômico; e) ausência de requisitos para a declaração de solidariedade passiva tributária dos sócios.

Primeiramente, observe-se, o escopo específico da ação fiscal instaurada em face da contribuinte consistiu no seguinte: “O procedimento fiscal foi instaurado para verificação das obrigações tributárias do NVS relativas ao IRPJ, no ano-calendário de 2012”. No curso da ação fiscal foram detectadas diversas omissões e irregularidades, sendo uma delas a entrega extemporânea de ECD, que consiste objeto do presente processo.

3.1 Da alegação de inexistência de fraude e atuação mediante boa-fé

O AI e consequentemente a decisão da DRJ, resumiram-se à aplicação da multa pela entrega extemporânea da ECD. Embora conste do relatório fiscal, que integra o AI, diversas menções ao cometimento de outras infrações à legislação tributária, tanto o AI quanto a decisão recorrida deixam evidente que o objeto do presente processo é aplicação de multa pela entrega extemporânea de ECD.

Assim, deve-se analisar a alegação de existência ou não de fraude à luz do objeto do AI. Nesse ponto, consta do relatório fiscal à fl. 5 o seguinte:

O sujeito passivo apresentou extemporaneamente escrituração contábil digital (ECD) exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ensejando na (sic) aplicação de multa no valor de R\$ 1.500,00 (hum mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração de atraso, conforme relatório fiscal em anexo.

Às fls. 19/20 do relatório encontra-se a descrição pormenorizada do teor da escrituração contábil (ECD) entregue extemporaneamente pela recorrente conforme informada pela unidade de origem.

No curso do procedimento o contribuinte foi intimado a apresentar a ECD que deveria ter sido entregue até 30/06/2013.

Tal procedimento caracteriza um descumprimento dos artigos 251 e 274 do Decreto nº 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e, consequentemente, enseja a aplicação de multa regulamentar, conforme disposto no inciso I do art. 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, a qual penaliza o sujeito passivo que deixar de apresentar, nos prazos fixados, declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões, às multas nele estipuladas.

Relativamente às datas de entrega dos arquivos de sua escrituração contábil digital, transcreve-se, parcialmente, abaixo, os dados constatantes no sistema RECEITANET BX, utilizado para capturar os arquivos contábeis entregues pelo NVS ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED):

Vê-se, portanto, que embora tenha a recorrente cometido infração contra a legislação tributária, consistente na entrega extemporânea de documentação contábil, isto não implica, obviamente, na caracterização da fraude.

O conceito de fraude, para efeito tributário, consta do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que prevê:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A caracterização da fraude, portanto, exige a comprovação do dolo, o que não é possível se presumir com o cumprimento extemporâneo de obrigação tributária acessória, punível com multa, conforme demonstrado.

Quanto a alegada atuação imbuída de boa-fé, a menção à contratação de consultoria para regularizar a situação contábil da empresa, não é prova suficiente, pois não se sabe se a contratada sanou as irregularidades. Além disso, não há prova da data de tal

contratação, somente menção às datas dos pagamentos pela prestação dos serviços, estando a primeira parcela prevista para 10/04/2013 e a última para 10/08/2014 (fls. 767). Tudo indica que a contratada não regularizou a situação, tanto assim que a empresa foi autuada em 30/01/2017.

Na mesma linha de entendimento, a juntada de cópia de ação judicial de rescisão contratual movida contra suposto prestador de serviço de consultoria, também não comprova a alegada boa-fé, porque não houve continuidade dos serviços contratados em que se possa aferir o seu resultado aplicável à tese de defesa da recorrente (fls. 771/782).

Daí por que, entendo inócua a alegada boa-fé, razão pela qual não se afasta a aplicação da multa no caso concreto.

3.2 Da alegação de afastamento da multa qualificada

Não é demais lembrar que a recorrente foi autuada pela entrega extemporânea de ECD, o que enseja a aplicação de multa nos termos do art. 57 da MP 2.158, de 2001, que prevê o seguinte:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) **R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;** (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

Como se vê, trata-se da aplicação de valores fixos por mês-calendário ou fração de mês, não se incluindo no respectivo cômputo o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que diz o seguinte:

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)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o

lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (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 duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se observa, a regra do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 é aplicável aos casos de “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”. No caso dos autos não se trata de nenhuma dessas hipóteses, pois a ECD foi entregue, porém extemporaneamente. Por decorrência lógica, também não é cabível a previsão do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Mencionado dispositivo teria aplicação se, intimado para cumprir a obrigação acessória, o intimado não a cumpre, demonstrando elevado desprezo à ação fiscal. Daí a razão da qualificação da multa. Se fosse cabível a multa qualificada toda vez que um contribuinte não entregar uma obrigação acessória, nunca será possível aplicar-se isoladamente a multa não qualificada (simples), na hipótese de não entrega de declarações.

Em caso semelhante, esta 2ª Turma decidiu que, após a autuação do Fisco, não há como afastar a aplicação de multa por apresentação de ECD inexata, incompleta ou omitida.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014 ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. CARF. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2). OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO. PENALIDADE. DOLO. PREJUÍZO. IRRELEVÂNCIA. As penalidades tributárias relacionadas às obrigações acessórias devem ser impostas caso verificada a conduta infracional descrita em lei, independentemente da intenção do contribuinte ou da extensão dos efeitos do ato, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN). ARTIGO 112 DO CTN. DÚVIDAS. AUSÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA. O artigo 112 do CTN tem por pressuposto de incidência a presença de dúvidas de natureza fática acerca da infração praticada pelo contribuinte, o que não se verifica no caso concreto. Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. CORREÇÃO POSTERIOR À ATUAÇÃO DO FISCO. IRRELEVÂNCIA. O fato de o sujeito passivo, posteriormente à atuação do Fisco, suprir a apresentação de informações inexatas, incompletas ou a omissão de informações em obrigação acessória não tem o condão de afastar a incidência da multa prevista na legislação. ECD. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO POR OUTROS MEIOS. IRRELEVÂNCIA. O artigo 57 da MP nº 2.158-35/2001 não prevê redução da penalidade caso o contribuinte preste as informações a serem declaradas em ECD e em EFD-Contribuições por outros meios (declarações ou demonstrativos, por exemplo). A Dacon, por conter informações consolidadas, não se presta a substituir, nem mesmo em parte, a EFD-Contribuições. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. MULTA. BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS TRANSAÇÕES COMERCIAIS. Nos termos do inciso III do artigo 57 da MP nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, a base de cálculo da multa pelo cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas corresponde ao valor do total das transações comerciais e operações financeiras do sujeito passivo que padecem do vício, não havendo distinção a ser feita entre as transações de saídas ou entradas de bens e serviços. Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014 PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for

imprescindível ao desenvolvimento da lide, devendo serem afastados os pedidos que não apresentam este designio.

Dois pontos são relevantes no precedente. Apesar de aquela assentada não tratar exatamente da multa qualificada, decidiu-se que, uma vez ocorrendo a autuação (ou intimação), não cabe mais o afastamento da multa (multa regulamentar). Do voto do eminente Relator, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, colhe-se o seguinte excerto:

A multa aplicada, porém, decorre das omissões constatadas nas EFD originais e das incorreções contidas na ECD original, as quais, independentemente de intimação, já eram suficientes para a incidência da norma.

No presente caso, observe-se que, intimada no curso do procedimento fiscal, a recorrente enviou a ECD. Isso reforça o entendimento de que, cumprida a obrigação acessória, ainda que motivada por intimação da fiscalização, a sanção cabível é tão somente a multa regulamentar pelo não cumprimento da obrigação acessória no prazo regular, sem o agravamento previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996. Dito de outro modo, se para entrega de ECD com inexatidões, incompleta ou omissa, cabe apenas a multa regulamentar prevista no art. 57, da MP 2158, de 2001, com mais razão não terá cabimento multa qualificada se o contribuinte cumpre a obrigação sem as tais irregularidades, embora, fora do prazo legal.

Em síntese, não há no caso dos autos tipicidade entre a hipótese de multa qualificada e a conduta do contribuinte.

Firma nestes motivos, entendo não ser cabível a qualificação da multa prevista no inciso I c/c §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sem prejuízo da aplicação da multa regulamentar, prevista no art. 57 da MP 2.158, de 2001.

3.3 Das alegações de multa confiscatória e de grupo econômico societário

Não têm pertinência com a matéria dos autos as alegações de multa confiscatória, pois tal entendimento seria aplicável, em tese, se a multa fosse calculada de forma proporcional em relação ao montante do crédito tributário devido, o que não é caso.

Nesse sentido tem decidido o Supremo Tribunal Federal.

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. *MULTA FISCAL*. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são *confiscatórias* as *multas* fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – Agravo regimental improvido. RE 748257 AgR

Acrescente-se que a alegação referente à não configuração de grupo econômico foge igualmente do escopo da lide administrativa, pois, conforme bem se pronunciou a DRJ: “A despeito dessa constatação, nenhum consequência houve nos lançamentos efetuados, razão pela qual não há controvérsia a respeito e despendiêdo qualquer decisão a respeito”. (fl. 807).

3.4 Da alegação de ausência dos requisitos para a responsabilidade exclusiva dos sócios

Aduz finalmente a recorrente não existir requisitos legais para caracterização de responsabilidade dos sócios gerentes.

Em linhas gerais, argumenta a recorrente que não é o caso de se atribuir responsabilidade pelo débito à pessoa física do sócio, pois as obrigações tributárias em questão devem ser cumpridas pela pessoa jurídica, não estando presentes os requisitos autorizadores do art. 135, do CTN.

É necessário, primeiramente, fixar a adequada exegese do disposto no art. 135, do CTN, não sendo demais reproduzir sua redação:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

A norma do art. 135 do CTN é reflexo do intrincado tema da responsabilidade tributária, pois, de um modo geral, o art. 128 do CTN esclarece que a lei pode atribuir ao terceiro responsabilidade pelo crédito tributário. No art. 121, I e II estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária principal poderá ser *contribuinte* ou *responsável*. O primeiro é aquele que tem relação direta com o fato gerador; o segundo, mesmo não tendo relação direta com o fato impositivo, é obrigado pela lei a cumprir a obrigação tributária que lhe for imposta. A obrigação tributária, por sua vez, poderá ser *principal*, que constitui o dever de pagar o tributo, ou *acessória*, isto é, qualquer outra exigência feita pela lei que não implique na obrigação de se pagar tributo (CTN, art. 113, §§ 1º e 2º).

No ponto, o §1º do art. 113 do CTN prevê o seguinte: “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Assim, aplicada multa (penalidade pecuniária) pelo não cumprimento de uma obrigação acessória, esta é convertida em *obrigação principal*, devendo todos os conceitos e relações jurídicas decorrentes da hipótese de não cumprimento da obrigação acessória serem regidas pelas normas relativas ao não cumprimento da obrigação principal.

Dito isso, o caso dos autos trata, do seguinte: se diante dos fatos relatados pela fiscalização, deve ser atribuído ao sócio a responsabilidade de pagar o crédito tributário correspondente à multa pela entrega extemporânea da ECD. Para a caracterização desse tipo de responsabilidade, o CTN exige a presença dos seguintes fatos antijurídicos praticados pelo responsável: a) excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A entrega de ECD, conforme explicado, decorre de imposição legal, até porque se trata de obrigação tributária acessória. Assim, sua entrega extemporânea, especialmente se a apresentação do documento ocorrer por determinação da autoridade tributária, significa, em tese, infração de lei. A questão essencial é saber quem estaria obrigado à entrega da ECD, a empresa ou o seu sócio.

De acordo com o art. 57 da MP 2.158, de 2001, o dever de entregar a ECD compete ao sujeito passivo, de modo que ambos, a empresa e o sócio em questão são obrigados a cumprir a obrigação. Isso porque, a empresa é contribuinte e o sócio responsável pela obrigação tributária. Nem se diga que o art. 121, I e II do CTN se aplica tão somente à obrigação tributária principal, o que faria excluir a hipótese de não cumprimento de obrigação acessória (como é o caso da ECD).

Conforme esclarecido, o §3º do art. 113 do CTN converte o não cumprimento da obrigação acessória em obrigação principal para efeito de cobrança da multa correspondente, podendo a Fazenda exigir o respectivo crédito tributário de ambos, contribuinte ou responsável, na forma do art. 124, II do CTN. Nesse sentido é a interpretação sistemática da súmula nº 130 do CARF:

Súmula CARF 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Portanto, ambos, a pessoa jurídica e o sócio-gerente, neste caso o Sr. Valfrides Silva Rodrigues são obrigados ao pagamento da multa decorrente da entrega extemporânea da ECD.

Não obstante os fundamentos externados, a maioria do colegiado entendeu que a empresa recorrente 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, mantendo o entendimento assentado no acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Com base nos fundamentos apresentados, voto para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, excluindo a aplicação da multa qualificada, porém mantendo a responsabilidade da pessoa jurídica e do sócio para pagamento da multa pela entrega extemporânea da ECD.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Com a devida vênia ao D. Relator, e a par do brilhantismo do voto proferido, ousou dele discordar quanto ao conhecimento recurso manejado pelo devedor Valfrides Silva Rodrigues, inquinado responsável tributário a luz dos preceitos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

A questão, em verdade, é particularmente simples, já que, como destacado no próprio relatório apresentado pelo D. Relator, o citado responsável não opôs impugnação administrativa ao auto de infração lavrado, nem tampouco ante o termo de sujeição passiva lavrado e juntado à e-fls. 707 a 709.

Nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/72 “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”, som a qual, objetivamente, não se verifica a própria implementação da lide, que, por sua vez, nas clássicas palavras de Carnelutti, lembradas por Alexandre Câmara, corresponde a um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida. O próprio Alexandre Câmara tenta explicitar de forma mais didática este conceito, dotado, apenas, de aparente simplicidade, e, numa mesma toada, lançando os alicerces do conceito de jurisdição:

Como é por demais conhecido, Carnelutti construiu todo o seu sistema jurídico em torno do conceito de lide, instituto de origem meta-jurídica que o mesmo definia como conflito de interesses degenerado pela pretensão de uma das partes e pela resistência da outra. Segundo aquele jurista italiano, pretensão é a “intenção de submissão do interesse alheio ao interesse próprio”, e – sempre segundo Carnelutti –, se num conflito de interesses um dos interessados manifesta uma pretensão e o outro oferece resistência, o conflito se degenera, tornando-se uma lide. Assim é que, segundo a clássica concepção de Carnelutti, jurisdição seria uma função de composição de lides².

Trazendo tais premissas para o processo administrativo, o citado art. 14 do Decreto 70.235/72 traz a expressão “a fase litigiosa” para exprimir, com precisão, o momento processual ali contemplado: a impugnação do contribuinte (representa a sua resistência à uma pretensão deduzida pelo fisco, que busca a submissão do interesse do administrado ao interesse, no caso, público arrecadatário). Sem impugnação, diga-se, não há resistência e não há interesses contrapostos.

Em linhas gerais, não se instaurou, quanto ao responsável, o contencioso, operando-se, assim, inadvertida preclusão temporal e lógica.

Agora, a se considerar que o recurso, na esteira dos preceitos do art. 1.013, *caput*, do Código de Processo Civil, aplicável ao processo administrativo por força de disposição legal explícita (art. 15 do citado CPC), devolve a matéria “*impugnada*”, se não há impugnação, não há o que ser devolvido. Além de inexistir, propriamente, um contencioso, não há, outrossim, objeto juridicamente válido a ser veiculado por meio de eventual recurso voluntário.

E, diga-se, mesmo a contribuinte tenha promovido a defesa dos interesses do responsável, esta questão deverá ser objeto (e o foi) dentro das razões do recurso manejado pela empresa, não autorizando, assim, a supressão do efeito preclusivo da inação do recorrente, apontado anteriormente.

É verdade, outrossim, que o próprio argumento contido na impugnação oposta pela empresa já não foi conhecido pela instância *a quo*, de forma apropriada, diga-se, porque a jurisprudência deste Conselho é assente ao não admitir a defesa de interesses de terceiros sem a necessária autorização para tanto (o que, inclusive, justificou o acolhimento, por este colegiado, apenas das conclusões apostas pelo D. Relator, quanto ao problema da responsabilidade tributária, enfrentado, repise-se, dentro das razões apresentadas pelo contribuinte). E isto, vale o

² CÂMARA, Alexandre Freitas. Lições de direito processual civil. 12 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 69.

destaque, não revela qualquer afronta às garantias do contraditório e da ampla defesa, já que as oportunidades para que o insurgente exercesse tais prerrogativas foram satisfatoriamente concedidas.

Ante o exposto, e renovando-se as vênias ao D. Relator, voto por não conhecer do recurso voluntário interposto pelo responsável tributário Valfrides Silva Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca