



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

Processo nº 15586.720367/2014-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.795 – 2^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
Recorrente YMPACTUS COMERCIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. FRAUDE.

É adequada a qualificação da multa quando a autoridade lançadora apresenta inúmeros indícios que, somados, demonstram a atuação dolosa da Contribuinte com o intuito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Os atos descritos e comprovados pela fiscalização denotam a prática de atos praticados com excesso de poder. Tendo a autoridade administrativa identificado o poder de administração e gerência dos devedores solidários cabível imputação da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator), que lhe deu provimento parcial para excluir a responsabilidade solidária dos sócios. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora designada *ad hoc* para formalização do acórdão.

(assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, José Ricardo Moreira (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Relatora designada *ad hoc* para formalização da resolução

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, responsável pelo relatório, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada *ad hoc* para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relato deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF.

Feito o registro.

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Recorrente para constituir crédito tributário de IRRF. Intimada, protocolou Impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ. Ainda inconformada, interpôs Recurso Voluntário. A Procuradoria apresentou Contrarrazões.

Em 08/08/2014 foi lavrado Auto de Infração para constituir Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 2.571/2.577), identificando como infração:

0001 TRABALHO SEM VÍNCULO DE EMPREGO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE TRABALHO SEM VÍNCULO DE EMPREGO

Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamento(s) de serviços prestados por pessoa(s) física(s) sem vínculo de emprego, com o título de divulgadores, conforme descrito no termo de verificação fiscal

O Auto de Infração formalizou a responsabilidade solidária dos srs. Carlos Roberto Costa, Carlos Nataniel Wanzeler e James Matthew Merril, nos termos do art. 135 do CTN, nos seguintes termos:

"A empresa atuou com conduta fraudulenta ao manipular a DCTF para omitir/reduzir o valor dos débitos de IRRF e assim utilizar parte dos pagamentos antes utilizados, indevidamente como crédito de compensação. Na condição de sócio, presidente da fiscalizada é pessoalmente responsável pelos atos praticados com infração a lei." - fl. 2.573

Conforme o Relatório (fls. 2.591/2.605),

"Importante destacar que no início da fiscalização o contribuinte não havia incluído na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF qualquer pagamento a divulgador ou retenção sob código 0588 - rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício. Também não havia na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF valores devidos a título de IRRF sob código 0588." - fl. 2.592

(...)

"Primeiramente é necessário analisar a obrigatoriedade da retenção. O contribuinte remunera os divulgadores como trabalhadores sem vínculo empregatício que firmam com a Ympactus/Telexfree um contrato de adesão (...)

Este mesmo contrato prevê a retenção referente ao Imposto de Renda, conforme transcrição abaixo:

4.3 - Em qualquer dos casos a TELEXFREE se reserva ao direito de reter do valor total da remuneração do DIVULGADOR, impostos e/ou contribuições sociais, bem como despesas administrativas, se existirem, decorrentes do negócio jurídico posto, conforme especificações a seguir:

a) Despesa Administrativa – aquela cobrada pelo sistema bancário, cujo valor estipulado será divulgado através da website: www.telexfree.com.br; ficando a disposição do usuário para consulta.

b) Imposto de Renda - Para resgates da remuneração, cujo valor ultrapasse o limite de isenção legal, indicada pela Receita Federal do Brasil, incidirá uma alíquota correspondente de imposto que será descontado sob a remuneração do DIVULGADOR, quando assim for exigido e recolhido aos cofres públicos; sendo o DIVULGADOR informado do valor e com a devida comprovação do pagamento em sua conta, no site." - fl. 2.596

O Mafon, manual do imposto de renda retido na fonte, obtido do sitio da Receita Federal na internet, especifica a retenção sob código 0588 – Rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício. O fato gerador é o pagamento por pessoa jurídica à pessoa física a título de comissões, corretagens, gratificações

ou remunerações por quaisquer outros serviços prestados sem vínculo empregatício (RIR/1999, art 628, MP nº 2.158-35 de 2001, art 65). - fl. 2.596;

(...)

"Resta clara, portanto a obrigatoriedade na retenção na fonte sobre os pagamentos efetuados pela Ympactus / Telexfree aos divulgadores.

O contribuinte apresentou diferentes DCTFs retificadoras no curso da fiscalização, alterando os débitos de IRRF sobre rendimentos sem vínculo empregatício, conforme caracterizado na tabela abaixo na qual se pode acompanhar o histórico das retificações e valores totais declarados em cada data:

<i>IRRf cod. 0588</i>	<i>sob exigência fiscal</i>			
<i>transmissão</i>	<i>2013</i>	<i>em 17/06/2014</i>	<i>27/06/2014</i>	<i>16/07/2014</i>
<i>mês</i>	<i>DCTF original</i>	<i>DCTF retificadora</i>	<i>DCTF retificadora</i>	<i>DCTF retificadora</i>
<i>janeiro</i>	<i>0</i>	<i>12.009.340,41</i>	<i>não houve</i>	<i>383.614,25</i>
<i>fevereiro</i>	<i>0</i>	<i>19.035.391,41</i>	<i>0</i>	<i>341.220,69</i>
<i>março</i>	<i>0</i>	<i>40.024.183,99</i>	<i>não houve</i>	<i>6.398.781,97</i>
<i>abril</i>	<i>0</i>	<i>59.220.155,34</i>	<i>0</i>	<i>9.469.581,47</i>
<i>maio</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>não houve</i>	<i>12.745.178,72</i>
<i>junho</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>não houve</i>	<i>3.336.763,70</i>
<i>valores totais declarados</i>				
<i>data</i>	<i>2013</i>	<i>17/06/2014</i>	<i>27/06/2014</i>	<i>16/07/2014</i>
<i>débito total</i>	<i>0</i>	<i>130.289.071,15</i>	<i>52.033.524,40</i>	<i>32.675.140,80</i>

Verifica-se que os débitos não se encontravam declarados. Posteriormente o contribuinte declara os débitos em DCTF (sob fiscalização) nos valores pagos. Posteriormente, em 27/06/2014, retifica as DCTS eliminando os débitos de fevereiro e abril (para estes meses os pagamentos foram utilizados nas DCOMPS que quitariam os débitos do auto de infração citadas no item 1 – Considerações Iniciais deste Termo). Em 16/07/2014 o contribuinte efetua novas retificadoras, alterando novamente todos os débitos informados, de IRRF e outros tributos, bem como altera a forma de pagamento destes." - fl. 2.597

(...)

"3 – INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS:

Verifica-se, de pronto, que as informações sobre IRRF, código 0588, apresentadas pelo contribuinte são, entre si, inconsistentes.

DIRF e DCTF foram apresentadas sob procedimento fiscal, portanto sem espontaneidade, porém, tendo em vista a existência dos recolhimentos prévios as DCTFs poderiam ser consideradas, desde que apresentassem a correta vinculação do débito em DCTF com ao pagamento realizado. Ocorre que o contribuinte, apesar de ter realizado pagamentos prévios, mediante retificadoras não informou a totalidade dos débitos nas DCTFs transmitidas, mesmo após o confronto com as inconsistências do TIF nº4, nem tampouco vinculou débitos de IRRF aos pagamentos prévios, optando por quitação via compensação. Desta forma, o procedimento fiscal buscou apurar o valor devido de IRRF, alocar os pagamentos eventualmente realizados e efetuar os devidos lançamentos.

Os registros contábeis, na conta 2.1.02.02.001.0002 - TELEXFREE INC. totalizam pagamentos aos divulgadores em R\$ 1.382.117.729,20 de janeiro a junho/2013. Este total é exatamente o total obtido em DIRF, no entanto a distribuição mensal destes é diferente entre a DIRF e a contabilidade.

A tabela abaixo permite a comparação entre as diferentes informações prestadas pelo contribuinte. Verifica-se que as informações registradas na DIRF são as mais representativas: " - fl. 2.598;

(...)

"Reforça-se que a apuração com base na DIRF foi antes validada com as informações de pagamentos realizados, prestadas pelo contribuinte bem como pelos valores contábeis. Os extratos serviram para mostrar que efetivamente houve saídas, mediante transferências das contas bancárias da Ympactus (esta é a forma pela qual o contribuinte remunera os divulgadores)." - fl. 2.599;

(...)

"Dado o grande número de divulgadores informado na DIRF, maior que 300 mil, a memória de cálculo detalhada encontra-se nos arquivos não pagináveis, planilhas eletrônicas, juntadas ao processo sob os seguintes nomes: Dirf - janeiro, Dirf - fevereiro, Dirf - março, DIRF - abril, Dirf - maio, Dirf - junho (fls. 2407 a 2412). Foi juntado ao processo, a título exemplificativo, parte inicial da apuração de janeiro para melhor entendimento." - fl. 2.599;

(...)

"Importante registrar que os pagamentos anteriormente realizados para o código 0588, para cada período de apuração, foram utilizados de ofício para a quitação dos débitos de IRRF

(código 0588) apurados, e lançados (nos valores da tabela acima) além dos juros e multas." - fl. 2.601;

(...)

"3.1 MULTA POR SONEGAÇÃO/FRAUDE

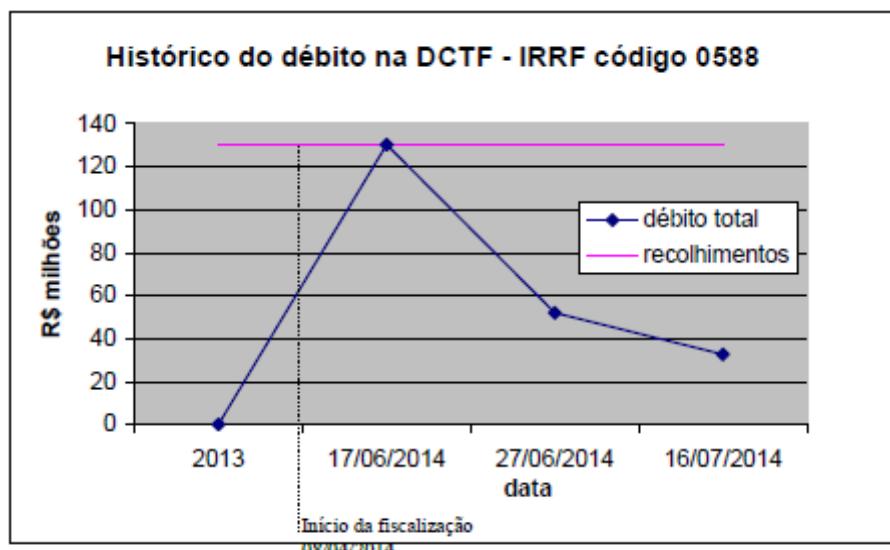
(...)

É clara a ocorrência de sonegação (art. 71 da Lei nº 4502/64), visto que o contribuinte ao não confessar os débitos em DCTF, ou seja, omitir valores devidos, tinha por objetivo impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos débitos e a real situação dos pagamentos por ele efetuados.

Verifica-se, também, a existência da conduta caracterizadora da fraude. A fraude é conduta dolosa descrita no art. 72 da Lei nº 4502/64." - fl. 2.601;

(...)

"O gráfico a seguir apresentado ilustra os movimentos do contribuinte em relação a confissão de débitos de IRRF (0588) em DCTF no somatórios dos meses de janeiro a junho/13. Nota-se que as retificações foram completamente dispare: hora o contribuinte não informou qualquer débito; posteriormente informou débitos nos valores dos pagamentos realizados; depois apresentou ainda duas séries de retificadoras reduzindo ainda mais os débitos de IRRF



A DCTF é confissão de dívida, porém, pode ocorrer erro no seu preenchimento. No caso em tela, fica claro que não se trata de erro. Foi um conjunto de ações com vistas a não vincular corretamente os pagamentos aos débitos." - fl. 2.601/2.602.

(...)

"Sobre os valores lançados aplicou-se a multa de 150% prevista no art. 44 § 1º da Lei 9430/96, tendo em vista que embora pré-existentes os pagamentos, os débitos, deliberadamente, não foram declarados corretamente em DCTF com o objetivo do irregular aproveitamento com base em declarações de compensação." - fl. 2.603;

(...)

"Tendo em vista a ocorrência de sonegação e fraude, é verificada a hipótese do art. 135 do CTN onde os sócios diretores agiram com infração a lei, gerando obrigações tributárias. Desta são estes pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários. Assim, o lançamento realizado em nome da fiscalizada, Ympactus Comercial S/A é acompanhado do termo de sujeição passiva solidária aos sócios diretores abaixo listados, cabendo a todos a possibilidade de manifestação quanto ao lançamento:

Carlos Roberto Costa, (...)

Carlos Nataniel Wanzeler, (...)

James Merrill,, (...)." - fl. 2.604.

A Contribuinte foi intimada em 21/08/2014 (fl. 2620), e os responsáveis solidários em 21/08/2014 (fl. 2.623), 11/09/2014 (fl. 2.621) e 18/09/2014 (fl. 2.627). Protocolaram uma única impugnação em 19/09/2014 (fls. 2.633/2.710). Analisando a defesa, a DRJ proferiu o acórdão nº 01-31.654, de 13/03/2015 (fls. 2.887/2.927), que manteve o lançamento e restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006

ÔNUS DA PROVA. VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVAS

A simples apresentação de alegações sobre improcedência do Auto de Infração, se desacompanhada de provas da ocorrência dos fatos descritos na Impugnação, não permite o afastamento da tributação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A omissão acintosa e reiterada da receita tributável revela o caráter doloso da conduta do sujeito passivo no sentido de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária do fato gerador da obrigação tributária principal, sujeitando o tributo de incidente sobre essa omissão à penalidade de multa qualificada.

Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos os motivos da aplicação da referida multa.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - EFEITO CONFISCATÓRIO.

Não há de se cogitar da materialização das hipóteses de confisco e de ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva quando os lançamentos se pautaram nos pressupostos jurídicos, declarados no enquadramento legal, e fáticos, esses coadunados com o conteúdo econômico das operações comerciais do contribuinte.

SUJEIÇÃO PASSIVA. Art. 135, III, do CTN - CABIMENTO -

Comprovado que o sócio-gerente praticou atos em nome da sociedade com infração de lei, torna-se responsável pelos créditos tributários decorrentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimados em 09/07/2015 (fl. 2.937 e 2.938), 16/07/2017 (fl. 2.940) e 20/07/2015 (fl. 2.939), e ainda inconformados, a Contribuinte e os responsáveis solidários interpuseram um único recurso voluntário em 10/08/2015 (fls. 2.942/2.981), argumentando, em síntese:

- Que a Recorrente foi intimada para pagar a quantia nababesca em função da constituição de crédito tributário referente a IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, mas que os valores provenientes da adesão dos divulgadoras foi da TelexFree, que recebia-os diretamente em dólar e no território norte-americano, não sendo possível taxar a Recorrente por tal receita;
- Que a Contribuinte não se recusou a apresentar a documentação, mas sim que pediu dilação do prazo, vez que já vinha sofrendo fiscalização referente a outro ano-calendário e ainda estava atendendo diligências referentes a prova pericial conduzida em Ação Civil Pública;
- Que não merece prosperar a acusação de que as retenções informadas no curso da fiscalização mostram significativa incompatibilidade com os valores dos extratos bancários. Aconteceu, isso sim, que diversos pagamentos efetuados a divulgadoras não foram processados devidos a inconsistências nos CPF's das pessoas, erro esse proveniente dos próprios indivíduos no seu cadastramento perante a empresa;
- Que é indevida a qualificação da multa vez que não ocorreu fraude no caso concreto. Isso porque o preenchimento da DCTF, bem como sua retificação é um direito da Contribuinte e que essas declarações apenas espelham a verdade dos fatos;
- Que a Contribuinte apresentou sua SPED no prazo legal, não tendo antecipado a apresentação em 3 (três) meses, conforme intimado pela fiscalização, por não dispor de condições de fazê-lo;
- Que retificou a DCTF uma vez que, finalizando a sua contabilidade, constatou erros no preenchimento, e o meio correto de informar o valor

correto à Receita Federal era exatamente através da apresentação de nova DCTF;

- Que "Uma vez apresentada a DIRF com seus respectivos valores apurados, declarados e devidamente recolhidos; o fato de haver um ou mais recolhimentos (erroneamente) de DARF com o código de IRF não significa que deverá destinado a IRF se não o é devido. Não ocorreu desvinculação de nenhum DARF pois os mesmos não estavam vinculados a nenhuma DCTF apresentada anteriormente, estando demonstrado o equívoco do FISCO." - fl. 2.953;
- Que o fato de a Contribuinte ter pago o tributo constituído em outro auto de infração, componente de outro processo administrativo, não significa que reconhece a acusação; inclusive, aponta que a jurisprudência do STJ já superou a tese de que a adesão a parcelamento impede a discussão sobre a existência do débito. Nesse caminho, conclui que pode sim discutir se os divulgadores são segurados contribuintes autônomos;
- Que o acórdão recorrido manteve a multa apesar de a Recorrente ter agido com boa-fé explicando que a multa independe da vontade de lesar ou não o fisco. Em contestação, apresenta precedentes no sentido de aplicar o art. 100, III, do CTN;
- Que não é possível apurar juros pela aplicação da Taxa SELIC nem outra qualquer em montante superior a 12% ao ano;
- Que a multa de 150% ofende os princípios do não confisco e da razoabilidade, devendo ser reduzida ao patamar de 20%, mormente quando o Contribuinte já arcou com o pagamento do tributo;
- Que a jurisprudência do STF já se consolidou no sentido de que é confiscatória a multa nos patamares impostos, já tendo sido reconhecida a repercussão geral da matéria no RE 582.461;
- Que deve ser aplicado ao caso a Súmula CARF nº 4, não devendo ser cobradas multa nem juros, vez que não houve inadimplemento;
- Que a cobrança de multa em patamar superior a 20% ofende o art. 59 da Lei nº 8.383/1991 e art. 985 do RIR;
- Que não se pode afirmar que "o não-pagamento de tributos corresponde à apropriação indébita, definida no art. 168 do CP, posto que o contribuinte não se apropria, porque o dinheiro lhe pertence e não ao Fisco, que é simplesmente credor" (fl. 2.967);
- Que não é cabível a responsabilização dos sócios vez que não se observaram as hipóteses do art. 135, III, do CTN. Nos casos dos autos, não há nenhuma evidência ou mesmo indícios de que os sócios tenham praticado qualquer ato; e
- Que, "Em se tratando de responsabilização do sócio, não há que se perder de vista o princípio da separação patrimonial das pessoas física e jurídica; não se

olvide também a necessária diferenciação que deve haver entre a responsabilidade por infração praticada pela sociedade e a infração de lei, praticada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto praticada pelo sócio." (fls. 2.971/2.972), indicando ainda a Súmula STJ nº 430.

Intimada a PGFN, esta protocolou CONTRARRAZÕES (fls. 3.008/3.023) argumentando, em síntese:

- Que "no curso da ação fiscal identificou-se que a contribuinte remunera trabalhadores sem vínculo empregatício (os chamados divulgadores) tendo, portanto, obrigação legal de reter o imposto de renda devido sobre tais pagamentos." (fl. 3.009);
- Que a petição é inepta, vez que trata da omissão de receitas sem abordar o verdadeiro fundamento da presente autuação, situação essa já constatada no acórdão recorrido;
- Que é devido o IRRF vez que se trata de remuneração dos divulgadores sob a estrutura lógica do marketing multinível binário, i.e., que a remuneração é devida pelos serviços dos distribuidores/divulgadores tanto na venda quanto na captação de novos distribuidores;
- Reitera os termos do TVF quanto à ocorrência dos pagamentos e da apresentação das declarações e retificações inadequadas ou inconsistentes;
- Que a despeito de a contribuinte alegar não ter tido vontade consciente e dolosa de lesar o Fisco, "a qualificação da multa justificou-se em razão do procedimento da empresa, que ao não informar em DCTF o débito integral de IRRF, teve como objetivo a utilização dos pagamentos devidos de imposto de renda como créditos em declarações de compensação." (fl. 3.018);
- Que a Contribuinte busca a declaração da constitucionalidade da multa, o que não se admite em sede de processo administrativo fiscal, nos termos da Súmula CARF nº 2; e
- Que, no tocante à responsabilidade solidária dos sócios, o recurso voluntário em momento algum busca afastar "a condição de sócios administradores, responsáveis pela gerência e representação da empresa que lhes foi atribuída" (fl. 3.022) e que a decisão recorrida acerto na demonstração da prática do ato ilícito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Relatora designada *ad hoc* para formalização do acórdão

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, responsável pelo voto, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada *ad hoc* para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo, integralmente, as razões de decidir do então conselheiro, constantes dos arquivos do CARF, aproveitando para registrar minha divergência em relação à responsabilização solidária dos sócios e diretores, o que não me vincula aos fundamentos por ele adotados em seu voto.

Feito o registro.

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Delimitação da lide

É importante, *ab ovo*, delimitar a lide. Como bem expôs a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, o recurso voluntário em momento algum ataca o mérito do lançamento propriamente dito, i.e., a ocorrência ou não do fato gerador. Pelo contrário, discorre sobre seu direito de contestá-lo, bem como discorre sobre a ocorrência do pagamento do débito tributário, mas não afirma que não deveria haver IRRF nem contesta o valor constituído. Por essa razão, a matéria não é objeto do presente julgamento.

De outro lado, como também chamou atenção a Fazenda Nacional, a Contribuinte discorre longamente sobre a confiscatoriedade e a irrazoabilidade da multa imposta, reclamando a sua redução ao patamar de 20%. Em outras palavras, pede a declaração de inconstitucionalidade da Lei, matéria em relação a qual este Conselho não tem competência para se pronunciar, nos termos da Súmula CARF nº 02. Nessa senda, essa matéria não pode ser conhecida.

Portanto, conheço parcialmente o recurso.

Preliminar de inépcia do recurso

Argumenta a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, que o recurso é inepto, vez que trata da omissão de receitas sem abordar o verdadeiro fundamento da presente autuação, situação essa já constatada no acórdão recorrido.

Analisando a petição recursal, constata-se que os recorrentes realmente tratam, no início, de auto de infração que tem por objeto IRPJ, CSL, PIS/PASEP e COFINS. Também, na descrição dos fatos que levaram ao lançamento do auto de infração, tratam da titularidade da receita da empresa, e não dos pagamentos efetuados a autônomos.

Contudo, em análise global, percebe-se que o recurso se adequa ao presente processo administrativo. Por exemplo, constata-se que a peça busca afastar a qualificação da multa e a responsabilidade solidária, ambos elementos que compõem o presente auto de infração. Outrossim, nas fls. 2.953/2.954, por exemplo, ao tratar da qualificação da multa,

descreve bem os fatos que lastrearam a autuação, especificamente a questão do envio das DCTF retificadoras, das divergências em relação as DIRFs, bem como do pagamento dos DARFs e da vinculação do valores pagos aos valores declarados etc.

Portanto, os recorrentes apresentaram argumentos válidos e relevantes para o presente processo administrativo, pedidos esses que não podem ser ignorados, razão pela qual não há que se falar em inépcia do recurso.

Da multa e da boa-fé

Tratando da multa, a Contribuinte argumenta que o acórdão recorrido errou ao manter a multa apesar de a Recorrente ter agido com boa-fé explicando que a multa independe da vontade de lesar ou não o fisco. Defende que é sim possível afastar a multa e os juros em casos nos quais se observa a boa-fé do Contribuinte, e apresenta precedentes nos quais se aplica a hipótese do art. 100 do CTN.

O presente caso não se equipara àqueles apresentados pelos recorrentes. Efetivamente, nos precedentes citados foi constatado que os respectivos Contribuintes agiam em consonância com a legislação ou com o entendimento da própria fazenda pública vigente à época dos atos jurídicos. Em outras palavras, coadunam-se com as hipóteses descritas nos incisos do art. 100, de sorte a se aplicar o parágrafo único desse mesmo artigo.

No presente caso, entretanto, os recorrentes não descreveram nem comprovaram a ocorrência de nenhuma das hipóteses do referido art. 100. Por esse motivo, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Dos juros

Argumentam os recorrentes não ser possível apurar juros pela aplicação da Taxa SELIC nem outra qualquer em montante superior a 12% ao ano. A matéria já se encontra consolidada neste Conselho na Súmula CARF nº 04, segundo a qual

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Nos termos dos arts. 45, VI, do Anexo II ao RICARF, o entendimento é de aplicação obrigatória, de sorte que não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Do depósito integral

Argumentam os recorrentes que não são devidos multa nem juros no presente caso, nos termos da Súmula CARF nº 04 (leia-se nº 05), diante do pagamento do débito antes da fiscalização. Em primeiro lugar, a Súmula trata tão somente de juros, e não da multa. Em segundo lugar, não houve no presente caso depósito integral do montante constituído, mas sim pagamento de DARFs desvinculadas de débito, valores esses, inclusive, que a Contribuinte tentou compensar com outros débitos tributário. Dessa forma, o presente crédito tributário não se encontra adequadamente garantido, não sendo possível afastar a incidência dos juros.

Do art. 59 da Lei nº 8.393/1991 e do art. 985 do RIR

Pleiteiam os recorrentes, ainda, a limitação da multa a 20% em respeito ao art. 59 da Lei nº 8.383/1991 e art. 985 do RIR.

No que se refere ao art. 985 do RIR, referem-se os recorrentes ao Decreto nº 1.041/1994, norma essa que já foi revogada pelo RIR/1999. Ainda que assim não fosse, o referido artigo regula o art. 59 da Lei nº 8.383/1991, e ambos versam sobre a multa de mora. A multa moratória não pode ser confundida com a multa de ofício. Nessa senda, não se aplica à multa contestada pelo recorrente, razão pela qual não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Da qualificação da multa de ofício

Como um dos principais pontos do recurso, as recorrentes reclamam a desqualificação da multa de ofício. Alegam que

- não houve recusa em apresentar a documentação, mas sim que pediu dilação do prazo, vez que já vinha sofrendo fiscalização referente a outro ano-calendário e ainda estava atendendo diligências referentes a prova pericial conduzida em Ação Civil Pública. Ainda nesse ensejo, esclarece que apresentou sua SPED no prazo legal, não tendo antecipado a apresentação em 3 (três) meses, conforme intimado pela fiscalização, por não dispor de condições de fazê-lo;
- houverem diversos pagamentos a divulgadores que não foram processados devido a inconsistências no preenchimento dos CPF's pelos próprios divulgadores, e que isso explica a inconsistência entre os valores retidos e os valores identificados nos extratos;
- é um direito seu preencher e retificar a DCTF, o que fez apenas para espelhar a realidade dos fatos quando constatou a ocorrência de erros no preenchimento original, não havendo fraude no caso concreto;
- o simples fato de ter pago DARF com código de IRRF não significa que devesse valores a título de IRRF, mas sim que houve erro no caso concreto. Ainda nesse ensejo, que não houve desvinculação de nenhum DARF, por estes não estavam originalmente vinculados a nenhuma DCTF apresentada, o que ratifica o equívoco do Fisco; e
- não houve apropriação indébita no presente caso, vez que os recursos eram próprios, não pertencendo ao Fisco, que ainda é mero credor.

Retornando ao termo de verificação fiscal, constata-se que a multa foi qualificada pela autoridade lançadora pela leitura conjunta dos atos identificados ao longo da fiscalização. Especificamente, anotou que:

"A DCTF é confissão de dívida, porém, pode ocorrer erro no seu preenchimento. No caso em tela, fica claro que não se trata de erro. Foi um conjunto de ações com vistas a não vincular corretamente os pagamentos aos débitos.

O contribuinte não pode negar que tivesse, todo o tempo, conhecimento da totalidade dos seus débitos de IRRF sobre os

rendimentos sem vínculo empregatício. Assim, apresentou os arquivos extra-contábeis de janeiro a maio com rendimentos pagos muito semelhantes aos valores da DIRF em 13/05/2014. Da mesma forma, apresentou a DIRF e o SPED em 30/06/14, sendo de seu conhecimento os valores dos rendimentos pagos aos divulgadores. Porém, em data posterior, apresenta DCTFs retificadoras que reduzem ainda mais os valores dos débitos.

(...)

Neste sentido, se verificou, nas análises realizadas, procedimento ardiloso do contribuinte com o objetivo de evitar o pagamento de tributos:

- Durante o correr do ano de 2013 o contribuinte efetuou as retenções dos divulgadores, conforme determina contrato entre partes e realizou os respectivos recolhimentos mensais aos cofres públicos;
- **Deliberadamente o contribuinte não inclui estas informações corretamente em DCTF, permitindo que os pagamentos, embora devidos, mesmo que parcialmente, ficassem disponíveis no sistema;**
- **Intimado, negou-se a apresentar a contabilidade. Somente em 30/06/2014, três meses após o início da fiscalização é transmitida a contabilidade digital (SPED) e a DIRF. Porém, ao contrário do ano anterior, nesta não está presente os pagamentos detalhados por divulgador.**
- **Confrontado com as inconsistências entre informações/declarações o contribuinte apresenta novas retificadoras e novamente desvincula pagamentos de IRRF, utilizando-os para novas DCOMPs transmitidas em 15/07/2014.**

Desta forma, o contribuinte, sistematicamente, frauda nas duas diferentes etapas:

1^a etapa

manipulação da DCTF e DIRF: omissão de débitos na declaração obrigatória – DCTF, com objetivo de não vincular corretamente os pagamentos realizados e da DIRF para fugir dos batimentos eletrônicos efetuados. Posterior apresentação de uma sequiência de DCTFs retificadoras com valores completamente divergentes para os débitos. Assim, pratica desde já a sonegação do tributo IRRF. Não se trata, porém, da simples sonegação. Configura-se a fraude na interligação entre esta etapa e a etapa seguinte, quando se aproveita desta sonegação;

2^a etapa

aproveitamento, mediante compensação, de recolhimentos

realizados para pagamento do tributo IRRF (código 0588), devidos, como se indevidos fossem, tendo em vista estarem integralmente disponíveis no sistema dada a omissão/manipulação da informação na DCTF.

Em resumo, o contribuinte manipula informações e declarações para forjar de forma fraudulenta crédito utilizado em compensações para quitação de débitos lançados para o ano de 2012. Caracteriza-se o dolo e a conduta irregular, conscientemente adotada pelo contribuinte.

A inexistência ou existência parcial do direito creditório resulta na não homologação da compensação ou homologação parcial da compensação, a qual, uma vez não homologada pode resultar em multa.

No caso em análise, resta claro que os procedimentos adotados pelo contribuinte tiveram por objetivo reduzir ou não pagar tributos de forma fraudulenta." - fl. 2.602/2.603.

Em outras palavras, o fato que levou a autoridade lançadora a qualificar a multa de ofício não foi a mera apresentação de DCTFs retificadoras, nem a apresentação de documentos após o prazo estipulado em intimações, mas sim o convencimento de que a Contribuinte agia com a intenção dolosa de fraudar o fisco.

Efetivamente, já no inicio da exposição admite ser possível a apresentação de declarações retificadoras sempre que for constatado erro. Entretanto, diferentemente da Contribuinte, a autoridade lançadora entendeu que as DCTF's retificadoras apresentadas não o foram para sanear erros culposos, mas sim tiveram o objetivo deliberado de conturbar e dificultar o procedimento de fiscalização, apresentando informações que a Contribuinte sabia serem falsas e, dessarte, impedir que a Fazenda Pública identificasse a realidade do fato gerador.

Com razão a autoridade lançadora.

Ambas as partes, a autoridade lançadora e as recorrentes, concordam com os fatos: foram apresentadas DCTF's retificadoras, declarando informações profundamente diversas daquelas declaradas inicialmente e ainda diversas daquelas declaradas nas DIRF e dos dados dos extratos bancários.

Em tese, têm razão as recorrentes: é direito e mesmo dever da Contribuinte apresentar DCTF's retificadoras quando constatar que a declaração original foi transmitida com erro. Igualmente, não é o pagamento de um DARF que constitui o crédito tributário, podendo ser pleitada a restituição ou a compensação de valores indevidamente recolhidos ao fisco.

Acontece que, no caso, a análise global da atuação da Contribuinte leva a crer que não houve mero erro nas suas declarações, mas sim que o preenchimento incorreto foi deliberado.

Como bem anotou a autoridade lançadora, a Contribuinte apresentou diversas DCTFs originais e retificadoras, sempre com valores completamente dispare, sem qualquer explicação clara quanto à origem dos seus erros ou dúvidas quanto aos valores devidos.

Acumula-se o fato de que a Contribuinte realizou recolhimento do IRRF em valores adequados à sua contabilidade e com a DIRF. Ou seja, os valores recolhidos por meio de DARF são condizentes com os valores que ela, Contribuinte, registrou em sua contabilidade como tendo pago a seus divulgadores.

Acontece que os DARF's foram pagos sem qualquer declaração do débito. Nesse caminho, caso visse a ser fiscalizada, a Contribuinte poderia simplesmente declarar o valor correto, aproveitando o valor já pago, ficando assim "protegida". Caso não fosse fiscalizada, poderia pedir a restituição ou a compensação dos valores, o que a Fazenda Pública teria homologado vez que esses valores estariam desvinculados de qualquer débito.

In casu, a Contribuinte buscou fazer ambos: pagou antecipadamente sem constituir o crédito; fiscalizada, apresentou DCTF's para constituir o débito - em valores incompatíveis - e, assim, tentou se proteger contra a autuação; concomitantemente, pleiteou a compensação dos valores pagos antecipadamente com outros créditos tributários, como se inexistisse débito da IRRF.

Em suma, a conduta identificada realmente se conforma com a descrição da fraude, hipótese insculpida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964. E essa foi a acusação da autoridade lançadora. Nesse caminho, não é possível dar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

Da responsabilidade solidária

Subsidiariamente, as recorrentes pedem que seja afastada a responsabilidade solidária dos sócios. Argumentam que não se observam no caso concreto as hipóteses do art. 135, III, do CTN, não havendo nenhuma evidência nem mesmo indícios de que os sócios tenham praticado qualquer ato que culminasse na infração identificada. Outrossim, escorando-se na Súmula STJ nº 430, defendem ser necessário ter em mente a separação entre a pessoa física e a jurídica e que, para a responsabilização do indivíduo não basta apontar a infração cometida pela sociedade, sendo necessário demonstrar o ato praticado pela pessoa física.

Retornando ao termo de verificação fiscal, constata-se que a autoridade lançadora fundamenta assim a responsabilização solidária:

"Tendo em vista a ocorrência de sonegação e fraude, é verificada a hipótese do art. 135 do CTN onde os sócios diretores agiram com infração a lei, gerando obrigações tributárias. Desta são estes pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários. Assim, o lançamento realizado em nome da fiscalizada, Ympactus Comercial S/A é acompanhado do termo de sujeição passiva solidária aos sócios diretores abaixo listados, cabendo a todos a possibilidade de manifestação quanto ao lançamento:

Carlos Roberto Costa, CPF 997.944.207-78

Carlos Nataniel Wanzeler, CPF 003.287.887-75

James Merrill, CPF 703.167.791-21." - fl. 2.604.

Nos termos de responsabilização solidária (fls. 2.606/2.614) não há nenhuma outra informação ou esclarecimento justificando a responsabilização solidária.

Como bem defenderem os recorrentes, a responsabilização solidária imputada nos termos do art. 135 do CTN é aquela resultante dos *"atos [pessoalmente] praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"* pelas pessoas individualizadas nos incisos I a III. Em outras palavras, não é suficiente identificar a ocorrência de uma infração dolosa, é necessário apresentar os atos praticados **pessoalmente** pelos indivíduos responsabilizados solidariamente.

Nessa senda, diferentemente do que entendeu a autoridade lançadora, o simples fato de que foi observado um ato fraudulento não significa que todos - ou mesmo alguns - os sócios ou diretores da pessoa jurídica tenham contribuído para a sua prática. Para a responsabilização solidária seria necessário apresentar fatos concretos vinculando cada indivíduo à infração. O simples fato de que era sócio-diretor não significa que tenha agido para a perpetração da fraude.

Nesse caminho, inclusive, relevante transcrever as palavras utilizadas pela Procuradoria em suas contrarrazões:

*"Na hipótese vertente, a qualificação da multa justificou-se em razão **do procedimento da empresa**, que ao não informar em DCTF o débito integral de IRRF, teve como objetivo a utilização dos pagamentos devidos de imposto de renda como créditos em declarações de compensação."* (fl. 3.018)

Em outras palavras, a própria Procuradoria ratifica o quanto anotado aqui: foram apresentados elementos de prova suficientes para atestar o procedimento fraudulento da empresa. Essa ação, entretanto, já é punida pela qualificação da multa, não podendo ser novamente punida pela responsabilização dos sócios. Esta, a responsabilização solidária, deve decorrer de outro fato, qual seja, do ato praticado especificamente pelo indivíduo responsabilizado e indicado especificamente no lançamento, o que não ocorreu.

Há que se registrar que, em suas contrarrazões, a Procuradoria abre um tópico específico defendendo a manutenção da responsabilização solidária. Ali, desenvolve o raciocínio de que é devida a responsabilização solidária *in casu* pelo fato de que os responsabilizados eram sócios e eram administradores da empresa. Reforça sua argumentação pela transcrição de trecho do acórdão da DRJ na qual esta afirma que *"os responsáveis apontados tinham conhecimento de todas as 'manobras' feitas para impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador"* (fl. 3.022).

Em relação ao fato de que eram sócios administradores, reitera-se o quanto já afirmado acima: o simples fato de que eram sócios não implica que devem ser responsabilizados. Defender o inverso é defender que em todo caso no qual seja identificada a hipótese de qualificação da multa contra pessoa jurídica devem ser responsabilizados os sócios-administradores, o que não pode admitir.

Em relação ao *"conhecimento de todas as 'manobras'"*, apontado pela DRJ, tal fato não ficou demonstrado nos autos. Não há no termo de verificação fiscal uma única linha demonstrando que os sócios administradores tinham conhecimento dos fatos. Pelo contrário, a afirmação da DRJ se lastreia unicamente no fato de que eram sócios diretores:

"Ora, como sócios diretores presidente, vice presidente, e Diretor Financeiro/Administrativo (fl. 2.724/2.728) os responsáveis apontados tinham conhecimento de todas as

"manobras" feitas para impedir ou retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, não podendo ser acolhidas as alegações da empresa."
- fl. 2.927.

Em suma, uma vez que não se pode responsabilizar a pessoa física simplesmente pelo fato de que era sócio administrador, e que não ficou demonstrado nos autos o ato concreto e pessoal realizado pelos indivíduos responsabilizados, é necessário afastar a responsabilização solidária.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, por dar provimento parcial ao recurso, para afastar a responsabilização solidária dos sócios e diretores.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias.

Voto Vencedor

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Redatora Designada

Em que pese o bem fundamentado voto da ilustre Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, peço vênia para divergir, exclusivamente, em relação à responsabilidade solidária dos sócios administradores.

Conforme descrito no voto do conselheiro relator, ao analisar a legitimidade de qualificação da multa, a autoridade fiscal descreveu, detalhadamente, a prática de atos fraudulentos e dolosos, conforme se verifica pelos trechos abaixo transcritos:

Neste sentido, se verificou, nas análises realizadas, procedimento ardiloso do contribuinte com o objetivo de evitar o pagamento de tributos:

- *Durante o correr do ano de 2013 o contribuinte efetuou as retenções dos divulgadores, conforme determina contrato entre partes e realizou os respectivos recolhimentos mensais aos cofres públicos;*
- *Deliberadamente o contribuinte não inclui estas informações corretamente em DCTF, permitindo que os pagamentos, embora devidos, mesmo que parcialmente, ficassem disponíveis no sistema;*

- *Intimado, negou-se a apresentar a contabilidade. Somente em 30/06/2014, três meses após o início da fiscalização é transmitida a contabilidade digital (SPED) e a DIRF. Porém, ao contrário do ano anterior, nesta não está presente os pagamentos detalhados por divulgador.*
- *Confrontado com as inconsistências entre informações/declarações o contribuinte apresenta novas retificadoras e novamente desvincula pagamentos de IRRF, utilizando-os para novas DCOMPs transmitidas em 15/07/2014.*

Desta forma, o contribuinte, sistematicamente, frauda nas duas diferentes etapas:

1^a etapa

manipulação da DCTF e DIRF: omissão de débitos na declaração obrigatória – DCTF, com objetivo de não vincular corretamente os pagamentos realizados e da DIRF para fugir dos batimentos eletrônicos efetuados. Posterior apresentação de uma seqüência de DCTFs retificadoras com valores completamente divergentes para os débitos. Assim, pratica desde já a sonegação do tributo IRRF. Não se trata, porém, da simples sonegação. Configura-se a fraude na interligação entre esta etapa e a etapa seguinte, quando se aproveita desta sonegação;

2^a etapa

aproveitamento, mediante compensação, de recolhimentos realizados para pagamento do tributo IRRF (código 0588), devidos, como se indevidos fossem, tendo em vista estarem integralmente disponíveis no sistema dada a omissão/manipulação da informação na DCTF.

Em resumo, o contribuinte manipula informações e declarações para forjar de forma fraudulenta crédito utilizado em compensações para quitação de débitos lançados para o ano de 2012. Caracteriza-se o dolo e a conduta irregular, conscientemente adotada pelo contribuinte.

Entendeu o relator, no entanto, que os atos praticados pelos sócios não foram individualizados, o que seria necessário tendo em vista a responsabilidade pessoal destes. Nesse ponto, entendo incorreta a premissa utilizada pelo Relator. Em primeiro lugar, a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional é solidária. Assim, os atos descritos denotam claramente a prática de atos praticados com excesso de poder, tendo a autoridade administrativa identificado o poder de administração e gerência dos devedores solidários. Descrição mais detalhada da conduta praticada por cada um deles poderia ser necessária para imputação da conduta criminosa, nos termos previstos no artigo 137 do CTN, de modo, inclusive a permitir a individualização da pena, o que não se faz necessário no caso dos autos.

Em face do exposto, entendo correta a manutenção da responsabilidade solidária dos sócios administradores.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio.