



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

Processo nº 15758.000566/2010-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-000.935 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2013
Matéria Omissão de receitas. Responsabilidade tributária.
Recorrente QSE GERENCIAMENTO E FISCALIZAÇÃO DE OBRAS LTDA (antiga denominação de GTEQ - GRUPO DE TECNOLOGIA, ENERGIA E QUALIDADE LTDA) e Responsáveis tributários: Ronicarlos Pereira, CPF 673.311.810-68; Emerson Machado de Souza Neves, CPF 033.919.246-16; Elizelda Machado de Souza Neves, CPF 057.080.146-01; Fernanda Daniela Dillenburg, CPF 941.635.100-87
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Descabe declarar a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, sem caracterizar prejuízo ao contraditório e ao direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. DEDUÇÃO DE DESPESAS. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. INCLUSÃO DAS DESPESAS.

Na tributação da receita omitida pelo lucro presumido, conforme opção do contribuinte, considera-se o percentual de presunção, em que estão contempladas todos os custos e despesas decorrentes da atividade econômica.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa Selic (Súmula CARF nº 4).

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

A ocorrência de fraude pela interposição de pessoas no contrato social, com vistas a ocultar a movimentação financeira realizada pelos verdadeiros proprietários, enseja a aplicação de multa qualificada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERPOSTAS PESSOAS NA SOCIEDADE. INTERESSE COMUM. CARACTERIZAÇÃO.

A utilização de interpostas pessoas na constituição da sociedade, com vistas a ocultar os verdadeiros sócios, demonstra o vínculo entre os envolvidos e o fato gerador do tributo, caracterizando o interesse comum que atrai a responsabilidade tributária solidária dos sócios de fato e de direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Donassolo.

(assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Luis Tadeu Matosinho Machado, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de processo contendo autos de infração decorrentes de apuração, no ano-calendário de 2008, de: (1) IRPJ e CSLL sobre omissão de receita de prestação de serviços profissionais escriturada e não declarada e (2) IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre omissão de receitas financeiras de (2.1) aplicações de renda fixa declaradas em DIRF por terceiros e (2.2) juros ativos, apuradas em demonstração de resultados escriturada no Livro Diário, todas com multa de ofício de 150%.

Consoante descrito no Termo de Verificação (fls. 192/204), sobre a primeira infração (1), verificou-se, com base nos livros fiscais e contábeis, o contribuinte apurou, durante o ano-calendário (AC) de 2008, receita bruta de prestação de serviços no valor de R\$ 11.247.392,39, mas informou, na DIPJ, receita bruta de R\$ 0,03 por trimestre, num total de R\$ 0,12 ao ano; quanto à segunda infração (2), omissão de receitas financeiras, verificou-se que houve (2.1) omissão de aplicações de renda fixa declaradas em DIRF por terceiros, pois o contribuinte, confirmou, em 25/03/10, que recebeu do Banco Itaú S/A a importância de R\$ 6.154,42 durante o ano de 2008, mas não foram oferecidas à tributação, conforme demonstrativos de ajustes efetuados nas fichas de apuração do IRPJ (14 A), e CSLL (18 A); houve, ainda, (2.2) omissão de juros ativos, decorrentes da receita financeira de R\$ 213.138,09, conforme Demonstração de Resultados escriturada no Livro Diário nº 19, representando receitas de juros recebidos de clientes por quitação de duplicatas após vencimento, conforme esclareceu o contador da empresa, que tampouco foi oferecida à tributação mediante declaração na DIPJ. As diferenças apuradas não foram declaradas em DIPJ nem em DCTF, mas apenas em DACON, referente ao ano-calendário de 2008, apresentada em 28/09/10, no curso do procedimento, após ter perdido a espontaneidade, contemplando apenas as receitas especificadas no item 1.

Quanto à qualificação das multas de ofício, a autoridade fiscal apontou o art. 957, inciso II, do RIR e o art. 71 da Lei 4.502/64, acusando o contribuinte de sonegação fiscal dos tributos apurados em decorrência de omissões de receitas da ordem de onze milhões e meio de reais, enquanto declarou à Receita Federal o valor simbólico de doze centavos de real na DIPJ, além de não confessar em DCTF os tributos apurados pela fiscalização.

A Fiscalização ainda atribuiu responsabilidade solidária pelas infrações às seguintes pessoas físicas (item 5 do TVF): 5.1) RONICARLOS PEREIRA E EMERSON MACHADO DE SOUZA NEVES, considerados os verdadeiros proprietários, durante do ano calendário de 2008, na proporção de 50% de participação no capital social para cada um, conforme confessado pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 02, de 23/06/10, e procurações que demonstram a outorga de poderes gerais ou parciais para ambos administrarem a empresa durante o período fiscalizado; 5.2) ELIZELDA MACHADO DE SOUZA NEVES E ELIZANGELA MACHADO DE SOUZA NEVES, sócias formais da pessoa jurídica; 5.3) FERNANDA DANIELA DILLEMBURG: cônjuge de Ronicarlos Pereira, um dos verdadeiros proprietários das cotas sociais da QSE, que realizou transações visando à blindagem do patrimônio do casal, apuradas a partir da análise de Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (Dirpfs); Declarações de Operações Imobiliárias (DOIs); e contratos sociais registrados na Jucesp, demonstrando que a mesma não detinha capacidade econômica para tais operações, além de procuração outorgada pela pessoa jurídica, conferindo-lhe amplos

poderes para representar a empresa perante bancos e outra conferindo-lhe poderes gerais de administração.

A partir de tais fatos, a fiscalização apontou a solidariedade por interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária principal, a teor do art. 124, inciso I do CTN, considerando que, *“como o lucro é gerado pela diferença entre as receitas e as despesas, e as receitas e o lucro constituem-se em fato gerador do tributo, conclui-se que os sócios sempre têm interesse comum com a empresa no fato gerador da obrigação principal”*.

Apontou, ainda, solidariedade devido à responsabilidade por infração de lei, considerando que o contribuinte apurou diversas receitas as quais não foram informadas na DIPJ e nos Dacons durante o ano de 2008; o que repercutiu na sonegação de IRPJ e reflexos em CSLL, PIS e Cofins, deixando de confessar nas DCTFs de 2008 o valor dos tributos devidos, responsabilizando também os sócios e administradores responsáveis pela entrega da DIPJ, Dacons e DCTFs de 2008 com informações falsas, nos termos do art. 124, inciso II, c/c o art. 135, incisos I a III do CTN.

Após ciência do auto de infração e dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária, a impugnação foi apresentada conjuntamente em nome de todos os arrolados, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, pediram: (i) a extinção do auto de infração em decorrência da extrapolção do prazo contido no MPF; (ii) a ineficácia do procedimento fiscal pela lavratura do auto de infração fora do estabelecimento autuado; (iii) a anulação do auto de infração e da imposição de multa, porque lavrado por Auditor Fiscal não habilitado como contador.

No mérito, sustentaram que *a infração imputada “jamais estava revestida de ilegalidade, dolo ou má-fé, mormente em virtude de ter ocorrido um lapso no sistema de informática o que provocou um erro de digitação, não gerando as informação (sic) na DIPJ/DCTF/DACON”, e defenderam a presunção de inocência, opondo-se à imputação de fraude e sonegação sob alegação de que o contribuinte “emite as notas fiscais e as escritura nos livros fiscais e contábeis, não obstando a fiscalização ou mesmo criando embaraços”*.

Apontaram o art. 153 da Constituição Federal, art. 43 e 142 do Código Tributário Nacional, doutrina e jurisprudência para defenderem que, no caso, não se está tributando a renda, mas sim o próprio patrimônio do contribuinte.

Sustentaram que, como a DCTF, a DIPJ e a DACON são obrigações acessórias e estão previstas em ato infra-legal, não poderiam ser levadas a efeito no caso em tela, especialmente, para a caracterização de fraude, pois os livros contábeis e fiscais foram devidamente escriturados, conforme admitido pelo próprio AFRFB, e a falta de entrega e/ou divergência das mesmas não enseja omissão de receita, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Alegaram que multa de ofício no percentual de 150% ofende princípios constitucionais, por ser desproporcional e irrazoável e por configurar confisco tributário, citando a Lei 9.784/99, o art. 624 do Código Civil, o art. 61 da Lei 9.430/96; e que não promoveu quaisquer obstáculos à fiscalização, sendo certo ainda que as operações foram devidamente escrituradas nos livros contábeis e fiscais consoante admissão do próprio AFRFB,

invocando as Súmulas 14 e 25 do CARF). Pediram o limite de 20% para os juros de mora e discordaram da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, por ofensa a princípios constitucionais, aduzindo ser incabível a exigência de correção monetária sobre a multa, conforme exigida pelo Fisco.

Defenderam a necessidade de realização de perícia, sob pena de ofensa ao princípio do contraditório, indicando assistente técnico e formulando quesitos.

Quanto ao arrolamento como solidários, defenderam os interessados a ausência de responsabilidade tributária solidária dos sócios retirantes e dos atuais sócios, mencionando a distinção entre as pessoas físicas e jurídica e respectivos acervos patrimoniais, com base no art. 20 do Código Civil de 1916, e argumentando que os arts. 134, VII, e 135, III, ambos do CTN são inaplicáveis ao caso, pois não se trata de responsabilidade objetiva, mas subjetiva, sendo ônus exclusivo do Fisco comprovar as situações previstas no art. 135, III do CTN.

Requereram a desconstituição do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos e opuseram-se à formalização de Representação Fiscal para Fins Penais.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão não acarreta nulidade de lançamento. PRORROGAÇÃO. A prorrogação do MPF poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, cuja informação está disponível na Internet.

AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DE LAVRATURA. É determinação legal que a lavratura do auto de infração se faça no local da verificação da falta, o que não significa no local em que foi praticada a infração e, sim, onde esta foi constatada, não havendo qualquer impedimento de que isto ocorra dentro da própria repartição, se presentes os elementos necessários para fundamentar a autuação, com regular notificação do sujeito passivo.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. A competência do auditor fiscal para proceder ao exame da escrita da pessoa jurídica é atribuída por lei, não lhe sendo exigida a habilitação profissional do contador.

PERÍCIA. Indefere-se o pedido de realização de perícia, se os elementos constantes dos autos são suficientes para formação de convicção a respeito da matéria em litígio, mormente se o objetivo externado pela defesa é a verificação de livros contábeis e fiscal e a determinação dos tributos devidos com base no lucro

real, e, na autuação, foi adotada a forma de tributação pelo lucro presumido, em consonância com a opção do contribuinte em sua DIPJ.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. Não afastada a constatação fiscal de falta de oferecimento à tributação do IRPJ e da CSLL, pelo lucro presumido, de receitas de prestação de serviços, além de receitas financeiras e outras receitas de juros ativos, mantêm-se as correspondentes exigências.

DEDUÇÃO DE DESPESAS. Não prospera a pretensão de que sejam consideradas despesas incorridas e apurado o lucro real, se adotada, para apuração do IRPJ e CSLL, a forma de tributação com base no lucro presumido, em cujo percentual de presunção estão contempladas todas as deduções decorrentes da atividade econômica.

MULTA DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Caracteriza sonegação a prática de, apesar de escriturar receitas auferidas, deixar de informá-las na DIPJ, a qual foi apresentada com valores ínfimos, muito aquém daqueles efetivamente devidos, esquivando-se do pagamento dos tributos, sobretudo se, para tanto, também foi constatada pela fiscalização ser a pessoa jurídica constituída por interpostas pessoas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Em se tratando de exigências reflexas que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE DE FATO. PESSOAS ESTRANHAS AO VÍNCULO SOCIETÁRIO. Evidenciado o vínculo de fato entre pessoas físicas estranhas ao quadro societário e a empresa autuada, regular é a atribuição de responsabilidade solidária, por interesse comum nas situações que se constituíram em fatos geradores das obrigações autuadas.

Em suma, não foi conhecida a impugnação apresentada em nome de Elisangela Machado de Souza Neves, por irregularidade na representação processual; quanto às impugnações apresentadas em nome da pessoa jurídica autuada e das pessoas físicas Ronicarlos Pereira, Emerson Machado de Souza Neves, Elizelda Machado de Souza Neves e Fernanda Daniela Dillenburg, foram rejeitados todos os pedidos e mantidos o crédito tributário e a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas.

Cientificados dessa decisão em 13/04/2011 (cfe. AR, fl.588v.), os sujeitos passivos interessados apresentaram recurso voluntário ao CARF em 13/05/2011 (fls.589/762) em que pedem a nulidade da decisão recorrida, por descumprimento dos princípios legais que devem informar a decisão, em prejuízo do seu direito de defesa, ao não analisar as provas devidamente requeridas pelos autuados.

Apontam, ainda, (i) a falta de intimação para manifestação sobre o fim da instrução, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96; (ii) a inexistência de fundamentação jurídica e motivos de direito do auto de infração, já que todos os dispositivos legais mencionados referem-se apenas às normas específicas operacionais a serem observadas pelos contribuintes; (iii) erro de direito, por estar embasado em dispositivos legais impróprios para motivar juridicamente a constituição do crédito tributário.

Quanto ao mérito, basicamente, repisam as razões da impugnação acima expostas. Requerem, ao final que:

a) apreciem a(s) preliminar (es) de nulidade da decisão de V instância administrativa em face da incongruência e deficiência de sua fundamentação, bem como diante do cerceamento de defesa, e em assim acatando este pedido seja baixado o processo para o exercício de perícia ou diligência, preservando não só direito de defesa, mas também o princípio da verdade material, tudo no intuito de se apurar então o real lucro do ano calendário de 2008, evitando-se assim enriquecimento ilícito do Estado;

b) julguem improcedente o auto de infração;

c) caso não declarem a improcedência do auto de infração, que seja ao menos determinada a redução da multa de ofício para 20%, da multa moratória para 2% a.m., excluindo-se ainda os juros aplicados pela Taxa Selic;

d) realizem o julgamento simultâneo dos autos de infração de IR /PIS/COFINS e CSLL, eis que todos pertinentes ao Mandado de Procedimento Fiscal de no MPF no 0811400/00011/10, além de que a decisão ora recorrida já julgou em conjunto a tributação reflexa da CSLL / COFINS / PIS em razão da conexão e das provas acostadas ao presente auto de infração, conforme determina inclusive o §1º do artigo 9º do Decreto no 70.235/72 e a competência do CARF;

e) que toda e qualquer intimação, além da ciência formal aos contribuintes ora recorrentes, que seja realizada também em nome deste causídico, com escritório profissional estabelecido conforme constante no rodapé desta defesa;

f) que não seja expedida a representação fiscal para fins penais, ao menos enquanto não houver o trânsito em julgado da esfera administrativa e respectiva constituição e lançamento definitivo do crédito tributário como determina a Súmula Vinculante no 24 do Supremo Tribunal Federal c.c. Portaria no 326/2005 da Receita Federal;

g) que reconheçam e declarem a nulidade do arrolamento de bens da QSE, e, principalmente dos supostos devedores solidários, eis que inexistente qualquer responsabilidade tributária solidária dos mesmos;

h) requer, por fim, a realização de sustentação oral pelo signatário da presente ou por advogado devidamente constituído.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Por atender aos pressupostos legais, inclusive o temporal, conhece-se do recurso voluntário conjuntamente apresentado pelo contribuinte e pelos responsáveis tributários Ronicarlos Pereira, Emerson Machado de Souza Neves, Elizelda Machado de Souza Neves e Fernanda Daniela Dillenburg.

Serão julgados conjuntamente os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, constantes do processo em epígrafe, em razão de conexão, por se basearem nos mesmos elementos de fato.

Das preliminares

O recurso traz, inicialmente, a preliminar de nulidade da decisão recorrida (I), por falta de fundamentação e de apreciação das provas solicitadas. Note-se que as provas de que trata o recurso compreendem, basicamente, o pedido de perícia solicitado na impugnação.

Ao indeferir tal pedido, os julgadores de primeira instância basearam-se no custo-benefício da medida, tendo externado seu posicionamento na ementa reproduzida:

PERÍCIA. Indefere-se o pedido de realização de perícia, se os elementos constantes dos autos são suficientes para formação de convicção a respeito da matéria em litígio, mormente se o objetivo externado pela defesa é a verificação de livros contábeis e fiscal e a determinação dos tributos devidos com base no lucro real, e, na autuação, foi adotada a forma de tributação pelo lucro presumido, em consonância com a opção do contribuinte em sua DIPJ.

Em diversos trechos da decisão recorrida ficou clara a fundamentação adotada pelos julgadores para tal indeferimento, como exemplifica a transcrição abaixo:

[...] Nos autos encontram-se, apenas, cópia do Livro Diário, mas, ainda que viesse a ser confirmada a manutenção de todos os demais livros mencionados, no período fiscalizado a opção do contribuinte foi pela tributação pelo Lucro Presumido.

Por outro lado, reitere-se que, na modalidade do lucro presumido, a base de cálculo para aplicação das alíquotas de IRPJ e CSLL corresponde a apenas 32% da receita bruta. Desse modo o lucro real somente poderia ser considerado mais favorável ao contribuinte se seus custos superassem 68% de suas receitas totais.

De todo modo, como visto, inexistente fundamento legal para a pretensão de que, no presente caso, a receita omitida fosse tributada com base no lucro real - mesmo porque o contribuinte apresentou declaração na forma do lucro presumido. Ademais,

ainda que viável fosse a pretensão do impugnante, ficaria sujeito a outras penalidades, como a multa isolada por falta de recolhimentos mensais a título de estimativas.

Assim, inaplicáveis ao presente caso as considerações acerca do lucro real e a necessidade de dedução de despesas, impondo-se a manutenção do IRPJ lançado.

Deve ser considerado, ainda, o disposto no art. 29 do Decreto-lei nº 70.235/72, que dispõe que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”

Diante do exposto, e tendo em vista que foram ou deveriam ter sido bem compreendidos os fundamentos da decisão, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, inexistindo razão para se anular a decisão recorrida.

Mais à frente, pleiteando a nulidade do auto de infração (II), alegam os recorrentes que não foi observado o art. 44 da Lei nº 9.784/99, o qual dispõe:

Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.

Cumpre lembrar que a lei mencionada é norma geral aplicável ao processo administrativo como um todo, enquanto o lançamento tributário obedece aos termos da legislação tributária contida no Código Tributário Nacional, em especial no seu art. 142 (“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”), assim como no Decreto-lei nº 70.235/72, que disciplina o procedimento fiscal e determina o prazo legal a ser observado em cada etapa.

Ressalte-se que o CTN define o lançamento como procedimento que constitui o crédito tributário e se completa com a notificação ao sujeito passivo, a partir da qual somente poderá ser alterado, dentre outras situações específicas, pela apresentação de impugnação, conforme o teor do art. 145 do CTN.

No âmbito do decreto-lei retro mencionado, que regulamenta o procedimento fiscal, dentre os requisitos da lavratura do auto de infração é prevista, expressamente, a intimação do prazo de trinta dias para impugnação facultativa, conforme abaixo:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Dos autos se extrai que a autoridade autuante, seguindo o trâmite legal, ao final do procedimento fiscal, cientificou os sujeitos passivos do lançamento, em 08/12/2010, informando-lhes do prazo legal de trinta dias para impugnação. Com a impugnação conjunta, apresentada em 05/01/2011 (fl.269), deu-se início a fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

Conclui-se que o dispositivo mencionado pelos recorrentes não se aplica ao ato de lançamento, e a ausência da referida intimação não implica, em absoluto, em causa de nulidade dos autos de infração.

Apontam, ainda, como causa de nulidade dos autos de infração (III): a inexistência de fundamentação jurídica e motivos de direito do auto de infração e erro de direito, por estar embasado em dispositivos legais impróprios para motivar juridicamente a constituição do crédito tributário, citando que todos os dispositivos legais mencionados referem-se apenas às normas específicas operacionais a serem observadas pelos contribuintes.

Do termo de verificação fiscal e dos autos de infração (fls.192 e ss.) se extraem os fundamentos fáticos e jurídicos da autuação. No relatório, a autoridade fiscal demonstra a diferença entre a receita declarada em DIPJ e a receita de prestação de serviços apurada com base nos livros fiscais e contábeis e discrimina em planilha quais os valores omitidos, enquanto nos autos de infração é feita referência aos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) que determinam a apuração do tributo conforme o regime de tributação adotado.

Diante da clareza dos fatos constatados (omissão de receitas) e da linha de defesa adotada pelos recorrentes, não se verifica qualquer prejuízo ao direito de defesa que desse ensejo, com fulcro no art. 59 do Decreto-lei nº 70.235/72, à nulidade da autuação.

Assim, rejeita-se também essa preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

Em relação às diferenças apuradas pela fiscalização sobre as receitas de prestação de serviços profissionais escrituradas e não declaradas (item 1), ao declarar em DACON tais receitas, ainda que extemporaneamente, o contribuinte deixou de contraditá-las. Assim, a omissão em litígio restringe-se às receitas financeiras descritas no item 2 do Termo de Verificação Fiscal.

A descrição dos fatos e fundamentos da autuação deixa claro que foi apurada omissão de receitas em relação aos montantes declarados em comparação com os valores escriturados pelo contribuinte.

Como bem observado pela decisão recorrida, os valores tributáveis do IRPJ e CSLL foram obtidos mediante aplicação do coeficiente de 32% sobre as receitas, como previsto nos arts. 25 e 29 da Lei 9.430/96, coeficiente este no qual já estão contempladas todas

as deduções cabíveis, consoante os demonstrativos de fls. 211 e 237, evitando que a tributação incidisse sobre o patrimônio, ao contrário do sustentado pela defesa.

Além disso, como descrito no Termo de Verificação e como se constata nos demonstrativos de fls. 212/213 e 238, os valores retidos na fonte sobre rendimentos pagos ao contribuinte, foram deduzidos para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos.

Em sua defesa, limita-se a questionar a falta de dedução das despesas incorridas, alegando que deveria ter sido apurado o lucro real, pelo que pleiteou a perícia.

Ocorre que a forma de tributação declarada pelo contribuinte na DIPJ respectiva foi o lucro presumido, como se verifica à fl.02. Com base nisso, a autoridade fiscal apurou o IRPJ e a CSLL devidos sobre a omissão de receita, considerando o percentual de presunção, em que estão contempladas todos os custos e despesas decorrentes da atividade econômica.

Assim, a omissão de receita resta caracterizada pela falta de declaração em DIPJ e DCTF dos valores escriturados pelo contribuinte em seus livros contábeis e fiscais, no ano de 2008, como demonstra a planilha de fls.192, tendo sido corretamente adotada, pela fiscalização, a forma de tributação pelo lucro presumido, em consonância com a opção do contribuinte em sua DIPJ, consoante dispõe o art. 288 do RIR/99:

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Pelo exposto, não há reparos ao lançamento, sendo negado provimento ao recurso nessa parte.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Os recorrentes sustentam a ausência de responsabilidade tributária solidária dos sócios retirantes e dos atuais sócios, alegando a inaplicabilidade do art. 134, VII, e 135, III, do CTN e inexistência de qualquer hipótese que autorize a inclusão dos sócios e, especialmente, dos ex-sócios, no pólo passivo do auto de infração.

A responsabilidade solidária em matéria tributária se aplica aos sujeitos que possam ser enquadrados no pólo passivo da relação obrigacional e decorre sempre de lei, não podendo ser presumida ou resultar de acordo das partes. Além das definições legais, nos termos do art. 124, inciso II, do CTN, a solidariedade tributária é atribuída às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, consoante o inciso I do mesmo artigo, utilizado com fundamento da autuação.

Repisando a lição de Marcos Vinícius Neder (*in* Responsabilidade Tributária, Editora Dialética, 2007. Coord. Maria Rita Ferragut e Marcos Vinícius Neder, p. 47), cabe referir que

as pessoas portadoras de interesses comuns são vinculadas por pessoas externas formadoras de solidariedade (consciência de grupo) que as une; enquanto, nos interesses coincidentes, o vínculo pessoal visa apenas atender a uma necessidade

específica (tarefa) [...] A situação a despertar o interesse comum referido no art. 124 do CTN é aquela consubstanciada na relação jurídica privada subjacente ao fato gerador do tributo [...]

Assim, a imputação de responsabilidade solidária por interesse comum exige a demonstração cabal e inequívoca da relação do sujeito com o fato gerador e seu beneficiamento direto ou indireto a partir da ocorrência da infração tributária, o que deve ser apreciado em conjunto com os argumentos da defesa.

Para melhor compreender a situação de cada um dos recorrentes a ser analisada, reproduz-se abaixo o quadro constante do acórdão recorrido, em que são esquematizadas as alterações societárias ocorridas a partir de 2003, consoante a Ficha Cadastral da empresa, obtida junto ao site da Jucesp, como consta do Termo de Intimação de nº 02, cientificado em 30/09/2010:

<i>Documento</i>	<i>Sessão</i>	<i>Sócios</i>	<i>Administradores</i>	<i>Participação no Capital</i>
124.864/03-0	25/06/2003	Elizelda Machado de Souza Neves e Elisângela Machado de Souza Neves	Elizelda Machado de Souza Neves e Elisângela Machado de Souza Neves	Elizelda-R\$570.000,00 (95%) Elisângela-R\$ 30.000,00 (5%)
234.178/06-1	31/08/2006	Elizelda Machado de Souza Neves	Elizelda Machado de Souza Neves	Elizelda-R\$600.000,00 (100%)
076.400/07-4	09/03/2007	Elizelda Machado de Souza Neves e Elisângela Machado de Souza Neves	Elizelda Machado de Souza Neves	Elizelda-R\$594.000,00 (99%) Elisângela-R\$ 6.000,00 (1%)
211.808/09-0	22/06/2006	Fernanda Daniela Dillemburg	Fernanda Daniela Dillemburg	Fernanda-R\$600.000,00 (100%)
449.658/09-3	09/12/2009	Ronivaldo Pereira e Valmir Lucas	Ronivaldo Pereira	Ronivaldo-594.000,00 (99%) Valmir-R\$ 6.000,00 (1%)

Do quadro acima se extrai que, durante o ano-calendário fiscalizado (2008), os sócios formais eram Elizelda Machado de Souza Neves e Elisângela Machado de Souza Neves, como demonstra o documento de nº 076.400/07-4, de 09/03/2007. Essa configuração veio a ser alterada somente em 09/12/2009, pelo documento de nº 449.658/09-3.

Ocorre que o próprio contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 02, de 23/06/10 (fl. 98) confirmou que os verdadeiros proprietários das cotas sociais, durante do ano-calendário de 2008, período objeto da fiscalização, eram Ronivaldo Pereira e Emerson Machado de Souza Neves; na proporção de 50% de participação no capital social para cada um; e não Elizelda Machado de Souza Neves e Elisângela Machado de Souza Neves, conforme informado no contrato social.

Ainda, como bem ressaltou o julgador de primeira instância, no Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 87) restou consignada a constatação de que “conforme pesquisa

feita no site da QSE, ... (fls. 91/95), Ronicarlos Pereira, CPF ..., apresenta-se como presidente e proprietário da QSE desde sua fundação”.

Ademais as procurações outorgadas pela pessoa jurídica, obtidas junto a Tabelionatos de Notas, confirmam que as pessoas físicas acima referidas como verdadeiros proprietários detinham poderes para, além representar a outorgante, movimentar suas contas bancárias, como demonstra o seguinte quadro, também extraído do acórdão recorrido:

Data da procuração	Procurador constituído	Prazo de validade	Poderes outorgado
12/02/2007 (fls. 65)	Emerson Machado de Sousa Neves	01 ano	proceder ao recebimento de créditos junto aos clientes da outorgante,..., podendo dito procurador para tanto depositar e movimentar em conta bancária de titularidade do próprio outorgado ou de terceiros os créditos recebidos, realizando pagamento ..., confere, ainda poderes para representar a outorgante ..., enfim, praticar todos os demais atos necessários ao fiel cumprimento do presente mandato.
21/08/2007 (fls. 66/67)	Valmir Lucas, Ronicarlos Pereira e Richard Rodrigues da Silva	24 meses	Representar gerir e administrar a empresa outorgante,..., perante quaisquer pessoas físicas ou jurídicas,..., representar a sociedade perante estabelecimentos bancários,..., podendo abrir, movimentar e encerrar contas bancárias , emitir e endossar cheques, fazer depósitos e retiradas ...
11/08/2009 (fls. 68/69)	Valmir Lucas, Ronicarlos Pereira e Richard Rodrigues da Silva	36 meses	Representar gerir e administrar a empresa outorgante,..., perante quaisquer pessoas físicas ou jurídicas,..., representar a sociedade perante estabelecimentos bancários,..., podendo abrir, movimentar e encerrar contas bancárias , emitir e endossar cheques, fazer depósitos e retiradas ...
19/01/2010 (fls.70/71)	Valmir Lucas, Richard Rodrigues da Silva e Fernanda Daniela Dillenburg	36 meses	Representar gerir e administrar a empresa outorgante,..., perante quaisquer pessoas físicas ou jurídicas,..., representar a sociedade perante estabelecimentos bancários,..., podendo abrir, movimentar e encerrar contas bancárias , emitir e endossar cheques, fazer depósitos e retiradas ...
31/07/2003 (fls.79/80)	Ronicarlos Pereira	5 anos	Gerir e administrar a referida empresa, ..., representá-la junto a quaisquer bancos , ... movimentar contas...retirar e movimentar quantias ...
07/03/2005 (fls. 83/84)	Fernanda Daniela Dillenburg	Indeterminado	Representá-la junto a quaisquer bancos ou estabelecimentos bancários, em quaisquer praças, a fim de abrir, encerrar e movimentar contas ...
...			

Como o próprio contribuinte, por meio de seu representante legal, confirmou que os verdadeiros proprietários das cotas da empresa eram Ronicarlos Pereira e Emerson Machado de Souza Neves, aliado à existência de procuração ampla para gerir os recursos da pessoa jurídica, inexistiu dúvida acerca do interesse comum de ambos os sócios de fato na relação jurídica tributária.

Quanto a Fernanda Daniela Dillenburg, acusa a autoridade fiscal que, como cônjuge de Ronicarlos, teriam sido, em nome de dela, efetuadas transações imobiliárias e de aquisição de cotas sociais da empresa, sem que a mesma tivesse capacidade econômica para justificar a origem de recursos, a partir de verificação nas respectivas DIRPF, concluindo que tais transações visavam a “blindagem” do patrimônio do casal. A defesa nada esclareceu especificamente sobre tais fatos. Tampouco contestou a acusação de que representou a empresa no período, haja vista a outorga de procuração ampla e por período indeterminado, inclusive para movimentar contas bancárias.

Assim, conclui-se que, de fato, também ela se enquadra na condição de sócia de fato da pessoa jurídica.

Em relação às sócias formais (de direito), consoante se extrai do TVF, a autoridade fiscal verificou nas Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física (Dirpf) de Elizelda (ora recorrente) e Elisangela (sem representação) que elas não detinham capacidade econômica para justificar a aquisição das cotas do capital social do contribuinte.

Destaca-se, ainda, que a apresentação da defesa das sócias formais em conjunto com a defesa da pessoa jurídica e dos sócios informais, demonstra-se incompatível com os interesses delas próprias de ver afastada a responsabilidade pelo crédito tributário, e reforça a ligação entre as pessoas e o vínculo dessas com a situação que ensejou a infração tributária.

A situação descrita nos autos, com o auferimento de receitas escrituradas e não declaradas, aliado à constatação de interpostas pessoas no contrato social, como admitido em resposta a intimação fiscal, denota que não se trata de simples inadimplemento de obrigação tributária, descabendo a aplicação da súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça:

No presente caso, ainda ocorreu a imputação de responsabilidade pessoal, nos termos do art. 135, incisos I e III, do CTN, quando se verifica a prática de ato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos.

A infração de contrato social é evidente no caso concreto, quando, por via transversa, terceiros são os verdadeiros representantes da pessoa jurídica, em detrimento dos sócios constantes do documento levado a registro público.

Nesse sentido defende o ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, cuja posição foi manifestada em artigo publicado na coletânea “Responsabilidade Tributária” já referida (p.161), onde, ao tratar da responsabilização dos sócios na dissolução irregular, considera que

(...) quando os sócios verdadeiros tentam se eximir da responsabilidade promovendo a transferência para “laranjas”, a responsabilidade deve ser imputada a todos eles, além de à pessoa jurídica. Há solidariedade entre a sociedade, os

proprietários de fato e os “laranjas” (solidariedade de fato, nos termos do art. 124, I, do CTN), cabendo o lançamento em nome daquela, na qualidade de contribuinte, mas com todas as pessoas físicas sendo cientificadas do lançamento, na condição de responsáveis. (...)

Na situação de interpostas pessoas o dolo resta caracterizado, cabendo aos “laranjas”, se for o caso, demonstrar que seus nomes e demais dados cadastrais foram empregados sem autorização (se fraudada a assinatura de alguém, por exemplo, o dolo poderá ser descaracterizado).

No caso em análise, os recorrentes, na qualidade de responsáveis solidários, limitaram-se a defender a inaplicabilidade dos dispositivos do CTN referidos pela autoridade fiscal, não apontando qualquer fato descaracterizador da conclusão fiscal.

Diante do exposto, considera-se cabível a responsabilização das pessoas físicas, ora recorrentes, Ronicarlos Pereira, Emerson Machado de Souza Neves, Fernanda Daniela Dillemburg e Elizelda Machado de Souza Neves pelos fatos geradores das obrigações tributárias apuradas.

Da multa qualificada

A autoridade fiscal justificou a qualificação da multa a partir do pressuposto de que houve declaração falsa em razão da omissão de receitas, com fulcro no art. 957, inciso II, do RIR e no art. 71 da Lei 4.502/64.

Os recorrentes apresentam, inicialmente, argumentos sobre a inconstitucionalidade da aplicação da multa. Ocorre que a apreciação da constitucionalidade ou não da legislação tributária é prerrogativa do Poder Judiciário, visto que questões constitucionais não podem ser apreciadas no âmbito administrativo, salvo raras exceções, nos termos do art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 259, de 22/06/2009 (RICARF)

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Acrescente-se, ainda, o teor da súmula CARF nº 2 (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”), de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF).

Atendo-se aos parâmetros do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cumpre verificar a possibilidade de enquadramento da situação fática em uma das hipóteses em que a jurisprudência do CARF é mansa e pacífica sobre a não qualificação da multa de ofício, consoante o teor das súmulas invocadas pela recorrente e reproduzidas abaixo:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Como se vê, a jurisprudência do CARF exige a comprovação de sonegação, conluio ou fraude, a teor da Lei nº 4.502/64 para manter a multa qualificada, nos casos de omissão de receitas.

No caso concreto, muito embora, concomitantemente com a ausência de declaração, exista o reconhecimento das receitas nos próprios livros contábeis e fiscais do contribuinte, ora recorrente, a peculiaridade do caso se verifica pela demonstração da participação ativa de sócios de fato, caracterizando a presença de sócios laranjas na constituição formal do contribuinte, o que foi confirmado pelo próprio contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, de 23/09/2010.

A constituição de empresa por interpostas pessoas demonstra o evidente intuito de fraudar a relação jurídica tributária entre Fisco e contribuinte. Nesse sentido já decidiu o Conselho de Contribuintes, como se vê do julgado abaixo:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - Comprovado nos autos como verdadeiro sócio da pessoa jurídica, pessoa física, acobertada por terceiras pessoas ("laranjas") que apenas emprestavam o nome para que este realizasse operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham ampla procuração para gerir seus negócios e suas contas-correntes bancárias, fica caracterizada a hipótese prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal.

PENALIDADE - MULTA QUALIFICADA - Aplicável a multa de 150% sobre os valores devidos pelo contribuinte e lançados de ofício, nos casos em que há evidente intuito de fraude na constituição de empresa por interpostas pessoas, e em razão da relevância dos valores e habitualidade na prática de infrações. (Acórdão nº 108-09617, de 28/05/2008).

Essa situação atrai a incidência da Súmula CARF nº 34, que prevê, após reiteradas decisões, que “nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos,

decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas”.

Em vista disso, é de se manter a qualificação da multa.

Dos Juros de Mora à Taxa SELIC

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do Anexo II da Portaria MF nº 259, de 22/06/2009) e que reza: “*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*”

Assim, não há óbice à cobrança dos juros devidos.

Dos Lançamentos Decorrentes

Como os lançamentos de CSLL, PIS/Pasep e COFINS decorrem dos mesmos fatos e fundamentos, a eles se aplicam, por extensão, as razões de decidir apontadas em relação ao IRPJ.

Dos demais requerimentos

Sobre o pedido de intimação do causídico, em seu escritório, além da intimação do contribuinte, cabe ressaltar que o regulamento do processo administrativo fiscal (Decreto-lei nº 70.235/72, art. 23, inciso I, abaixo) apenas prevê a intimação pessoal de mandatário ou preposto em substituição à intimação pessoal do sujeito passivo, inexistindo previsão de mais de uma intimação, como pretendem os recorrentes. Veja-se:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Quanto ao pedido de sustentação oral, basta referir que tal direito é assegurado no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, no capítulo destinado ao julgamento, quando define o rito próprio:

Art. 58. Anunciado o julgamento de cada recurso, o presidente dará a palavra, sucessivamente:

I - ao relator, para leitura do relatório;

II - ao recorrente ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual período;

III - à parte adversa ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual período; e IV - aos demais conselheiros. (destacou-se)

Assim, compete ao patrono acompanhar a publicação da pauta de julgamento no Diário Oficial da União e solicitar a sustentação oral, pessoalmente, no início da sessão de julgamento.

Quanto ao arrolamento de bens, os recorrentes alegam sua desnecessidade durante o procedimento fiscal por ferir os princípios constitucionais (a) do devido processo legal, (b) da ampla defesa e contraditório e (c) do direito de propriedade.

Novamente cabe referir que questões constitucionais não podem ser apreciadas no âmbito administrativo, a teor da súmula CARF nº 2, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do Anexo II do RICARF), conforme mencionado anteriormente, restando prejudicado o pedido de liberação dos bens.

Sobre a representação fiscal para fins penais, cabe referir que o procedimento de formalização e expedição de representação fiscal para fins penais decorre de regras infralegais que orientam o processo administrativo fiscal, em função da verificação, em tese, de crime contra a Administração Tributária.

Ao CARF não compete manifestar-se sobre tal procedimento, consoante jurisprudência consagrada pela Súmula CARF vinculante nº 28: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*”

Assim, igualmente resta prejudicada a análise, pelo colegiado, do pedido de não expedição do processo de representação fiscal para fins penais, enquanto não houver o trânsito em julgado da esfera administrativa da decisão sobre o crédito tributário.

DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, rejeita-se as preliminares e, no mérito, nega-se provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner