



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.722971/2014-47
ACÓRDÃO	9101-007.215 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA QUANTO À EXCLUSÃO DA MULTA QUALIFICADA. SITUAÇÕES EXAMINADAS NO ACÓRDÃO RECORRIDO DISTINTAS DAS APRECIADAS NO PARADIGMA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial quando são muito distintas as situações fáticas examinadas nos acórdão paradigma em relação ao recorrido. No caso concreto o acórdão recorrido cancelou a qualificação da multa aplicada em face de lançamento decorrente do não reconhecimento da condição de entidade imune ou isenta declarada pela contribuinte, tendo por base os valores informados em sua contabilidade e declarações apresentadas ao Fisco, ao passo que os paradigmas trataram de qualificação da multa em face da prática reiterada de omissão de receitas e de prestação de declarações falsas ao Fisco.

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA QUANTO A LEGITIMIDADE DA CONTRIBUINTE PARA QUESTIONAR A EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA APRESENTADA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE REAFIRMADA POSTERIORMENTE EM SEDE DE EMBARGOS EM QUE SE APRECIOU A MATÉRIA EM FACE DE RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. PERDA DE OBJETO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão de recurso voluntário da contribuinte que apreciou questionamento da responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado, tendo em vista a ratificação posterior da decisão no acolhimento de embargos nominados que apreciou o recurso voluntário do próprio responsável solidário, por perda de objeto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, com base no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF) aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1402-002.463, proferido pela 2ª Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 11 de abril de 2017.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa e dispositivo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO DE OFÍCIO.

A Administração Pública pode e deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, podendo revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, dentro do prazo de cinco anos contados da data em que foram praticados; em havendo erro na fundamentação legal do ADE de suspensão de isenção, deve a Autoridade Administrativa rever de ofício o seu ato, exercendo o seu poder de autotutela.

NULIDADES DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E DESVIO DE FINALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no ADE pelo fato de não ter sido julgado pela DRJ, haja vista sua revogação anteriormente ao encaminhamento do processo a julgamento pela instância a quo. Também não há cerceamento do direito de defesa quando a Contribuinte for intimada de todos os atos praticados nº decorrer do procedimento fiscal. Igualmente, não se constata ausência de motivação ou desvio de finalidade em Ato Declaratório realizado dentro da esfera de competência da Autoridade Administrativa que o editou, eis que perfeitamente delineados em todos os atos praticados no decorrer do processo.

IMUNIDADE. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DE ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA.

A edição de livros e periódicos corresponde a uma atividade de industrialização, de natureza eminentemente econômica. Em sendo essa a atividade que corresponde à finalidade essencial da Instituição, conforme seus próprios Estatutos Sociais, não se admite que seja qualificada como entidade religiosa. Assim, não tem direito ao gozo da imunidade prevista nº art. 150, inc. VI, alínea "b", da CF.

PROCESSO DE CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO.

Através da solução da consulta, o sujeito passivo tem um pronunciamento formal da Administração Tributária acerca da aplicação da legislação tributária em relação a fato determinado. É um instrumento que se destina à elucidação, por parte do Órgão Fazendário, de entendimento quanto ao tratamento tributário a ser dado a determinada situação concreta, relativa ao consulente. Seu resultado, suas conclusões, vinculam não apenas os agentes públicos, mas também o contribuinte consulente.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. APLICAÇÃO DE RECURSOS EM OUTRAS ATIVIDADES QUE NÃO SUA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE SEUS OBJETIVOS SOCIAIS.

Além de exercer atividade econômica, o que por si só já a excluiria do rol das entidades constantes do art. 15, da Lei nº 9.532/97, beneficiárias da isenção do IRPJ e da CSLL, a contribuinte não faz jus ao benefício tributário também por descumprir os requisitos constantes do § 1º do artigo 12 da referida lei; in casu, não poderia remunerar seus dirigentes, nem aplicar seus recursos na em atividades outras que não a manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2010, 2011

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL. OPÇÃO PELO CONTRIBUINTE. INCABÍVEL O LUCRO PRESUMIDO. LUCRO ARBITRADO. SOLUÇÃO EXTREMA.

Incabível a apuração pelo Lucro Presumido quando o faturamento, nos períodos fiscalizados, excede ao limite de R\$48 milhões anuais, estabelecido na Lei nº 9.718/98 e suas alterações posteriores. Incabível também a adoção do Lucro Arbitrado, haja vista ser modalidade de apuração extrema, a ser utilizada apenas excepcionalmente, conforme o estabelecido nos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 99.

EXCLUSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS, RECEITAS FINANCEIRAS E OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

Mostra-se correta a glosa de exclusões motivada pela falta de justificativa/comprovação por parte da Contribuinte, intimada a fazê-lo de forma reiterada. Também mostra-se correta a glosa de despesas consideradas desnecessárias, relativas ao repasse de 3% do faturamento da Entidade, pagas para arcar com os custos de manutenção da Mesa Diretora e demais Órgãos de sua proprietária/controladora; tal procedimento descumpre critério de dedutibilidade de despesa para fins de apuração do lucro real, pois não se trata de despesa necessária à consecução da atividade econômica de industrialização/comercialização de livros e periódicos.

PIS, COFINS e CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS DO IRPJ.

Correta a exigência do PIS e da COFINS realizada a partir da consideração de que a Contribuinte, além de não se enquadrar no rol das entidades elencadas pelo caput do art. 15 da lei nº 9.532/97 para fazer jus ao benefício fiscal da isenção, desenvolve atividade econômica de industrialização/comercialização com finalidade lucrativa, descumprindo, também, a requisito constante do art. 15, § 3º, c/c o art. 12, § 2º, alínea “a”, todos da Lei nº 9.532/97. Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à COFINS.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do dolo, não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo apresentada de forma espontânea e sem nenhum embaraço.

Multa de ofício que se reduz de 150% para 75%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO. REQUISITOS.

A imputação de responsabilidade solidária com fulcro nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, exige a presença dos requisitos ali exigidos, o que não restou comprovado nos autos. Exclusão do pólo passivo do responsável solidário eleito pelo Fisco que se impõe.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as arguições de nulidade. Vencido o Conselheiro Demetrius Nichele Macei que votou pela nulidade do ADE em relação ao IRPJ. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75% e cancelar a responsabilização do coobrigado para excluí-lo da relação jurídico tributária. Vencido o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votou por negar provimento integralmente ao recurso. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Demetrius Nichele Macei apresentará declaração de voto.

Intimada do acórdão de recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN opôs embargos apontando omissão do acórdão recorrido *“em razão da caracterização de omissão do julgado, na medida em que não se pronunciou acerca do quanto decidido no REsp n. 1.347.627, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, bem como sobre a violação do art. 62, § 1º, inciso II, alínea b, do Regimento Interno do CARF na situação objeto de análise”*, tendo em conta que, a despeito do sujeito passivo solidário Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza não ter apresentado recurso voluntário contra a decisão da DRJ, o colegiado *a quo* houve por bem exonera-la com base nas alegações trazidas pela contribuinte (Casa Publicadora das Assembleia de Deus) em seu recurso.

Os embargos foram rejeitados pelo presidente do colegiado *a quo*, que não reconheceu a existência da omissão alegada uma vez que tal situação não teria sido questionada pela embargante em contrarrazões ao recurso voluntário (não apresentadas) e que, quando muito, a alegada *omissão da Turma quanto à aplicação, nos termos do art. 62, § 1º, II, "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF, daquilo que fora decidido pelo STJ no âmbito do REsp repetitivo nº 1.347.627,(...) configuraria erro da Turma quanto à aplicação do direito ao caso concreto, ou seja, error in judicando, o qual, não é passível de saneamento pela estreita via dos embargos declaratórios*.

Encaminhados os autos à PFN em 04/10/2017 (fls. 1473), foi apresentado o recurso especial em 19/10/2017 (fls. 1474/1488), alegando divergência jurisprudencial em relação à duas matérias:

- i) **Da reiteração da conduta – Multa qualificada; e**
- ii) **Da violação ao art. 62-A do RI-CARF e da divergência quanto à impossibilidade de se afastar a responsabilidade do sócio, aproveitando-se de recurso voluntário da pessoa jurídica.**

Na sequência, o presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção determinou o saneamento dos autos, com o retorno dos mesmos à unidade de origem na Receita Federal, tendo em vista que não constava do processo a intimação do responsável solidário em face do acórdão de primeiro grau (fls. 1492).

Tendo constatado a ausência de intimação do responsável solidário arrolado, a unidade de origem procedeu sua intimação quanto ao acórdão da DRJ e, ato contínuo, o interessado apresentou recurso voluntário (fls. 1524/1563), no qual questionou a sua imputação como coobrigado pelo crédito lançado.

Não obstante tal encadeamento processual, em 14/06/2019, a então presidente substituta da 1ª Seção examinou o recurso especial interposto pela PFN e admitiu as duas matérias tidas como divergentes, por meio do despacho de fls. 1577/1581), nos seguintes termos:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “multa qualificada – reiteração da conduta”

Decisão recorrida:

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do dolo, não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo apresentada de forma espontânea e sem nenhum embaraço.

Multa de ofício que se reduz de 150% para 75%.

[...].

Vejamos o que constou do Termo de Verificação Fiscal a respeito (v. e-fls. 736/739):

Dos levantamentos acima descritos, o contribuinte supracitado já havia sido cientificado pelo Fisco, em diversas ocasiões, de que não faz jus ao gozo do benefício tributário da isenção, em decorrência da atividade econômica que exerce, conforme relatado na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 281, de 27/11/2002 decorrente de consulta formulada pelo pela própria CPAD (processo nº 13701.000909/200282), bem como nos Termos de Constatações lavrados pelo Auditor-Fiscal Luiz Carlos Cabral em 22/12/2003 e 31/03/2005, que culminaram nos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (processos nºs 18471.000286/200565, 18471.000287/200518 e 18471.000288/200554), nos quais não se admitiu o benefício tributário.

Cumprе observar que a fiscalizada se declara isenta para fins do IRPJ e da CSLL desde o ano-calendário de 1999 e continuou entregando Declaração de Isenta, mesmo após ciência da referida solução de consulta, dos Termos de Constatações e autos de infrações lavrados, conforme se verifica em consulta no sistema “Portal IRPJ” desta RFB (fls. 303/304).

[...].

O que se verifica, portanto, é a tentativa forçada de se enquadrar como entidade isenta e/ou imune para fins de se abster durante vários anos-calendário consecutivos do recolhimento dos tributos federais, conduta que justifica a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

[...].

Ficam materializadas, portanto, hipóteses de sonegação descrita no art. 71 e de fraude no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Acórdão paradigma nº 101-96.908, de 2008: ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

(1) “multa qualificada – reiteração da conduta” Decisão recorrida:

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do dolo, não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo apresentada de forma espontânea e sem nenhum embaraço.

Multa de ofício que se reduz de 150% para 75%.

[...].

Vejamos o que constou do Termo de Verificação Fiscal a respeito (v. e-fls. 736/739):

Dos levantamentos acima descritos, o contribuinte supracitado já havia sido cientificado pelo Fisco, em diversas ocasiões, de que não faz jus ao gozo do benefício tributário da isenção, em decorrência da atividade econômica que exerce, conforme relatado na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 281, de 27/11/2002 decorrente de consulta formulada pelo pela própria CPAD (processo nº 13701.000909/200282), bem como nos Termos de Constatações lavrados pelo Auditor-Fiscal Luiz Carlos Cabral em 22/12/2003 e 31/03/2005, que culminaram nos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (processos nºs 18471.000286/200565, 18471.000287/200518 e 18471.000288/200554), nos quais não se admitiu o benefício tributário.

Cumprе observar que a fiscalizada se declara isenta para fins do IRPJ e da CSLL desde o ano-calendário de 1999 e continuou entregando Declaração de Isenta, mesmo após ciência da referida solução de consulta, dos Termos de Constatações

e autos de infrações lavrados, conforme se verifica em consulta no sistema “Portal IRPJ” desta RFB (fls. 303/304).

[...].

O que se verifica, portanto, é a tentativa forçada de se enquadrar como entidade isenta e/ou imune para fins de se abster durante vários anos-calendário consecutivos do recolhimento dos tributos federais, conduta que justifica a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

[...].

Ficam materializadas, portanto, hipóteses de sonegação descrita no art. 71 e de fraude no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Acórdão paradigma nº 101-96.908, de 2008:

MULTA QUALIFICADA DE 150% – CONDOTA FRAUDULENTA - A prática reiterada da contribuinte, por sucessivos exercícios, em omitir receitas, mediante declaração falsa de inatividade, e em declarar de maneira significativamente reduzida a receita auferida, caracterizam sua intenção fraudulenta e, por conseguinte, justificam a aplicação da multa qualificada de 150%.

Acórdão paradigma nº 1402-01.555, de 2014:1

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Correta a imputação da multa de ofício na modalidade qualificada quando o sujeito passivo presta declaração falsa à autoridade fiscal com vistas a manter-se em modalidade de tributação favorecida.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, mesmo *a fiscalizada se declarando isenta para fins do IRPJ e da CSLL desde o ano-calendário de 1999 e continuando a entregar Declaração de Isenta, mesmo após ciência da referida solução de consulta, dos Termos de Constatações e autos de infrações lavrados*, que entenderam que ela *não faz jus ao gozo do benefício tributário da isenção, em decorrência da atividade econômica que exerce*, não é cabível a qualificação da multa de ofício aplicada, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 101-96.908, de 2008, e 1402-01.555, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a prática reiterada da contribuinte, por sucessivos exercícios, em omitir receitas, mediante declaração falsa de inatividade, [...], caracterizam sua intenção fraudulenta e, por conseguinte, justificam a aplicação da multa qualificada de 150% (primeiro acórdão paradigma)* e que *é correta a imputação da multa de ofício na modalidade qualificada quando o sujeito passivo presta declaração falsa à autoridade fiscal com vistas a manter-se em modalidade de tributação favorecida (segundo acórdão paradigma)*.

(2) “impossibilidade de se afastar a responsabilidade do sócio, aproveitando-se de recurso voluntário da pessoa jurídica”

Decisão recorrida:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO. REQUISITOS.

A imputação de responsabilidade solidária com fulcro nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, exige a presença dos requisitos ali exigidos, o que não restou comprovado nos autos. Exclusão do pólo passivo do responsável solidário eleito pelo Fisco que se impõe.

[...].

Preliminarmente, há que se analisar se o Recurso Voluntário proposto pela CPAD contestando a responsabilização solidária de seu Diretor-Executivo pode ser acatado por este CARF. Quando da impugnação ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, o Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza apresentou seu próprio Recurso (v. e-fls. 968/999), que foi indeferido pela DRJ/CTA. Ocorre, que, ao CARF, diretamente, não protocolou nenhum Recurso Voluntário, deixando a cargo da própria CPAD a sua defesa contra a imputação da Responsabilidade Solidária.

Acórdão paradigma nº 1402-001.528, de 2013:2

ILEGITIMIDADE DE PESSOA JURÍDICA PARA RECORRER, EM NOME PRÓPRIO, EM FAVOR DOS SEUS SÓCIOS OU ADMINISTRADORES.

A sociedade empresária não possui legitimidade para recorrer, em nome próprio, na defesa de interesse de sócio ou administrador responsabilizado pelo crédito tributário. Isso porque, consoante vedação expressa do art. 6º do CPC, ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei. Dessa forma, como não há lei que autorize a sociedade a interpor recurso contra exigência fiscal constituída em face dela própria, e que também tenha incluído no polo passivo da demanda os seus respectivos sócios ou administradores, tem-se a ilegitimidade da pessoa jurídica para a interposição do referido recurso. Precedente do STJ no REsp 1.347.627SP, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 9/10/2013, sob o regime do art. 543-C do CPC.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida**, pelo seu voto vencedor, entendeu que o *Recurso Voluntário proposto pela CPAD contestando a responsabilização solidária de seu Diretor-Executivo pode ser acatado por este CARF*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-001.528, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a sociedade empresária não possui legitimidade para recorrer, em nome próprio, na defesa de interesse de sócio ou administrador responsabilizado pelo crédito tributário.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.

[...]

Intimada da admissibilidade o recurso especial a PFN, a contribuinte apresentou petição (fls. 1.611/1652) por meio da qual questionou o encaminhamento dado ao recurso especial da PFN antes mesmo da apreciação do recurso voluntário interposto pelo responsável solidário, Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, requerendo o seu processamento e julgamento e a nulidade da intimação realizada; e que, caso não aceitos tais requerimentos, pugna pelo desprovimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

O presidente do colegiado *a quo*, apreciando a manifestação da contribuinte acolheu as alegações como embargos nominados com vistas a apreciação do recurso voluntário do responsável solidário, nos termos do despacho de fls. 1655/1658, do qual se colhe, *verbis*:

A Fazenda Nacional teve ciência da decisão e apresentou embargos de declaração (fls. 1.455), que foram rejeitados pelo despacho de admissibilidade de fls. 1.469.

Ciente da negativa, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 1.474), ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 1.577.

Nesse íterim, sobreveio o despacho de saneamento de fls. 1.492, que questionou a falta de confirmação, nos autos, da ciência do responsável tributário, Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, em relação à decisão proferida pela DRJ Curitiba.

A delegacia de origem reconheceu a omissão e promoveu a intimação do responsável (fls. 1.499), que apresentou, então, o recurso voluntário de fls. 1.524 e seguintes.

O Contribuinte, com a ciência do andamento processual, apresentou contrarrazões, nas quais, além de contraditar os argumentos do recurso especial fazendário, **expressamente consignou** o fato de que o responsável solidário, Sr. Ronaldo, não teve o seu recurso voluntário apreciado.

A Presidente desta 1ª Seção, por meio do despacho de fls. 1.654, assim se manifestou, acerca da situação processual e das peças apresentadas pelo contribuinte e pelo responsável solidário (destacaremos):

A petição apresentada pela contribuinte às e-fls. 1611 a 1652 evidencia que há recurso voluntário de um dos sujeitos passivos **pendentes de apreciação**

na segunda instância, embora já tenha havido exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN contra o Acórdão nº 1402-002.463. Vê-se também que a **própria contribuinte não foi intimada do referido acórdão**, mas apenas do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN. A referida petição foi apresentada a título de contrarrazões ao recurso especial da PGFN, **mas, na forma do art. 66 do Anexo II do RICARF, aplico a fungibilidade para que ela seja examinada como sendo embargos inominados para correção de lapso manifesto**. À consideração da Presidência da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Passamos à análise.

Tendo em vista a aplicação do princípio da fungibilidade pela Presidente desta 1ª Seção, conforme acima transcrito, faz-se necessário analisar a situação do processo e a peça apresentada pelo Contribuinte (a título de contrarrazões), como embargos inominados, por força do previsto no artigo 66 do Anexo II do RICARF, para o qual não se aplica a verificação de tempestividade.

Compulsando os autos, percebe-se que efetivamente não houve, no momento adequado, intimação ao responsável solidário acerca da decisão proferida pela DRJ, razão pela qual o acórdão nº 1402-002.463 enfrentou, apenas, o recurso voluntário do contribuinte.

Contudo, com o saneamento de tal vício, o responsável Sr. Ronaldo foi intimado e exerceu seu direito de defesa, apresentando o correspondente recurso voluntário, que, portanto, ainda não foi apreciado.

Embora o acórdão nº 1402-002.463 tenha afastado a responsabilidade tributária solidária, tal entendimento foi questionado, em sede de recurso especial, pela Fazenda Nacional.

Assim, para o regular andamento do feito e com o objetivo de expurgar qualquer risco de nulidade, por eventual cerceamento ao direito de defesa, faz-se necessária a apreciação, pelo Colegiado, do recurso voluntário do Sr. Ronaldo e, após, a intimação de todos os interessados acerca da decisão que vier a ser proferida, retomando-se, de pleno direito, o curso natural do processo.

Ante o exposto - e em linha com o teor do despacho proferido pela Presidência desta 1ª Seção – a peça apresentada pelo contribuinte deve ser entendida como “embargos inominados”, a fim de reconhecer o direito de o recurso voluntário do responsável Sr. Ronaldo ser efetivamente julgado por esta Turma.

Conclusão:

Em síntese e conclusão, por todo o exposto, e com fulcro no art. 66, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **ADMITO** os embargos inominados interpostos, a fim de que seja julgado o recurso especial apresentado pelo responsável solidário Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza.

Os autos deverão ser a mim distribuídos, na qualidade de Redator do acórdão original (especificamente para as questões da qualificação da multa e da responsabilidade solidária), para apreciação dos embargos e posterior inclusão em pauta de julgamento.

Na sequência, o colegiado *a quo* apreciou os embargos, proferindo o Acórdão nº 1402-006.031, de 09/12/2021 (fls. 1661/1673), mediante o qual *“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e, sem efeitos infringentes, dar provimento parcial aos presentes Embargos de Declaração opostos pelo responsável solidário arrolado pelo Fisco, Ronaldo Rodrigues de Souza, cancelando a decisão embargada neste aspecto e mantendo a decisão lá prolatada no sentido de excluí-lo do polo passivo da lide na qualidade de sujeito passivo solidário, quer pelo artigo 124, I, quer pelo art. 135, III, do CTN”*, decisão resumida na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010,2011

OMISSÃO. SANEAMENTO E CORREÇÃO.

Acolhem-se os embargos de declaração para, sem efeitos infringentes, afastar a omissão apontada de modo a cancelar a decisão embargada, mantendo a exclusão da lide de Ronaldo Rodrigues de Souza, sujeito passivo solidário arrolado pelo Fisco, afastando sua responsabilização quer pelo artigo 124, I, quer pelo art. 135, III, do CTN.

Encaminhados os autos à PFN esta deu-se por cientificada e reiterou as razões do recurso especial já interposto e admitido.

Em seguida, os autos foram encaminhados à unidade de origem da RFB para ciência da contribuinte e responsáveis quanto ao acórdão de embargos, conforme intimações (fls. 1682/1683).

Por meio do despacho de saneamento (fls. 1691/1694), o presidente da 1ª Seção determinou o retorno dos autos à unidade de origem da RFB para que fosse promovida a ciência da contribuinte e responsável do Acórdão de Recurso Voluntário (fls. 1394/1453), abrindo-se o prazo regimental para a apresentação de eventuais recursos cabíveis, com o retorno dos autos ao CARF para prosseguimento.

A unidade da RFB promoveu a intimação da contribuinte e responsável solidário (fls. 1705/1711) para ciência do Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que deu provimento parcial ao recurso voluntário do interessado, do recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade do recurso especial da Procuradoria, intimando-os a pagar os débitos e oferecendo prazo de 15 (quinze) dias, contados a partir da ciência, para oferecer contrarrazões ao recurso especial do Procurador e interpor recurso especial, relativamente à parte do Acórdão que lhe foi desfavorável.

Cientificado em 09/12/2023, o responsável solidário apresentou contrarrazões ao recurso especial da PFN (fls. 1714/1749) em 20/12/2023, no qual questiona o recurso especial da PGFN quanto à primeira matéria, apontando que as situações fáticas examinadas no acórdão recorrido no tocante a imputação da multa qualificada são absolutamente distintas das que determinaram sua manutenção nos acórdãos paradigmas que tratam de omissão de receitas e prestação de declaração falsa ao Fisco, enquanto que o recorrido a discussão se dá sobre a sua natureza jurídica (associação civil ou organização religiosa) e seu regime tributário.

No tocante à segunda matéria relacionada à falta de legitimidade processual da contribuinte para questionar a atribuição de responsabilidade a ele imputada, alega que a matéria perdeu objeto diante da apreciação do recurso voluntário interposto pelo responsável, admitido em sede de embargos nominados, que confirmou a sua exclusão do polo passivo que já havia sido proferida no Acórdão de recurso voluntário da contribuinte.

No mérito, pugna pela manutenção do recorrido em relação às duas matérias recorridas.

A contribuinte não apresentou novas contrarrazões ao recurso fazendário, além da trazida na manifestação de fls. 1.611/1652.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

Embora não tenha se insurgido diretamente contra o conhecimento da primeira divergência, o responsável solidário aponta em suas contrarrazões que inexistente simetria entre a aplicação da multa qualificada no seu caso com as situações examinadas nos paradigmas arrolados.

Com efeito, entendo que as situações examinadas nos acórdãos recorrido e nos paradigmas são bastante distintas.

No acórdão recorrido a acusação fiscal para a qualificação da multa estaria fundamentada no comportamento reiterado da recorrente de continuar se declarando “isenta” para fins de IRPJ e de CSLL mesmo tendo ciência de decisão em Solução de Consulta formulada por ela própria de que não faria jus ao benefício. E ainda em face da existência procedimentos fiscais anteriores nos quais tal benefício não teria sido admitido.

Na visão fiscal, o fato de o contribuinte, mesmo sabedor do entendimento do Fisco, se declarar como entidade isenta ou imune, por anos consecutivos, com vistas ao não pagamento dos tributos devidos configuraria conduta dolosa a ensejar a qualificação da multa.

O voto vencedor explicita os fundamentos da autuação e os motivos que levaram o colegiado a refutá-la, *verbis*:

[...]

Dirirjo do ilustre Relator unicamente em relação aos tópicos “qualificação da multa” e “responsabilização solidária”, por entender não configuradas situações fáticas que levassem a estas imputações.

Princípio pela multa qualificada.

Segundo o TVF e a decisão recorrida, a exasperação estaria fundamentada no comportamento reiterado da recorrente de continuar se declarando “isenta” para fins de IRPJ e de CSLL quando já seria sabedora, por decisão prolatada em solução de consulta formulada pela interessada (SC SRRF/7ª RF/DISIT nº 281, de 27/11/2002), de que este instituto a ela não se aplicaria. Além disso, em procedimentos fiscais anteriores (processos nsº 18471.000286/200565, 18471.000287/200518 e 18471.000288/200554), igualmente referido benefício tributário não teria sido admitido.

Com isso, ainda no dizer do Fisco, estaria havendo por parte da recorrente uma *“tentativa forçada de se enquadrar como entidade isenta e/ou imune para fins de se abster durante vários anos-calendário consecutivos do recolhimento dos tributos federais, conduta que justifica a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%”*, impondo a tipificação legal prevista nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Data vênia, não vejo como o simples fato de a recorrente se autodenominar “isenta” perante o Fisco possa configurar hipótese de *“ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”*, ou *“impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”*

Ao contrário, todas as informações de que o Fisco precisava para realizar o procedimento que realizou (este e outros anteriores) estavam disponíveis, tanto que permitiram a consecução dos lançamentos aqui apreciados.

O fato de a recorrente ser sabedora, “desde há muito tempo”, de que a Administração Tributária Federal não a considerava isenta nem imune da tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não é motivo, de per si, de ensejar a duplicação da multa, como no caso ocorreu.

Mais a mais, repita-se, os lançamentos perpetrados fizeram-se à vista dos livros e documentos da autuada, sem qualquer impedimento ou ocultamento Nada foi “escondido” nem “omitido” à Autoridade Fiscal que pôde, sem embaraço ou dificuldade, examinar a escrituração e documentos da recorrente.

Claro, há infrações (por isso os lançamentos de ofício), mas só isso, sem a confirmação de dolo, a exasperação da multa não se sustenta.

Neste caminho, os seguintes Acórdãos do CARF:

MULTA QUALIFICADA. *A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude (ART. 150, § 40 do CTN), não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo ou em face de informes que este possa apresentar não somente ao Fisco Federal mas aos Fiscos Estadual e Municipal.*

IRPJ OMISSÃO DE RECEITAS MULTA AGRAVADA

A aplicação da multa agravada ou qualificada depende da comprovação específica do dolo, sendo certo que quando a Fiscalização apura a omissão em base da escrituração do sujeito passivo e de demais elementos por ele fornecidos não há como se penalizá-lo pela multa de lançamento de ofício excedente ao percentual de 75%.

Finalizando, transcrevo excertos do voto exarado no Acórdão nº 130200.305, da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF, em sessão de 08/07/2010, Relatoria do Conselheiro Irineu Bianchi, bem aplicáveis à espécie (com as adaptações óbvias):

“Não concordo com o entendimento firmado pela autoridade fiscal porquanto a fiscalização constatou e registrou que todas as operações: emissão de nota fiscal de faturamento, de cancelamento, de nova nota fiscal de faturamento e de simples remessa parcelada das mercadorias e, inclusive os valores correspondentes aos pagamentos das mesmas mercadorias, objetos de financiamento bancário foram regularmente escrituradas.

A escrituração fiscal e contábil de todas as etapas das transações realizadas demonstra que não houve qualquer intenção de ocultar as operações mercantis realizadas e, a bem da verdade, foram cumpridas todas as obrigações acessórias correspondentes as emissões de notas fiscais na forma estabelecida no RIPI e no SINIEF.

Nestas condições, não vislumbro a prática de sonegação, fraude ou conluio, na forma estabelecida nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/64 e, por consequência, não encontro suporte para a aplicação da multa qualificada”.

Em suma, como aflora dos autos, os documentos estavam expostos à auditoria do Fisco, como efetivamente ocorreu, não havendo nada “escondido”, por meio de quaisquer subterfúgios, mas, somente, informação equivocada (proposital ou

não, impossível saber-se) de uma suposta isenção, ato que não tem o condão de permitir a aplicação rigorosa da multa duplicada.

Portanto, não vejo como prosperar a exasperação da penalidade, devendo a multa de ofício de 150% **ser reduzida para a multa de ofício normal de 75%.**

[...]

As situações examinadas nos acórdãos paradigmas envolvem omissão de receitas e declaração de valores à menor ao Fisco com vistas a se manterem enquadradas no regime do Simples.

É o que se extrai do próprio voto condutor dos dois paradigmas. Vejamos:

Acórdão nº 101-96.908

[...]

A questão sob exame cinge-se à aplicação da multa de ofício qualificada.

Da análise da cópia das Declarações apresentadas pela contribuinte no período, às fls. 115/155, observa-se que a contribuinte informou a condição de inativa, nos anos 2000 a 2002, e a opção pelo Simples, nos anos 2003 e 2004, declarando a receita bruta de R\$ 59.936,00 e R\$ 48.740,00, respectivamente. Não obstante a atividade de comércio de calçados praticada pela contribuinte, no ano 2003, declarou não ser contribuinte do ICMS.

Embora intimada a apresentar os livros contábeis e fiscais da pessoa jurídica, a contribuinte restringiu-se a apresentar o Livro de Apuração do ICMS, por meio do qual constatou-se a atividade da contribuinte nos anos 2000 a 2002 (o que afastaria sua condição de inativa), bem como o auferimento de receita bruta de R\$ 4.162.902,76 e R\$ 3.344.842,92 nos anos 2003 e 2004 (superior ao limite do Simples), respectivamente, conforme planilha de fls. 166/167, o que levou, inclusive, ao arbitramento das receitas da contribuinte.

A prática reiterada da contribuinte em omitir, mediante declaração falsa de inatividade, nos anos 2000 a 2002, e em reduzir, nos anos seguintes, consideravelmente o montante das receitas auferidas, a percentual inferior a 2% da receita auferida, caracterizam a intenção fraudulenta do sujeito passivo e, por conseguinte, a aplicação da multa qualificada de 150%. Eventual retificação das declarações prestadas ao fisco, posteriormente ao início de qualquer procedimento de ofício de fiscalização, não tem o condão de descaracterizar a conduta fraudulenta da contribuinte.

Por fim, esclareça-se que a multa de 150% aplicada no presente caso tem fundamento na conduta dolosa do sujeito passivo, não se confundido com a penalidade aplicável, agravada, resultante de falta de atendimento para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos, prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ainda que a contribuinte apresentasse toda a documentação solicitada, o que não ocorreu (tendo, inclusive, havido o arbitramento das receitas), tal fato

não é o caracterizador da conduta dolosa praticada pela contribuinte, que deu fundamento à aplicação da multa qualificada.

Isto posto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida em todos os termos.

Acórdão nº 1402-001.555

[...]

No que se refere à multa qualificada, não contesta especificamente nenhuma das razões apresentadas pela Fiscalização para imputação da exasperadora. Suscita genericamente a inexistência de elementos caracterizadores da sonegação fiscal e argúi a natureza confiscatória da multa.

A multa qualificada foi aplicada sobre os valores que, mesmo apurados com base nos extratos bancários, representariam de fato receitas operacionais da pessoa jurídica e como tal foram tributados.

Sustenta o Fisco que a fiscalizada efetuou vendas de mercadorias sem emitir notas fiscais, e não declarou a totalidade das receitas com a intenção de se manter enquadrada no Simples, conduta essa reiterada pois mantida ao longo de todo o ano-calendário.

Ainda segundo a Fiscalização, o dolo ficaria ainda mais configurado pela conduta do sócio administrador que apresentou ao Banco Santander uma declaração contendo o faturamento mensal do ano de 2006, em valores muito superiores àqueles declarados ao Fisco.

Poder-se-ia argumentar em tese que a venda de mercadorias sem nota fiscal, ainda que constituísse indubitavelmente omissão de receitas, não representaria isoladamente a conduta dolosa. Entretanto, parece-me inegável que a declaração prestada à instituição financeira representa prova material da intenção de omitir da autoridade tributária a ocorrência do fato gerador da obrigação. Em contrapartida aos dados informados ao Banco, o sujeito passivo prestou informações falsas à Receita Federal do Brasil.

[...]

Conforme se vê, em ambos os casos analisados nos paradigmas arrolados existe a acusação de prestação de declaração falsa, como omissão significativa de receitas ao Fisco, destacando-se no primeiro acórdão paradigma a apresentação de declaração como empresa inativa em dois períodos consecutivos em que se constatou expressiva omissão de receitas e no segundo paradigma a existência de declaração apresentada a instituição financeira, de receitas expressivamente maiores que as declaradas ao Fisco, como elemento indicativo do dolo.

Por certo as circunstâncias examinadas nos acórdãos paradigmas são substancialmente distintas daquelas discutidas no recorrido, que são atinentes à condição (ou não) de entidade isenta ou imune e que levou ao não recolhimentos dos respectivos tributos devidos.

Assim, não é possível vislumbrar, diante de quadro fático tão distinto, que os colegiados que proferiram os acórdãos paradigmas adotariam a mesma solução ao exame da discussão travada no acórdão recorrido.

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial quanto à primeira matéria.

Com relação à segunda matéria, o corresponsável aponta a perda de objeto da discussão trazida pela PFN em seu recurso, tendo em vista o julgamento e acolhimento dos embargos de declaração que ratificaram a exclusão de sua responsabilidade.

De fato.

Conforme relatado, os recursos voluntários interpostos pela contribuinte e pelo responsável solidário não foram julgados em conjunto em razão de falhas na intimação deste último, que somente foram sanadas por determinação de ofício do presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção, o que determinou a apresentação do recurso voluntário pelo coobrigado em momento posterior ao da contribuinte.

O colegiado *a quo* ao julgar o recurso voluntário da contribuinte houve por bem acolher suas alegações com relação à multa qualificada e, também, quanto à imputação da responsabilidade ao Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, excluindo-o do polo passivo da relação tributária.

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN questionou, por meio de embargos de declaração que restaram rejeitados pelo presidente do colegiado *a quo*, o acatamento das alegações da contribuinte sobre a imputação da responsabilidade solidária ao seu dirigente na medida em que esta não teria legitimidade para litigar em nome do corresponsável arrolado.

Ato contínuo interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial quanto ao cancelamento da multa qualificada e quanto ao conhecimento da matéria relativa à responsabilidade pelo colegiado recorrido, a despeito da falta de legitimidade processual da contribuinte, sendo ambas as matérias admitidas pelo despacho da presidente substituta da 1ª Seção.

Ocorre que a contribuinte, questionou a marcha processual entabulada nos autos, por meio de petição avulsa que foi recebida pelo presidente do colegiado *a quo* como embargos inominados.

Ditos embargos foram acolhidos parcialmente, sem efeitos infringentes, para conhecer do recurso voluntário do responsável solidário e ratificar a decisão do colegiado no Acórdão nº 1402-002.463, mantendo sua exclusão do polo passivo da relação obrigacional.

Assim, entendo que tem razão o responsável solidário quando alega que a segunda matéria perdeu objeto diante da apreciação do recurso voluntário interposto pelo responsável, admitido em sede de embargos inominados, que confirmou a decisão de sua exclusão do polo passivo, que havia sido proferida no acórdão de recurso voluntário da contribuinte.

Com efeito, o recurso especial da PFN perdeu qualquer utilidade uma vez que ainda que viesse a ser provido quanto ao seu mérito não alteraria a decisão do colegiado *a quo* que excluiu a responsabilidade solidária do sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, por meio do Acórdão nº 1402-002.463, e confirmou-a ao apreciar os embargos inominados, proferindo o Acórdão nº 1402-006.031.

Observe que a PFN foi intimada do segundo acórdão e não apresentou recurso especial contra a decisão nele proferida, de sorte que é definitiva a exclusão do responsável solidário do polo passivo da exigência.

Desta feita o recurso especial não deve ser conhecido, também, quanto à segunda matéria.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado