



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16095.720001/2014-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.011 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de agosto de 2023  
**Recorrente** BM - BARCELONA PARTICIPACOES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Quando não restar efetivamente comprovada a atitude dolosa em praticar a conduta, deve-se afastar tal qualificadora.

MULTA QUALIFICADA. ELEMENTO VOLITIVO NA CONDUTA DO AGENTE.

A falta de identificação do elemento volitivo na conduta que revela infração à legislação tributária praticada pelo contribuinte afasta a imposição da penalidade de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente)

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-011.011 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16095.720001/2014-14

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 573/599, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo I/SP, de fls. 538/551, que julgou procedente o lançamento da contribuição patronal incidentes sobre remunerações de segurados contribuintes individuais, conforme auto de infração DEBCAD 51.051.093-0, de fls. 237/244, lavrado em 14/01/2014, relativo às competências de 01/2010 a 12/2010, com ciência do RECORRENTE em 20/01/2014, conforme AR à fl. 245, enquanto os responsáveis solidários Srs. José Aduato Bezerra Junior e Douglas Eduardo da Rocha, foram cientificados em 18/01/2014 (ARs às fls. 263 e 272).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 1.578.544,92, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa.

De acordo com o Relatório Fiscal acostado às fls. 226/234, o crédito constituído por meio do Levantamento CI – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL, refere-se ao fato de a RECORRENTE ter deixado de informar, nas folhas de pagamento e GFIPs, as remunerações de contribuintes individuais (comissão pela venda de seguros), contabilizadas na escrituração contábil digital (SPED), nas contas 1703-8.1.3.05.01 – Despesa com comissão de seguros, e 1732-8.1.3.05.99 – Outros serv prestados p/ P. Físicas:

Descrição da conta	Valor
8.1.3.05.01 - Desp com comissão de seguros	2.486.730,50
8.1.3.05.99 - Outros serv prestados p/ P. Físicas	11.147,79
TOTAL	2.497.878,29

As planilhas demonstrativas dos valores de remunerações apurados se encontram às fls. 229/230.

Quanto a multa aplicada, levou-se em consideração que deixar de informar à Receita Federal do Brasil, através de GFIPs as remunerações pagas de forma reiterada, inibindo a cobrança automática das contribuições previdenciárias, configura, em tese, a prática do crime de Sonegação, nos termos do art. 71 da Lei 4.502/64 e art. 337-A do Decreto-Lei 2.848/40 (Código Penal).

Por essa razão, a multa foi aplicada com base no disposto no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, resultando no percentual de 150% (qualificada).

Pelo acima exposto, também foi emitida RFFP por crime, em tese, de Sonegação de Contribuição Previdenciária, Decreto Lei 2.848/40, Código Penal, inciso I do Art. 337-A, processo n.º 16095-720.002/2014-51.

A fiscalização enquadrou como responsáveis solidários os sócios administradores da RECORRENTE, Sr. DOUGLAS EDUARDO DA ROCHA e Sr. JOSÉ ADAUTO BEZERRA JUNIOR, com fundamento nos arts. 124 e 135 do CTN — Código Tributário Nacional.

## Da Impugnação

A RECORRENTE e os responsáveis solidários apresentaram Impugnação única de fls. 278/300, em 18/02/201, com juntada da 21ª Alteração Contratual, Procurações, documentos de identidade, DARF, e cópia do processo administrativo em tela. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo I/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

2.1. Inicialmente, após um breve relato dos fatos, esclarece que efetuou o pagamento do valor principal e dos juros, por entendê-los como incontroversos.

2.2. Quanto à multa, entende como devida a importância de 75%, motivo pelo qual, nos termos do artigo 6º da Lei nº 8218/91, irá recolher a importância de 37,5%.

3. A seguir, passa a apresentar suas alegações:

### Da Aplicação da Multa Qualificada

3.1. De acordo com o Relatório Fiscal, a Impugnante declarou na DIRF do ano-calendário 2010 os rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício (item 1.1.4), e também declarou na DIPJ 2011, ano-calendário de 2010, Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício (item 1.1.5).

3.2. Posteriormente, a Fiscalização declara que a Impugnante prestou esclarecimentos sobre as comissões pagas a pessoas físicas pela venda de seguros. Transcreve trechos do relatório.

3.3. Deste modo, não houve omissão de informações, pois a DIPJ, DIRF e SPED são documentos de controle da própria Fazenda.

3.4. A Fiscalização também informa que foram declaradas em GFIP, e recolhidas, as contribuições previdenciárias de todos os funcionários, com exceção dos contribuintes individuais.

3.5. Portanto, se a Fazenda usou as declarações da Impugnante (DIRF - DIPJ - SPED), e se o Contribuinte esclareceu que de fato, se tratava de pagamento de comissões aos corretores - contribuintes individuais, e, ainda, declarou a GFIP e recolheu a contribuição previdenciária dos demais funcionários, com exceção dos contribuintes individuais, não está configurada a prática de ilícito nos termos do artigo 71 da Lei nº 4502/1964 (transcreve).

3.6. Ressalta que inadimplência fiscal não é delito criminal, implicando somente na aplicação das penalidades administrativas cabíveis, e inscrição em dívida para fins da extração da certidão de dívida ativa.

3.7. Discorre sobre os crimes contra a ordem tributária e argumenta que a fraude ou a simulação não pode ser matéria de presunção, mas de prova concreta. É necessário demonstrar a materialidade da conduta praticada pelo contribuinte ou, pelo menos, deve ficar consubstanciado o dolo específico do agente.

3.8. Transcreve julgados do CARF e conclui que não há razão para o agravamento da multa, uma vez que a Impugnante não praticou qualquer conduta dolosa com o intuito de fraudar.

### Da Representação Fiscal para Fins Penais e da Sujeição Passiva

3.9. Argumenta que resta ilidido o crime de sonegação, pois o Impugnante efetuou o pagamento do DARF (conforme documento anexo), por entender como incontroverso o valor principal e multa.

3.10. Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, já foi demonstrado que não houve conduta dolosa.

3.11. Em relação à sujeição passiva dos sócios, destaca que a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária principal (pagamento) é determinada pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional - CTN. E nos termos do artigo 135 do referido código, a responsabilidade dos sócios e administradores somente ocorrerá quando demonstrado de forma inequívoca o fato de os sócios haverem agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos (transcreve os dispositivos legais).

3.12. Deste modo, é nula a pretensão da Fazenda que fundamentou a sujeição passiva nos termos dos artigos 124 e 135 do CTN.

3.13. Não foi demonstrado que os sócios praticaram infração à lei ou ao contrato social da sociedade limitada, uma vez que informaram acerca dos valores pagos, através de DIRF, DIPJ e, ainda, no SPED. Na sua contabilidade constava a remuneração dos contribuintes individuais, somente não foi efetivado o pagamento, razão pela qual não pode ser entendido como Sonegação. Transcreve jurisprudência e a Súmula 430 do STJ.

#### **Do Pedido**

4. Diante de todo o exposto, requer (i) a juntada do DARF com recolhimento do valor incontroverso, bem como a baixa junto ao sistema da RFB, e que sejam acolhidos os argumentos da impugnação, reconhecendo a (ii) inaplicabilidade da multa agravada no presente caso, pois a Impugnante não praticou qualquer ato que demonstrasse o seu evidente interesse de fraudar; (iii) seja revogada a representação fiscal para fins penais, pois restou comprovado tratar-se de mera omissão de receita e não de fraude; e, por fim, (iv) a revogação da sujeição passiva dos sócios, uma vez que restou comprovado a inexistência de fraude.

4.1. Protesta provar o alegado por todos os meios de provas em direito admitidos, inclusive a realização de diligência no que couber.

#### **Da transferência de valores relativos à matéria incontroversa**

Conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário de fl. 533 e despacho de fl. 534, os valores incontroversos e pagos pelo contribuinte (valor principal, juros e multa de ofício de 75%) foram transferidos para o processo de nº 13894.720150/2014-71.

Portanto, o litígio instaurou-se tão-somente em relação à multa qualificada, à RFFP e à atribuição de responsabilidade solidária.

#### **Da Decisão da DRJ**

Quando do julgamento do caso, a DRJ em São Paulo I/SP, às fls. 538/551, julgou procedente o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

#### MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado, pela fiscalização, que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra em qualquer das hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

#### REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

A Representação Fiscal para Fins Penais será formalizada pelo Auditor- Fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90), em obediência ao disposto no art. 1º do Decreto n.º 2.730/98.

Nos termos da Súmula CARF n.º 28, o órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

#### SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos da legislação tributária.

#### PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar sem motivação ou prescindíveis.

#### INCOMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA JULGAR ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe, em sede administrativa, o reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade. O julgador da esfera administrativa está obrigado à observância da legislação tributária vigente no País, cabendo, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, intimada da decisão da DRJ em 28/04/2015, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fls. 569, apresentou o recurso voluntário de fls. 573/599, em 26/05/2015, junto com os responsáveis solidários, esses intimados da decisão da DRJ em 04/05/2015, conforme AR de fls. 570/571.

Em suas razões de recurso, reiterou os argumentos da impugnação.

A RECORRENTE ainda apresentou manifestação, às fls. 637/639, informando que deixou de ter a razão social de BIC CORRETORA DE SEGUROS E SERVIÇOS LTDA e passou a ter a razão social de BM — BEZERRA DE MENEZES CORRETORA DE SEGUROS LTDA.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

## **MÉRITO**

### **Da multa qualificada**

Os RECORRENTES alegam a impossibilidade de aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, ao argumento de que o próprio Relatório Fiscal, nos seus itens 1.1.4 e 1.1.5, traz a informação de que a empresa declarou em DIRF e na DIPJ os rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e os Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício.

Ademais, afirma que em nenhum momento omitiu informações durante a fiscalização, já que os itens 1.7.3 e 1.7.4 do mesmo Relatório Fiscal deixam claro ter a contribuinte afirmado que os valores investigados tratava-se das comissões pagas a pessoas físicas pela venda de seguros.

Assim, defendeu a inexistência de dolo ou fraude, pois os valores pagos constavam em DIRF, DIPJ e, ainda, no SPED (todos estes documentos de controle da Receita Federal); e ainda na sua contabilidade constava a remuneração desses contribuintes individuais. Ou seja, somente deixou de declarar os mesmos em GFIP, ato que não pode ser entendido como sonegação.

Entendo com razão a contribuinte.

Como se sabe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação

pela autoridade lançadora da conduta **dolosa** do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Analisando o Relatório Fiscal (fls. 226 e ss) constata-se que foi presumido o dolo da RECORRENTE em ocultar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador. Conforme exposto, os pagamentos realizados aos contribuintes individuais (comissão pela venda de seguros) contavam em diversos outros documentos oficiais enviados pelo contribuinte à Receita Federal, apenas não constaram em GFIP.

Daí a necessidade da autoridade fiscal atestar e fundamentar se essa omissão em GFIP foi dolosa ou se se tratou de um mero equívoco, um lapso da contribuinte, sendo certo que este último não atrai a qualificação da multa de ofício. Contudo, nada disso foi detalhado pela autoridade lançadora, de modo que não restou caracterizada a intenção dolosa da contribuinte em praticar a sonegação apontada.

Em julgamento, a DRJ manteve a aplicação da multa qualificada por compreender que a RECORRENTE teria o “*animus*” de deixar de declarar os valores em GFIP, pois “*não é concebível que uma empresa não perceba, por meses seguidos, que está deixando de declarar fatos geradores e recolher parcela significativa referente às contribuições patronais*” (fl. 545)

Em que pese os argumentos anteriormente apresentados, não foram trazidos aos autos documentos ou fatos – além da omissão de valores em GFIP – que pudessem demonstrar o deliberado intuito da RECORRENTE de levar o fisco a erro.

A alegação de que os valores foram omitidos “de forma reiterada” não prospera, pois não foram apresentadas acusações anteriores no sentido de que a RECORRENTE já praticava a mesma conduta, a qual já teria sido igualmente condenada pelo Fisco. Ou seja, a alegada “reiteração” ocorreu no mesmo período objeto do lançamento.

Neste sentido, para a aplicação da multa na sua forma qualificada, a autoridade fiscal deve comprovar nos autos a prática dolosa relacionada aos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis

o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 os quais o art. 44, §1º, da Lei 9.430/96 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

No caso, a autoridade fiscalizadora não conseguiu comprovar, com a exatidão e certeza necessárias, o dolo da contribuinte em praticar ardilosa conduta em relação a tais fatos geradores, não sendo suficiente a alegação de que deixou de informar em GFIP, “*de forma reiterada*”, as remunerações pagas aos contribuintes individuais.

A própria jurisprudência sumulada deste Conselho Administrativo aponta nesse entendimento, consoante se extrai da dicção das Súmulas CARF n.º 14 e n.º 25:

Súmula CARF n.º 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. (destaques nossos)

Súmula CARF n.º 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 n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Sabe-se que as referidas Súmulas tratam de matéria envolvendo o imposto de renda. Contudo, ela são um norte interpretativo no sentido de que, para aplicação da multa na sua forma qualificada, a autoridade fiscal deve comprovar a prática dolosa relacionados aos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Portanto, guardada as devidas peculiaridades, da mesma forma que a omissão de receitas não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, sendo necessário comprovar o dolo para práticas de fraude, conluio ou sonegação, a simples omissão de remuneração em GFIP não autoriza a qualificação se não comprovada a prática daquelas condutas.

Por esta razão, entendo que deve ser afastada a incidência da multa qualificada imposta pela fiscalização, devendo ser aplicada ao caso a penalidade prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 (75%).



Tendo em vista que o litígio se limitou à multa qualificada, à RFFP e à atribuição de responsabilidade solidária, entendo que o afastamento da multa resulta no cancelamento integral do crédito tributário objeto deste processo, já que os valores incontroversos e pagos pelo contribuinte (valor principal, juros e multa de ofício de 75%) foram transferidos para o processo de n.º 13894.720150/2014-71, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário de fl. 533 e despacho de fl. 534.

Assim, desnecessário se debruças sobre as demais razões recursais.

## **CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim