



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.724573/2019-38
ACÓRDÃO	1101-001.989 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	G8 NETWORKS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 19/12/2018, 25/01/2019

MULTA REGULAMENTAR. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. FORMULÁRIO DE PAPEL. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO – PRECATÓRIO, DE TERCEIROS, DISCUTIDO EM AÇÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. CABIMENTO PENALIDADE.

Nas hipóteses em que a compensação restar considerada não declarada, *in casu*, por ter a autuada promovido compensação em formulário de papel, não observados os pressupostos legais para tanto, com supostos créditos não tributários, pretensamente adquiridos de terceiros, com base, ainda, em ação judicial, sem trânsito em julgado, aplica-se a multa prevista no § 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, o que se vislumbra na hipótese dos autos, impondo seja mantida a exigência fiscal em sua integralidade.

NORMAS GERAIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. EMPRESA INTEGRANTE DO GRUPO ECONÔMICO. ATO LESIVO À LEGISLAÇÃO E/OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. DEMONSTRAÇÃO/COMPROVAÇÃO.

Constatados/demonstrados de maneira clara, precisa e individualizada os elementos necessários à atribuição da responsabilidade solidária a terceiros, notadamente interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e/ou conduta contrária à legislação ou estatuto da empresa, deverá a autoridade fiscal assim proceder, atribuindo a responsabilidade pelo crédito tributário aos sócios da autuada e empresa integrante do grupo econômico, com esteio nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, impondo sejam mantidas as imputações fiscais neste sentido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. COMPETÊNCIA DOS AUDITORES FISCAIS.

É da competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal a identificação dos sujeitos passivos, tanto na condição de contribuinte quanto na de responsável solidário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. CARACTERIZAÇÃO.

É solidária a responsabilidade do sócio com poder de gestão da pessoa jurídica, pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei, contrato social ou estatuto. A caracterização da responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelos créditos tributários não exclui a responsabilidade direta do contribuinte.

Comprovado que a conduta do sócio administrador resultou em infração à legislação tributária, resta configurada sua responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos no auto de infração, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 135, II, DO CTN. MANDATÁRIOS. CONDUTA ILEGAL E/OU FRAUDULENTA.

Cabível a imputação de solidariedade, com fundamento no artigo 135, II, do CTN, às pessoas físicas que, agindo na condição de mandatários, prepostos, ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, pratiquem condutas que caracterizem infração à lei ou excesso de poderes, como sonegação fiscal e fraude.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. IRREGULAR. CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez reconhecida a existência de grupo econômico irregular entre empresas, exsurge como corolária a imputação de responsabilidade solidária entre elas, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, notadamente quando demonstrado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE.

Aplica-se ao lançamento legislação posterior à sua lavratura que comine penalidade mais branda, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, impondo seja reduzida a multa de 150%, preteritamente estabelecida no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para 100%, na esteira das novas disposições inscritas na norma legal retro, contempladas pela Lei nº 14.689/2023, especialmente não tendo havido imputação de reincidência.

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO POR LEGISLAÇÃO HODIERNA. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO.

De conformidade com os artigos 2º e 53 da Lei nº 9.784/1999, a Administração deverá anular, corrigir ou revogar seus atos quando eivados de vícios de legalidade, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a multa de ofício aplicada no lançamento não encontra sustentáculo na legislação de regência em vigência. A atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, sobretudo quando se referir à matéria de ordem pública, hipótese que se amolda ao caso vertente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 19/12/2018, 25/01/2019

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

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários, nos termos do voto do Relator, para rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, em reduzir a multa qualificada de 150% para 100%. O Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

G8 NETWORKS LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, exigindo-lhe crédito tributário referente à multa isolada regulamentar, no percentual de 150%, decorrente de compensação considerada não declarada, com fulcro no artigo 18, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, c/c a e artigo 74, § 12, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 9.430/1996, com atribuição de responsabilidade solidária à pessoas físicas e jurídicas, decorrente das constatações abaixo listadas, em relação ao período de apuração de 19/12/2018, 25/01/2019, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/17, Relatório Fiscal, às e-fls. 18/51, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

“ Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA

Multa aplicada em decorrência de compensação considerada não declarada, conforme relatório fiscal / descrição dos fatos em anexo.”

De conformidade com o Relatório Fiscal, o lançamento fora promovido, com exigência da multa regulamentar, em razão da consideração de compensação não declarada, com caracterização de grupo econômico e responsabilização do crédito aos contribuintes abaixo relacionados, diante dos seguintes fundamentos de fato e de direito:

“ [...]

G8 NETWORKS LTDA, sociedade empresária, CNPJ: 02.926.037/0001-70, já atuada pela mesma infração, processo administrativo nº 10120.724120/2019-10, protocolou 2 (duas) Declarações de Compensação, uma em 19 de dezembro de 2018 e outra em 25 de janeiro de 2019, em formulário papel. Este segue modelo do Anexo IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, e o pedido está embasado em suposto crédito cedido por terceiro, constante dos processos administrativos nº 10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78, respectivamente.

2. A multa reputada devida e constituída por este Auto de Infração está em consonância com o art. 18, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Seu propósito é coibir a tentativa de compensação irregular de tributos e contribuições através da apresentação de Declaração de Compensação que não obedeça às condições para sua validade, expressas na legislação reguladora.

3. Em relação ao pretense crédito, a contribuinte informa tratar-se de sub-rogação de direitos creditórios oriundos de reclamação trabalhista em face da União Federal, constante dos autos nº 0005400-54.1990.5.11.0053. Segundo ela, essa ação tramitou perante a Justiça do Trabalho de Boa Vista – RR – 11ª Região, e já transitou em julgado, resultando na expedição de precatório. Parte então de seu valor foi adquirido por ela, conforme Escritura Pública de Cessão e Sub-rogação de Direitos Creditórios, datada de 17/07/2018, acostada às fls. 20-22 dos dois processos administrativos, que corresponde à quantia de R\$ 700.000,00(setecentos mil reais).

4. Com a apresentação da referida Declaração, a postulante buscou extinguir débitos de sua responsabilidade, referentes ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ambos referentes ao período de apuração 11/2018 e constantes do processo nº 10120.740722/2018-25, perfazendo um total de R\$ 35.056,49 (trinta e cinco mil e cinquenta e seis reais e quarenta e nove centavos) mediante compensação tributária, trazendo como crédito, para tanto, o constante da referida Escritura firmada.

5. Da mesma forma, trouxe débitos de PIS e COFINS, além de débitos referentes a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido(CSLL), período de apuração 12/2018, referentes ao processo nº 10120.722508/2019-78, com valor total de R\$ 117.748,55 (cento e dezessete mil, setecentos e quarenta e oito reais e cinquenta e cinco centavos). Ela entende ser

credora junto à União Federal, em razão do crédito adquirido referido no ponto 3, e afirma que este estaria apto a ser utilizado nº pagamento/liquidação desses tributos federais dos quais é devedora.

6. Foram então proferidos os Despachos Decisórios nº 160/2019 – SEORT/DRF/GOI no processo nº 10120.740722/2018-25, e nº 245/2019, referente ao processo nº 10120.722508/2019-78, cujas cópias seguem em anexo. Esses expedientes consideraram as Declarações apresentadas “não declaradas”, ou seja, vedadas pela legislação. As razões estão alicerçadas em diversas normativas, o resumo consta da ementa de ambos os Despachos:

[...]

Da multa isolada qualificada

61. A aplicação da multa isolada de 75% está atrelada à compensação não declarada, cujas hipóteses encontram-se listadas no art. 75, incisos I a VI, da IN RFB nº 1.717/2017. Acaso a Declaração de Compensação se enquadre em qualquer um desses, a sanção, prevista em seus §§ 1º, 2º e 3º será aplicada.

62. A sistemática que rege a compensação de tributos privilegia o contribuinte de boa fé, o qual possui o direito à restituição ou ao ressarcimento de valores junto à RFB. Em contrapartida, há o dever instrumental de o interessado prestar informação às autoridades fazendárias; é imperativo que a Declaração de Compensação possua conteúdo verídico -formal e material - para que seja identificada a origem do crédito que lastreia a operação, o montante, bem como os tributos compensados. Não se exige apenas isto; adicionalmente, é necessário permissivo legal para que o crédito possa ser utilizado na extinção de créditos tributários.

63. No caso em tela, ao apresentar as Declarações de Compensação conforme o Anexo IV, da IN RFB nº 1.717/2017, a contribuinte prestou as informações em desacordo com a realidade dos fatos, informando a existência de crédito desprovido de amparo na legislação para sua utilização em compensação tributária. Dessa forma, ela inseriu elementos inexatos, suprimindo ou no mínimo postergando o pagamento de tributo ou contribuição, de forma a lesar a Fazenda Nacional.

64. Destarte, pode-se depreender que a empresa, ao não observar os preceitos legais e/ou descumpri-los, com consciência das irregularidades praticadas, deliberadamente vem se utilizando intencionalmente de mecanismo manifestamente ilegal, com o intuito de extinguir os créditos tributários devidos, através de possível homologação tácita. Essa ocorre após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos para análise da Declaração de Compensação pelo Órgão; ao menos, está configurada a tentativa de protelação do pagamento dos tributos, gerando, de qualquer forma, prejuízo aos cofres públicos.

65. Enquanto a aplicação da multa isolada no percentual de 75% é aplicada tão somente em decorrência de a Declaração ter sido considerada não declarada, o

seu enquadramento no percentual de 150% (multa qualificada), por sua vez, só é cabível no caso de comprovação de evidente intuito de fraude, isto é, o dolo tem de estar configurado.

66. Há duas condições indissociáveis para a qualificação da multa: primeiro, o próprio enquadramento da compensação almejada em indevida; e segundo, a comprovação de falsidade da Declaração apresentada pelo sujeito passivo. A aplicação dela exige satisfação das duas condições, portanto cumulativas; de maneira que faltando uma, não se rende ensejo à aplicação da penalidade.

67. A previsão de sua aplicação encontra-se na Lei nº 9.430/1996, art. 44, § 1º, o qual faz referência aos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Estes dispõem sobre a sonegação, a fraude e o conluio. Trecho da Ementa do Acórdão nº 03-72.699, da 5ª Turma da DRJ/BSB, de 27/01/2017, traz a seguinte informação:

“No dolo estamos em face da deliberada intenção do contribuinte de enganar o Fisco. A fraude, normalmente, envolve falsificação física de documentos contábeis ou fiscais. Por meio da simulação, o contribuinte representa a ocorrência de situação em verdade inexistente, visando a determinado ganho fiscal ou a redução dos tributos a pagar” (grifo meu).

68. A conduta de declarar créditos que não possui, isto é, se utilizar intencionalmente de compensação manifestamente ilegal (visto que proibida pelo § 12, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996), e ainda fazer falsa declaração quanto à natureza do crédito informado visando a extinção dos débitos confessados amolda-se, em tese, à prática de crime contra a ordem tributária, conforme disposto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990:

[...]

71. Por óbvio, cabe pontuar que nem todo equívoco ou declaração incorreta caracteriza fraude; pode, por sua vez, ocorrer simples engano, traduzido na divergência de interpretação ou outras circunstâncias escusáveis, não se vislumbrando por conseguinte a intenção de se obter qualquer tipo de vantagem. Na situação em tela, contudo, é difícil sustentar essa tese de conduta involuntária por parte de todos os responsáveis, em meio à grande quantidade de equívocos cometidos de forma reiterada e após a ciência das irregularidades cometidas.

72. Da análise dos documentos apresentados pela contribuinte nas Declarações de Compensação, constantes dos processos nº 10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78, somada à apreciação de outros processos anteriores da G8 NETWORKS LTDA versando sobre o mesmo assunto, verifica-se que os pedidos de compensação visam burlar o sistema de controle, envolvendo a informatização das Declarações de Compensação para posterior análise pela RFB. O procedimento correto funciona da seguinte forma: munido do número de processo administrativo gerado com o protocolo do Pedido de Compensação na RFB, o contribuinte utiliza esse número para informar a compensação no Sistema,

a qual posteriormente passará pelo crivo da autoridade fiscal, sendo homologada ou não por esta.

73. A duplicação da multa está calcada na prática de ilícitos tributários, constituindo assim conduta fraudulenta, com o intuito de diferir ou evitar o cumprimento da obrigação principal, desconsiderando as vedações impostas pela legislação e assumindo as possíveis consequências advindas dessa conduta. Somase a isso a declaração reiterada de informações inverídicas, durante longo período de tempo, apontando para conduta dolosa na ocultação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por parte da autoridade fiscal, justificandose, assim, a qualificação da multa.

74. A contumácia da interessada é traduzida na persistência, até o presente momento, em protocolar processos com o mesmo objeto, qual seja, pedido de compensação de débitos de tributos federais (códigos 8109, 2172, 2372 e 2089) com créditos adquiridos através de documentos públicos e derivados de ações trabalhistas. Explica-se.

75. A partir desses dados, notadamente se verifica que a contribuinte faz uso indevido e fraudulento do mecanismo de compensação como instrumento para, no mínimo, postergar o pagamento dos tributos. É importante pontuar que todos os débitos tributários de sua responsabilidade, ou seja, inseridos nos Pedidos de Compensação apresentados, foram declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e supostamente quitados com Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), conforme consta na documentação que dá suporte às compensações pretendidas.

76. Contudo, os Processos Administrativos indicados nas DCTF (como origem do direito creditório), não tratam de pagamento indevido ou a maior, nem há qualquer reconhecimento do direito creditório do contribuinte; igualmente, não há DARF sob análise, como fazem crer as informações indevidamente inseridas nas DCTF. Assim, não há que se falar em créditos tributários líquidos e certos, provenientes daqueles processos e dos quais a contribuinte pudesse lançar mão para liquidar seus débitos por meio de compensação tributária. Portanto, a informação da existência de créditos passíveis de compensação é inverídica, não retratando em nada a realidade.

77. A DCTF, instituída pela Instrução Normativa (IN) SRF nº 126, de 30 de outubro de 1998, é tida na Receita Federal como o instrumento de excelência para o controle e a viabilidade da cobrança administrativa do crédito tributário, e se for o caso, a inscrição em Dívida Ativa da União dos tributos nela informados e não recolhidos. A Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015, atualmente em vigor, em seu art. 8º, prevê isso; portanto, os débitos confessados pelo contribuinte nesse documento estão sujeitos a lançamento de ofício, por se tratar de compensações consideradas não declaradas; nesse caso, não surtem efeitos de confissão de dívida.

78. O procedimento adotado está, sem sombra de dúvida, em desacordo com a sistemática prevista pela legislação que rege a matéria. Em lugar de indicar a(s) DCOMP(S) eletrônica(s) em que estaria(m) demonstrado(s) o(s) crédito(s) e os pagamentos a maior ou indevidos, a interessada vinculou os números dos processos administrativos obtidos a DARF, afirmando que possuía créditos passíveis de compensação tributária.

79. Dessa forma, em tese, ainda que o direito creditório informado fosse dolosamente indevido, não haveria que se falar em fraude fiscal, dado que o fato gerador da obrigação tributária principal não foi maculado no curso do seu processo formativo. Entretanto, a compensação envolve duas obrigações recíprocas de natureza tributária, que se referem ao crédito e ao débito compensados; assim, a presença de vício em qualquer um, invalida toda a operação.

80. Têm-se por certo que sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Dessa forma, a qualificação da multa de ofício exige a identificação e comprovação de conduta dolosa por parte do sujeito passivo pela autoridade fiscal, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente. No caso em tela, acaso analisados isoladamente, os indícios apontados poderiam se constituir em presunções apenas; por outro lado, juntando-se todos, dispõe-se de farto material apto a ensejar a imputação da penalidade em dobro.

81. Dado isso, e levando-se em conta a redação do art. 18, caput, e § 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, nas situações em que patente a “falsidade” da declaração, seja no crédito ou no débito, devida é a multa qualificada de 150%, sem que seja indispensável comprovar a fraude fiscal, visto que a mesma não foi eleita pelo legislador como requisito de admissibilidade.

82. De outra feita, é importante destacar o conteúdo de parte do § 13, da Solução de Consulta Interna nº 3 – SRRF08/DISIT, de 2012:

[...]

83. Posto isso, é robusta a tese de tentativa de burla dos controles realizados pelo programa PER/DCOMP, o qual exige, no caso de créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado (como é o caso, pois os precatórios derivam de ação judicial trabalhista), que tenha havido o deferimento dos pedidos de habilitação de crédito, sem o que fica impedida a transmissão das Declarações para posterior análise pela autoridade fiscal. No caso em tela, é informado em DCTF que houve compensação com DARF, o que de fato não houve; dessa forma, não há outro entendimento que não o que a empresa em questão vêm informando dados falsos ao Órgão.

84. Outra sinalização de dolo na prática do(s) ilícito(s) foi a apresentação das Declarações de Compensação por meio de formulário. É fato que a legislação, somente em casos excepcionais, permite a entrega da Declaração por meio de

formulário próprio; em todos os outros casos, mister é o uso do Programa PER/DCOMP. Apesar disso, não houve comprovação de impedimento para uso do Programa; pelo contrário, há sim forte indício de burla dos controles realizados pelo mesmo.

85. No caso de créditos decorrentes de decisão judicial transitado em julgado, o Programa exige, para permitir a transmissão, que tenha havido o deferimento da habilitação do referido crédito, conforme já exposto. A habilitação exigida atende ao fim de cotejar as informações prestadas pelo contribuinte com o teor da decisão judicial, com o fim de verificar se é possível a realização da compensação pleiteada.

86. Não obstante estar munida de diversas decisões denegatórias em Despachos Decisórios exarados por autoridade autuante da Delegacia da Receita Federal em Goiânia, conforme Quadro 01, a empresa não protocolou pedido de cancelamento de quaisquer Declarações de Compensação apresentadas. Assim, o procedimento adotado por ela fere disposição legal constante do art. 75, incisos I e V, da IN RFB nº 1.717/2017, e tendo ela consciência da transgressão, demonstra nitidamente o caráter intencional da conduta reiteradamente praticada.

87. Em Termo de Ciência (fl. 45), juntado ao e-Dossiê nº 10010.051157/1018-11, em nome da G8 NETWORKS LTDA, e assinado por LUIZ HENRIQUE LOURENÇO FORMIGA, CPF: 093.591.878-79, por ocasião da apresentação de uma Declaração de Compensação análoga em 31/10/2018, consta a seguinte informação:

[...]

88. A partir da leitura desse Termo, pode-se comprovar que a empresa, representada neste ato pelo Sr. Luiz Henrique, teve ciência da inadequação do procedimento adotado para protocolo de seus pedidos de compensação; entretanto, persistiu em apresentá-la da mesma forma, portanto, mais uma vez fica evidenciado o caráter doloso da conduta.

89. Cabe pontuar que para se configurar o evidente intuito de fraude e demonstrar o modus operandi com consequências tributárias, exige-se apenas que se tratem de créditos de natureza não-tributária ou, alternativamente, não sejam passíveis de compensação por expressa disposição de lei. Esse é o entendimento da Receita Federal, conforme redação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 02/10/2002 (DOU de 04/10/2002):

[...]

90. A tentativa de utilização de créditos de natureza não tributária para fins de compensação, é suficiente para a caracterização do intuito de fraude, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo acima relacionado. Configurada a fraude, a multa em dobro prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, deve ser lavrada.

91. Repiso, a multa tem esteio em dois fatos incontroversos: a) a compensação de créditos pertencentes a terceiros e o fato desses créditos não serem administrados pela Receita Federal; e b) a não utilização, injustificada, da PER/DCOMP eletrônica, em consonância com a legislação.

92. A partir da reunião de todas as informações constantes dos dois processos administrativos analisados (10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78), somado à pesquisa em Sistemas do Órgão, e, ainda, com base na análise da documentação acostada aos processos pela G8 NETWORKS LTDA, pode-se concluir que houve, no mínimo, falsidade nas Declarações de Compensação apresentadas por ela. Cabe destacar que pedidos de Compensação nesse formato seguem sendo protocolados e formalizados em processos administrativos a serem analisados pelo Órgão.

93. Assim, por derradeiro, cabe a aplicação da multa qualificada de 150% sobre os débitos confessados, restringindo-se aos valores supostamente compensáveis, expressamente declarados, constantes das Declarações de Compensação acostadas aos processos administrativos citados.

Da responsabilidade solidária

94. No que tange a questão da responsabilidade solidária atribuída ao sócioadministrador ao tempo da apresentação dos Pedidos de Compensação, e às demais pessoas, físicas e jurídicas, inseridas nessa sistemática de compensação irregular, é importante tecer algumas colocações.

95. No presente caso, impõe-se a responsabilização solidária das pessoas que tenham vínculo com a conduta ilícita aqui apurada. Como exemplo, têm-se os sócios administradores da pessoa jurídica e o procurador designado por esta, bem assim o grupo econômico a que pertence a autuada, além do contador responsável pela elaboração e/ou entrega das Declarações de Compensação, como se detalhará na sequência.

96. Vale assinalar ainda que a responsabilidade objetiva se difere substancialmente da responsabilidade subjetiva. A primeira está prevista no art. 136, do CTN, e prescinde de dolo, subsistindo acaso ele presente ou não, isto é, são desconsiderados a intenção do sujeito passivo e/ou eventuais prejuízos que tenham decorrido por infringência da norma tributária.

97. Já a segunda só se aperfeiçoa com a devida comprovação da prática de atos revestidos de dolo, traduzidos em excesso de poderes de gestão, restando assim incontestado a atribuição de responsabilidade subjetiva, ao sócio com poderes de gestão à época dos fatos geradores, de acordo com o art. 135, inciso III, também do CTN. Assim, consoante a jurisprudência firmada, impende ao sócio-gerente a responsabilidade pelo(s) delito(s) praticado(s), sendo irrelevante a condição de sócio para ocorrer essa imputação; por outro lado, fundamental a de gerente da pessoa jurídica infratora.

a) Sócios-Administradores

98. Cabe uma introdução a este tópico, no sentido de delinear a responsabilidade solidária que se atribui a esse tipo de sócio. A Súmula nº 430, do Superior Tribunal de Justiça, serve a esse propósito, sendo categórica: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Assim, não há responsabilidade pessoal deste pela simples inadimplência de obrigação tributária, senão pelo fato de infringir lei, contrato social ou estatuto.

99. Destaca-se o seguinte julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais(CARF):

[...]

100. Conforme o Contrato Social consolidado da G8 NETWORKS LTDA, cuja cópia segue em anexo, a administração legal da sociedade é exercida por todos os sócios, que representam a sociedade ativa e passivamente, podendo ser praticado todo e qualquer ato regular de gestão. Vejamos:

“CLÁUSULA 6ª - DA ADMINISTRAÇÃO ARTIGO 01 - A administração legal da sociedade é exercida por todos os sócios em conjunto de 2 (dois) membros, que representarão a sociedade ativa e passivamente, judicial ou extrajudicialmente, podendo ser praticados todo e qualquer ato regular de gestão, desde que observadas as seguintes limitações:

(i) assinatura conjunta de no mínimo três dos membros, em transações cujo valor seja superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais);

(ii) ...

(iii) As procurações outorgadas pela Sociedade a terceiros deverão ser assinadas por todos os membros em conjunto de dois, devendo mencionar expressa e especificamente os poderes conferidos” (grifo meu).

101. Ainda segundo o documento constitutivo da sociedade, são 4 (quatro) os sócios cotistas da G8, todos qualificados como administradores. São eles:

Quadro Societário (responsáveis solidários)

Seq	CPF	Nome	N. Cotas	Qualificação	Dt de Inclusão
1	530.522.181-15	Andrei Martins Baeta	28.000	Sócio-Administrador	16/08/2006
2	282.932.661-04	Fauze Rodrigues de Aguiar	28.000	Sócio-Administrador	16/08/2006
3	549.342.301-49	Rodrigo Bernardes Santos	28.000	Sócio-Administrador	16/08/2006
4	355.215.381-00	Rogério Fernandes de Sousa	28.000	Sócio-Administrador	16/08/2006

102. Todos os cotistas detêm o poder-dever de administrar a sociedade e fazer cumprir ou determinar o cumprimento regular das obrigações legais, incluindo aí as de natureza tributária. A infração à lei, a qual deu causa à imputação da responsabilização solidária, decorre do dever legal dos administradores da empresa de zelar pela correta elaboração dos livros contábeis e fiscais, bem como pela apuração e recolhimento dos tributos mediante documentação que suporte sua escrituração.

103. Para elucidar a questão, colaciona-se parte de julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual considera válida a imputação de responsabilidade aos administradores:

[...]

104. Quando a sociedade se utiliza de compensação manifestamente ilegal para extinguir seus débitos, tendo consciência de sua proibição, configura-se, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme disposto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990. Tão somente a ação dolosa tendente a diferir ou evitar o pagamento da obrigação tributária pode ser enquadrada no tipo penal referido, como se depreende da leitura do art. 72, da Lei nº 4.502/1964, abaixo relacionado:

“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” (grifo meu).

105. Devido ao fato de não observar os preceitos e/ou descumpri-los, de forma consciente e deliberada, buscando promover compensações ilegais, cada administrador da sociedade praticou as infrações tributárias descritas no presente Relatório Fiscal, o que enseja a responsabilidade solidária destes pelo pagamento dos tributos e multas lançados, consoante os termos do art. 135, inciso III, do CTN.

106. Parte da Ementa do Acórdão nº 03-73.316, da 5ª Turma da DRJ/BSB, de 21/02/2017, possui a seguinte redação:

[...]

109. É inegável que todos os sócios administradores da G8 NETWORKS LTDA têm consciência, ou deveriam ter, da inexistência de créditos compensáveis e por decorrência disso, da impossibilidade de se efetuar as compensações pretendidas. Como já explicitado em parágrafos anteriores, a legislação expressamente veda a espécie de compensação requerida, isto é, operada entre os supostos créditos informados pela empresa e os seus débitos tributários, o que impõe a responsabilização de todos os sócios administradores da autuada, qualificados no Quadro 02.

110. Na seara administrativa, merece destaque o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, que apresenta a tese jurídica de que a responsabilidade tratada no art. 135, inciso III, do CTN, é solidária, destarte, subjetiva, demandando a demonstração fundamentada pela autoridade fiscal competente da presença de culpa (latu sensu – culpa ou dolo) do responsável solidário. Esse é qualificado como sócio-administrador da pessoa jurídica ou terceiro não sócio com poderes de gerência, ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

111. A figura do sócio-administrador está intrinsecamente ligada à posição de comando por ele exercida, decorrendo daí o seu envolvimento direto nas situações que constituíram os fatos geradores. No caso em tela, estão arrolados todos os sócios administradores da pessoa jurídica, por exercerem atos de gestão no período assinalado e desfrutarem dos resultados advindos das possíveis compensações irregulares.

112. No que concerne a necessidade da presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa para imputação da responsabilidade, a jurisprudência maciça do STJ exige apenas a existência de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso. O dolo está intrinsecamente ligado à noção de intencionalidade da conduta; ao passo que na culpa estão envolvidos diversos fatores, quais sejam: a) conduta voluntária mas com resultado involuntário; b) previsão ou previsibilidade; e c) falta de cautela e diligência.

113. Dessa forma, pode-se afirmar que os Srs. Andrei, Fauze, Rodrigo e Rogerio têm conhecimento, ou, ainda assim, deveriam o ter, da inexistência de créditos compensáveis (créditos trabalhistas, adquiridos de terceiros), bem como da impossibilidade de utilizá-los para compensação extinguir débitos fazendários de sua responsabilidade. A lei é clara e expressamente veda a compensação dessa natureza (art. 74, § 12, inciso I, alíneas "a" e "e", da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996); impondo assim, a responsabilização de todos os 4 (quatro) sócios administradores enumerados.

b) FA2R TECNOLOGIA INFORMACAO LTDA

114. As pessoas jurídicas FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA, CNPJ: 11.676.960/0001-92, e G8 NETWORKS LTDA, CNPJ: 02.926.037/0001-70, as quais possuem idêntico quadro societário, vêm protocolando regularmente junto ao Órgão, Pedidos de Compensação de tributos federais devidos por elas com créditos oriundos de reclamatória trabalhista, cujos créditos foram cedidos através de Escritura Pública de Cessão e Sub-rogação de Direitos Creditórios, esta firmada com outra empresa, R. BENETTI CONSULTORIA ASSESSORIA E PARTICIPAÇÃO EMPRESARIAL LTDA, CNPJ: 11.924.642/0001-01.

115. O conceito de grupo econômico, formulado pelo Prof. Wladimir Novaes Martinez, é dotado das seguintes premissas:

[...]

117. Tomando como base os conceitos trazidos acima, a formação de grupo econômico no presente caso ficou bastante delineada desde quando foram feitas diligências por Auditores-Fiscais nos endereços das duas empresas pela primeira vez. Já de cara pôde-se observar a livre circulação dos funcionários das empresas do Grupo nas duas sedes, além da coincidência do quadro societário.

118. A seguir, relaciona-se o quadro societário da FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA:

Quadro Societário da FA2R

<i>Seq</i>	<i>CPF</i>	<i>Nome</i>	<i>Qualificação</i>	<i>Dt de Inclusão</i>
1	530.522.181-15	Andrei Martins Baeta	Sócio-Administrador	02/03/2010
2	282.932.661-04	Fauze Rodrigues de Aguiar	Sócio-Administrador	02/03/2010
3	549.342.301-49	Rodrigo Bernardes Santos	Sócio-Administrador	02/03/2010
4	355.215.381-00	Rogério Fernandes de Sousa	Sócio-Administrador	02/03/2010

119. Em consulta aos sistemas da Receita Federal, foi constatado que a G8 NETWORKS LTDA não possuía nenhum funcionário registrado à época das diligências efetuadas, final do ano de 2017, enquanto a FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA possuía mais de 20 (vinte). Ao se dirigirem primeiramente à G8, imaginando encontrar a empresa funcionando em uma pequena sala do Edifício Brookfield Tower, no Jardim Goiás, em Goiânia, as autoridades fiscais foram conduzidas primeiramente para um andar (parece que por engano) e depois para outro, onde encontraram 3 (três) dos 4 (quatro) sócios administradores. Ocorre que nos dois andares constatou-se que ali funcionava de fato uma grande estrutura do Grupo G8; fato que se confirma pela presença de vários funcionários com uniformes da G8, bem caracterizados, transitando no local.

120. Por outro lado, em diligência ao endereço da FA2R, tal como registrado naquele momento, já no município vizinho de Aparecida de Goiânia/GO, encontrou-se uma estrutura bastante modesta, sem funcionário algum e sem nenhum indicativo de que ali funcionava uma empresa. Posteriormente, em diligência ao novo endereço da FA2R, também em Aparecida de Goiânia/GO, verificou-se que ali funcionava somente uma espécie de almoxarifado ou estoque de todo o Grupo G8, mais parecendo um mero depósito.

121. Enquanto estiveram neste local, as autoridades fiscais encontraram umas 4(quatro) pessoas de 3 (três) ou 4 (quatro) empresas diferentes do Grupo, todas uniformizadas e fazendo uso da mesma estrutura, e perceberam que os funcionários ali se dirigiam basicamente para buscar material (como cabos de rede e telefonia), objetivando o atendimento aos clientes das empresas do Grupo. Essa tese foi confirmada por depoimento prestado por funcionário que ali se encontrava, constante do Termo de Declaração, datado de 22/12/2017, em anexo a este Relatório.

122. Em consulta ao cadastro CNPJ, constata-se que tanto a G8 NETWORKS LTDA quanto a FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA utilizam o termo “G8” no nome fantasia, possuindo, igualmente, o mesmo quadro societário, o que pressupõe gerência em comum entre elas. Ademais, as atividades desempenhadas pelas duas empresas são complementares; também se utilizam das mesmas estruturas operacionais, o que faz crer que agem na prática como uma única empresa.

123. Pode-se depreender isso a partir da análise da organização da FA2R, carente de estrutura física compatível com seu objeto social e quadro de funcionários registrado, mais parecendo um depósito, mas, por outro lado,

possuindo muitos funcionários registrados, todos anteriormente registrados na G8 e transferidos para a FA2R; a G8 NETWORKS LTDA, hoje, ao que tudo indica, é a empresa controladora, dispondo de expressivo espaço físico e concentrando toda a estrutura do Grupo, apesar de não possuir mais funcionários registrados.

124. Recorte do Acórdão nº 03-73.316, da 5ª Turma da DRJ/BSB, com data de 21/02/2017, preceitua que:

[...]

130. Quando se analisa um grupo econômico, conclui-se que as empresas deste trabalham em parceira, traduzida muitas vezes na divisão dos processos de produção, com o objetivo de racionalizar seu funcionamento e em última análise reduzir custos e aumentar seu lucro. No fundo, trata-se do mesmo empreendimento, contendo os mesmos sócios, com quadro de empregados que atende todo o grupo. O benefício ou ganho auferido por uma empresa automaticamente se transmite à(s) outra(s), que são parte de um mesmo todo. De igual forma, os atos de natureza tributária executados por uma das empresas são do interesse das demais, mesmo que esse seja por vezes indireto, nascendo aí a responsabilidade solidária.

131. Jurisprudência pacífica do STJ, entende que a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, só tem fundamento quando o interesse comum na realização do fato gerador seja o interesse jurídico, que pressupõe a prática conjunta do fato, o que afasta a responsabilidade pela simples circunstância de uma sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico de outra:

[...]

132. Em tudo, vê-se que há interesse comum da G8 NETWORKS LTDA nas compensações irregulares efetuadas pela FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA, e vice-versa; pois trata-se de unidade empresarial, composta por pessoas jurídicas diferentes. Caracterizado está o abuso da personalidade jurídica em que não se respeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas componentes do Grupo, envolvendo direção única. Evidencia-se a estreita vinculação e dependência entre elas, de forma a haver uma extensão dos negócios de uma sobre a outra, apesar de estarem localizadas em endereços distintos.

133. O Tribunal Superior do Trabalho já decidiu pela responsabilidade de empresas pertencentes a mesmo grupo econômico apenas com base na identidade de interesses, dispensando a comprovação da relação de subordinação entre as pessoas jurídicas. Parte da decisão proferida no Agravo de Instrumento em Recurso de Revista nº 246240-19.2006.5.02.0472, este fazendo referência ao Acórdão do Tribunal Regional e ao juízo de primeiro grau de origem é reproduzida abaixo:

“(...) a ordem jus laboral evoluiu, admitindo a configuração de grupo econômico por coordenação, revestido de contornos mais flexíveis e

desprovido da tradicional necessidade que uma das empresas exerça posição de dominação sobre as demais” (grifo meu).

134. Verifica-se que a FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA, forma grupo econômico de fato (irregular) com a G8 NETWORKS LTDA; do conjunto probatório acima apresentado, conclui-se que há inúmeros indícios dessa formação. A tese é reforçada pelo compartilhamento de recursos, com o uso comum de recursos materiais, tecnológicos e humanos, o que configura confusão patrimonial, financeira e gerencial; não há como se vislumbrar autonomia e independência das sociedades; bem pelo contrário, há nítida interpenetração entre elas.

135. Adicionalmente, há a gestão unitária dos negócios das empresas, ambas contendo os mesmos sócios. Além disso, a FA2R não possui estrutura condizente com uma gestão empresarial típica, posto que não possui qualquer escritório ou estrutura assemelhada em sua sede que responda pelos compromissos administrativos e financeiros próprios de uma pessoa jurídica; essas áreas estão concentradas na G8, em endereço distinto da FA2R.

136. Presentes assim os requisitos essenciais para a caracterização de grupo econômico, aliado ao caráter fraudulento da conduta praticada, impõe-se, pois, a responsabilidade tributária solidária de fato à FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA no lançamento constituído por este Auto de Infração, para as Declarações de Compensação apresentadas nos processos administrativos nº 10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78, com fundamento no art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/1966 (CTN). Neste dispositivo, traduz-se a responsabilidade solidária de fato decorrente do interesse comum, configurada por exemplo, em grupos econômicos irregulares, a exemplo Deste.

c) EDUARDO ROSSI BITELLO, CPF: 008.025.460-80 137.

O procurador da pessoa jurídica, EDUARDO ROSSI BITELLO, CPF: 008.025.460-80, figura no rol dos responsáveis solidários, pelo fato de ser o responsável direto pela apresentação das Declarações de Compensação. Seu nome aparece como responsável técnico pela geração do Recibo de Entrega de Arquivos Digitais (SVA) nos processos administrativos nº 10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78.

138. Adicionalmente, assina as petições da G8 NETWORKS LTDA; seu nome consta da Procuração, datada de 20/11/2018, a qual lhe confere poderes para representar a empresa, inclusive junto à Receita Federal do Brasil. Este documento está acostado aos referidos processos, e confere a ele os poderes necessários para a prática de diversos atos, estando esta peça assinada por pelo menos 2 (dois) sócios da pessoa jurídica em tela, conforme exigência do seu Contrato Social.

139. Dessa forma, pode-se afirmar que o Sr. Eduardo tem conhecimento, ou, ainda assim, deveria o ter, da inexistência de créditos compensáveis (créditos de

natureza não tributária e adquiridos de terceiros); dessa forma, atuou de forma direta para a consecução da conduta ilícita punível, descrita neste Relatório.

140. Por se tratar de advogado, percebe-se que sua atuação foi, no mínimo, negligente, ao não observar os ditames legais proibitivos da operação pretendida pelas empresas as quais representa; além de temerária, imputando prejuízos à União (pelo não pagamento dos tributos) e também a sua representada, que agora suportará as punições legais, incluindo aí a lavratura da multa, constante do Auto de Infração.

141. A solidariedade do procurador tem fundamento no art. 135, inciso II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), lei essa recepcionada pela Constituição Federal com status de Lei Complementar. O comando do dispositivo é cristalino:

[...]

142. Como referido acima, o Sr. Eduardo é advogado e atuou como tal. Adicionalmente, cabe destacar que os advogados também respondem solidariamente com fundamento no próprio Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994), cujo caput de seu artigo 32 dispõe que: “O advogado é responsável pelos atos que, no exercício profissional, praticar com dolo ou culpa”.

143. Tendo em vista que se tratam de compensações com infração a lei, patente a responsabilidade solidária. Portanto, o Sr. Eduardo figura no rol das pessoas responsáveis, em conjunto com a pessoa jurídica G8 NETWORKS LTDA.

[...]

Após regular processamento, a contribuinte e os responsáveis solidários foram devidamente cientificados dos Autos de Infração e interpuseram impugnações, de e-fls. 202/1.024, as quais foram conhecidas e julgadas em parte improcedentes e procedentes, com afastamento de alguns responsáveis solidários, pela 12ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 12-111.795, de 06 de novembro de 2019, de e-fls. 1.076/1.105, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 19/12/2018, 25/01/2019

DEPOIMENTO. COMPETÊNCIA.

A Autoridade Tributária é competente para execução de todos os procedimentos previstos em lei necessários à constituição do crédito tributário.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal, eletrônico ou de fax, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 19/12/2018, 25/01/2019

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e das súmulas vinculantes publicadas pelo CARF.

GRUPO ECONÔMICO. INTER-RELACIONAMENTO ENTRE EMPRESAS. INTERESSE COMUM. CONFIGURAÇÃO.

Configura-se o grupo econômico irregular a demonstração de um profundo inter-relacionamento entre empresas formalmente distintas, como formas de expressão de uma única atividade empresária, mediante o reconhecimento de interesse comum de natureza jurídica.

O inter-relacionamento entre as empresas é demonstrado pela confusão de endereços, objeto social, comunhão de sócios parentes entre si ou empregados, e, fundamentalmente, pela atuação conjunta e indistinta das empresas na prestação de serviços.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. COMPETÊNCIA DOS AUDITORES FISCAIS.

É da competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal a identificação dos sujeitos passivos, tanto na condição de contribuinte quanto na de responsável solidário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. CARACTERIZAÇÃO.

É solidária a responsabilidade do sócio com poder de gestão da pessoa jurídica, pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei, contrato social ou estatuto. A caracterização da responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelos créditos tributários não exclui a responsabilidade direta do contribuinte.

Comprovado que a conduta do sócio administrador resultou em infração à legislação tributária, resta configurada sua responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos no auto de infração, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. IRREGULAR. CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez reconhecida a existência de grupo econômico irregular entre empresas, exsurge como corolária a imputação de responsabilidade solidária entre elas, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTADOR.

Não é possível a responsabilização do contador no exercício das prerrogativas profissionais que agirem dentro dos limites da legalidade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PROVAS. AUSÊNCIA.

Para se responsabilizar o terceiro é necessário que a fiscalização reúna provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária, ou seja, a comprovação da sua participação na fraude. A ausência de comprovação é causa de exclusão da responsabilidade tributária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTRIBUINTE. ILEGITIMIDADE PARA CONTESTAR.

Consoante o NCP, ninguém pode pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei. Não há previsão na legislação específica do processo administrativo tributário que excepcione a regra geral estabelecida naquele código, ou seja, que autorize a substituição processual, há que se considerar que o contribuinte (pessoa jurídica atuada) não possui legitimidade para contestar a responsabilização solidária de dirigentes ou de pessoas com interesse comum.

MULTA. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei e de eventuais ofensas pela norma legal a princípios constitucionais, inclusive aquele que veda tributo confiscatório.

MULTA QUALIFICADA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

Considerada não declarada a compensação nas hipóteses do art. 74, § 12, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, e caracterizado o evidente intuito de fraude, é cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.

AUTO DE INFRAÇÃO. JULGAMENTO EM CONJUNTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para julgamento em conjunto de impugnação interposta contra diversos despachos decisórios, ainda que estes estejam fundamentados no mesmo relatório fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Com mais especificidade, em face da multiplicidade de impugnações, a parte dispositiva do Acórdão recorrido encontra-se escorada nestes termos:

“[...]

Acordam os membros da 12ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos:

- a) julgar IMPROCEDENTE a impugnação apresentada pelo contribuinte e pelos responsáveis tributários FA2R Tecnologia Informação Ltda, Andrei Martins Baeta, Fauze Rodrigues de Aguiar, Rodrigo Bernardes Santos, Rogério Fernandes de Souza e Eduardo Rossi Bitello, mantendo o crédito tributário lançado e a responsabilidade tributária imposta;
- b) NÃO CONHECER a impugnação apresentada pela autuada na parte relativa à contestação do vínculo de responsabilidade;
- c) julgar PROCEDENTE as impugnações apresentadas por: R. Benetti Consultoria Assessoria e Participação Empresarial Ltda, Marcos Tolentino da Silva, Ricardo Benetti e David Oliveira Lopes da Silva para excluir a responsabilidade tributária.

[...]”

Inconformados com a Decisão recorrida, a contribuinte autuada e os demais responsáveis solidários mantidos no polo passivo da relação tributária, apresentaram Recursos Voluntários, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA AUTUADA – G8 NETWORKS LTDA. – e-fls. 1.110/1.153

De início, após breve relato dos fatos e fases que permeiam a demanda, suscita a validade da compensação procedida pela contribuinte, sobretudo considerando a existência de decisão judicial que, conjugada com a legislação de regência, oferece proteção ao pleito da contribuinte.

Em sede de preliminar, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da legalidade, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, c/c artigos 10

e 11, do Decreto nº 70.235/1972, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, especialmente em razão de inexistir qualquer fundamento legal que abarque a penalidade aplicada em duplicidade.

Contrapõe-se, ainda, à multa aplicada, por considerá-la confiscatória e abusiva, sendo, por conseguinte, ilegal e/ou inconstitucional, sobretudo por malferir os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, consoante jurisprudência dos Tribunais Superiores colacionada à peça recursal.

Ressalta inexistir na legislação de regência dispositivo que possibilite a aplicação de multa de ofício, cumulada com a multa isolada, em evidente *bis in idem*, impondo seja rechaçada a imputação fiscal neste sentido.

Defende ter havido *aplicação da multa de ofício duplicada, conforme preceitua o artigo 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996, sem especificar as hipóteses para seu enquadramento.*

Assevera que Acórdão recorrido *não analisou substancialmente os argumentos levantados pela Recorrente, quanto a aplicação da multa de ofício em dobro, posto que, não se deve confundir conduta dolosa com intensão de fraudar e obter vantagens, com a conduta velada com o erro de procedimento, ou seja, a Recorrente em momento algum inseriu qualquer dado indevido, apenas não tinha o conhecimento técnico que deveria para alterar as declarações, ou, informar as todas obrigações acessórias que os pagamentos seriam realizando no momento do recebimento.*

Sustenta ser inaplicável à hipótese dos autos a multa em duplicidade, uma vez que a contribuinte em momento algum deixou de prestar esclarecimentos ou adotou conduta que pudesse dificultar ou impedir a apuração dos fatos pela fiscalização, tendo, ainda, informado todos os tributos devidos e a integralidade de suas receitas, consoante se verifica de sua escrituração contábil.

Destaca que a multa qualificada somente pode ser aplicada quando comprovadas as hipóteses legais para tanto, sobretudo o dolo, ou seja, o intuito de suprimir tributos, sendo vedado, no entanto, a sua adoção pela simples omissão de receitas ou mera reiteração de conduta, relevância econômica do crédito, ou mesmo mera presunção de fraude.

Explicita que a contribuinte utilizou de formulário físico para promover as compensações ora contestadas, tendo em vista que o meio eletrônico não possui campos destinadas a esclarecer a natureza do crédito que se pretende compensar, não sendo viável a aplicação da presente penalidade, em observância ao direito de petição.

No mérito, relativamente à caracterização do grupo econômico de fato, insurge-se contra a pretensão fiscal, sob o argumento de que o entendimento levado a efeito pela fiscalização se encontra absolutamente genérico, sem qualquer comprovação dos pressupostos para aludida caracterização e, por conseguinte, a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas elencadas nos autos.

Afirma que *a regra matriz para o redirecionamento e configuração do denominado grupo econômico encontra-se na comprovação de subordinação de uma ou mais empresas a uma empresa ou grupo de pessoas, que as dirige, controla e administra, e, cumulativamente (ii) a prática comum do fato gerador (art. 124 do CTN) e confusão patrimonial (art. 50 do CC), o que não fora comprovado nos autos.*

Nesse sentido, não basta a mera alegação de existir similitude entre os sócios das respectivas empresas, pelo contrário, deve ficar demonstrado a existência de confusão patrimonial, o que não ocorre no presente caso, visto que, as empresas possuem patrimônio próprio.

Contrapõe-se a corresponsabilidade/solidariedade atribuída às pessoas físicas e jurídicas listadas no processo, aduzindo para tanto inexistir qualquer comprovação material dos fatos alegados, não se prestando para tanto a simples menção aos dispositivos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sobretudo por não se cogitar em interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ou mesmo prática de atos com excesso de poder, com conduta contrária à lei ou estatuto da empresa.

Relativamente às compensações formalizadas pela contribuinte, assevera que o *indeferimento do débito tributário com o crédito precatório se encerra com a decisão administrativa que negou (indevidamente) o direito constitucional da empresa liquidar o seu crédito tributário, não podendo imputar responsabilidade tributária que não possui correlação com o fato gerador aos representantes legais, por mera suposição.*

Argumenta não representar a realidade dos fatos a imputação de que a contribuinte não teria comprovado a aquisição dos créditos decorrentes de precatórios da empresa MARPA CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, consoante se infere dos documentos acostados aos autos, os quais não foram devidamente analisados pelo julgador recorrido, em especial Contratos, cheques, etc, que demonstram a regularidade do procedimento eleito pela recorrente.

Alega que a pretensão fiscal malferir os princípios da segurança jurídica, proporcionalidade, razoabilidade, legalidade e eficiência, sobretudo considerando que a autoridade fazendária não analisou os argumentos e provas trazidos à colação pela contribuinte.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso voluntário, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

DO RECURSO VOLUTÁRIO DOS SOLIDÁRIOS ROGÉRIO FERNANDES DE SOUSA, FAUZE RODRIGUES AGUIAR, ANDREI MARTINS BAETA e RODRIGUES BERNARDES SANTOS – e-fls. 1.158/1.200 – Repisa integralmente as razões de recurso da autuada.

DO RECURSO VOLUTÁRIO DA EMPRESA FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA. – e-fls. 1.206/1.248 – Repisa integralmente as razões de recurso da autuada.

DO RECURSO VOLUTÁRIO DO SOLIDÁRIO EDUARDO ROSSI BITELLO – e-fls. 1.256/1.312

De início, noticia julgamento levado a efeito nos autos do processo administrativo nº 10120.724120/2019-10, onde fora afastada a responsabilidade solidária de outros mandatários, tais quais o recorrente, não tendo ocorrido com este tão somente diante do não conhecimento da impugnação, devendo nestes autos ser rechaçada a sua responsabilização, na esteira daquela decisão.

Relativamente à responsabilização que lhe fora atribuída, sustenta que decorre exclusivamente em razão de ser mandatário da empresa autuada, sem que tenha havido qualquer comprovação de interesse comum na situação que constitua fato gerador do tributo, eis que o

recorrente não se beneficiou em nada no procedimento eleito pela atuada nas compensações rechaçadas.

Acrescenta que o simples fato de assinar as petições não lhe remete à responsabilidade pela atuação e multa, por vez que, se assim o fosse, também haveria responsabilidade do Contador da empresa, Sr. David, o qual também assinou de forma eletrônica os pedidos.

No mesmo sentido, assevera que não restou demonstrada a prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, de maneira a atrair os efeitos da responsabilidade solidária ao recorrente, na esteira do artigo 135, inciso II, do CTN, na forma que restou assentado pela decisão recorrida em relação aos demais responsabilizados afastados.

Esclarece que o procedimento adotado para compensação foi todo prescrito pelo escritório 'Benetti', tanto que as primeiras compensações da Contribuinte foram realizadas por referido escritório e seus prepostos, sendo que somente a partir do final de 2018 passaram a ser protocolados pelo Recorrente, e isso tudo seguindo o procedimento inicial.

Aduz que atuou simplesmente como advogado da empresa atuada, a qual ultrapassou a esfera da fiscalização e cobrança, por vez que juntamente com outros advogados e contadores, foi incluído no polo passivo do auto de infração.

Quanto as compensações realizadas pela atuada, alega inexistir prova de qualquer ilegalidade praticada pelas empresas envolvidas, as quais atuaram tão somente no exercício legal de um direito, não se cogitando, assim, em dolo, fraude ou simulação, que justificasse a imputação das penalidades ora contestadas.

Suscita, ainda, a nulidade do auto de infração, sob o argumento de que malferir os princípios da legalidade, da ampla defesa e contraditório, tendo em vista não ter oportunizado ao recorrente se defender. Ademais, infere que *além de não apresentar descrição analítica da suposta conduta ilegal praticada individualmente pelo Recorrente, desprezou os valores, datas e percentuais corretos para apuração do valor eventualmente devido*, contrariando o disposto nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972.

Argui a incompetência da autoridade fazendária para imputação de responsabilidade solidária à pessoa estranha da relação tributária, notadamente procurador, empregados ou mandatários da atuada.

Opõe-se à penalidade aplicada, no percentual de 150%, por considerá-la desarrazoada e desproporcional, sendo, assim, ilegal e/ou inconstitucional.

Por derradeiro, pretende seja provido seu recurso voluntário, de forma a afastar a responsabilidade solidária do contribuinte e/ou decretar a improcedência do feito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por serem tempestivos, conheço dos recursos voluntários e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário referente à multa isolada regulamentar, no percentual de 150%, decorrente de compensação considerada não declarada, com fulcro no artigo 18, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, c/c a e artigo 74, § 12, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 9.430/1996, com atribuição de responsabilidade solidária à pessoas físicas e jurídicas, decorrente das constatações abaixo listadas, em relação ao período de apuração de 19/12/2018, 25/01/2019, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/17, Relatório Fiscal, às e-fls. 18/51, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

“ Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

**DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA**

Multa aplicada em decorrência de compensação considerada não declarada, conforme relatório fiscal / descrição dos fatos em anexo.”

Inconformados com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte e os responsáveis solidários interpuseram impugnações, as quais foram conhecidas e julgadas em parte improcedentes e procedentes, com afastamento de alguns responsáveis solidários pelo Acórdão recorrido e, posteriormente, recursos voluntários a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

Mister esclarecer, de início, que os recursos voluntários da empresa autuada G8 NETWORKS LTDA e os solidários FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA., ROGÉRIO FERNANDES DE SOUSA, FAUZE RODRIGUES AGUIAR, ANDREI MARTINS BAETA e RODRIGUES BERNARDES SANTOS, se apresentam com absolutamente igual teor, e a peça recursal do solidário EDUARDO ROSSI BITELLO, muito embora não seja replicado às demais, encontra-se escorada em alegações basicamente no mesmo sentido, confrontando as mesmas imputações, especialmente a responsabilidade solidária, razão pela qual analisaremos de forma conjunta, senão vejamos.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Em sede de preliminar, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da legalidade, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, c/c artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/1972, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, especialmente em razão de inexistir qualquer fundamento legal que abarque a penalidade aplicada em duplicidade.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e, bem assim, Relatório Fiscal, além das demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores do tributo ora exigido, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas fazendários, bem como dos arquivos digitais e demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar a autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

MÉRITO

No mérito, pretende a recorrente a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, suscitando a validade da compensação procedida pela autuada, sobretudo considerando a existência de decisão judicial que, conjugada com a legislação de regência, oferece proteção ao seu pleito.

Relativamente às compensações formalizadas pela contribuinte, assevera que *o indeferimento do débito tributário com o crédito precatório se encerra com a decisão administrativa que negou (indevidamente) o direito constitucional da empresa liquidar o seu crédito tributário, não podendo imputar responsabilidade tributária que não possui correlação com o fato gerador aos representantes legais, por mera suposição.*

Argumenta não representar a realidade dos fatos a imputação de que a contribuinte não teria comprovado a aquisição dos créditos decorrentes de precatórios da empresa MARPA CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, consoante se infere dos documentos acostados aos autos, os quais não foram devidamente analisados pelo julgador recorrido, em especial Contratos, cheques, etc, que demonstram a regularidade do procedimento eleito pela recorrente.

Alega que a pretensão fiscal malferir os princípios da segurança jurídica, proporcionalidade, razoabilidade, legalidade e eficiência, sobretudo considerando que a autoridade fazendária não analisou os argumentos e provas trazidos à colação pela contribuinte.

Contrapõe-se, ainda, à multa aplicada, por considerá-la confiscatória e abusiva, sendo, por conseguinte, ilegal e/ou inconstitucional, sobretudo por malferir os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, consoante jurisprudência dos Tribunais Superiores colacionada à peça recursal.

Ressalta inexistir na legislação de regência dispositivo que possibilite a aplicação de multa de ofício, cumulada com a multa isolada, em evidente *bis in idem*, impondo seja rechaçada a imputação fiscal neste sentido.

Defende ter havido *aplicação da multa de ofício duplicada, conforme preceitua o artigo 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996, sem especificar as hipóteses para seu enquadramento.*

Assevera que Acórdão recorrido *não analisou substancialmente os argumentos levantados pela Recorrente, quanto a aplicação da multa de ofício em dobro, posto que, não se deve confundir conduta dolosa com intenção de fraudar e obter vantagens, com a conduta velada com o erro de procedimento, ou seja, a Recorrente em momento algum inseriu qualquer dado indevido, apenas não tinha o conhecimento técnico que deveria para alterar as declarações, ou, informar as todas obrigações acessórias que os pagamentos seriam realizando no momento do recebimento.*

Sustenta ser inaplicável à hipótese dos autos a multa em duplicidade, uma vez que a contribuinte em momento algum deixou de prestar esclarecimentos ou adotou conduta que pudesse dificultar ou impedir a apuração dos fatos pela fiscalização, tendo, ainda, informado todos os tributos devidos e a integralidade de suas receitas, consoante se verifica de sua escrituração contábil.

Destaca que a multa qualificada somente pode ser aplicada quando comprovadas as hipóteses legais para tanto, sobretudo o dolo, ou seja, o intuito de suprimir tributos, sendo vedado, no entanto, a sua adoção pela simples omissão de receitas ou mera reiteração de conduta, relevância econômica do crédito, ou mesmo mera presunção de fraude.

Mais uma vez, não obstante o inconformismo da contribuinte, suas alegações não se prestam a rechaçar o Acórdão recorrido, o qual deve ser mantido em sua integralidade, como passaremos a demonstrar.

Destarte, como alinhavado acima, tratando-se de recurso voluntário em que aduz basicamente as mesmas alegações lançadas na impugnação, nos reportamos à decisão recorrida, a qual se debruçou com muita propriedade a respeito das matérias postas em debate, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, na esteira dos preceitos inscritos no artigo 114, § 12º, inciso I, do RICARF, senão vejamos:

“[...]”

Da alegação de incompetência do Auditor Fiscal na imputação de responsabilidade

O contribuinte e os responsáveis FA2R, Fauze Rodrigues de Aguiar, Andrei Martins Baeta, Rodrigo Bernardes Santos e Rogério Fernandes de Souza alegam incompetência do Auditor na imputação de responsabilidade tributária.

O art. 142 do CTN estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, e neste procedimento inclui-se a identificação do sujeito passivo, in verbis:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A autoridade administrativa competente para o lançamento e identificação do sujeito passivo é o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do art.6º, inciso I, “a” da Lei nº 10.593/2002:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

I- no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

A responsabilização na formalização da exigência está prevista na Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010, portanto, trata-se de dever do Auditor, conforme artigo 2º da citada portaria abaixo transcrita:

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

A Instrução Normativa RFB nº 1862, de 27 de dezembro de 2018, também determina a formalização da imputação de responsabilidade tributária pelo Auditor Fiscal, conforme art. 2º da citada IN, abaixo transcrito:

Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Tal determinação tem como um dos fundamentos garantir a defesa dos terceiros na fase administrativa.

Este também é o entendimento do CARF, conforme trechos de ementas transcritas de recentes julgados:

Acórdão nº 1301-004.045 – 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária, Sessão de 14 de agosto de 2019 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. COMPETÊNCIA DOS AUDITORES FISCAIS.

É da competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal a identificação dos sujeitos passivos, tanto na condição de contribuinte quanto na de responsável solidário.

[...]

Das alegações ao direito de compensação com precatório.

Quanto às alegações de possibilidade de compensação com precatório, tais questões devem ser apreciadas nos processos que tratam das declarações de compensação (10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78), nos quais foram apresentados recursos hierárquicos, com indeferimento dos pedidos de reconsideração pelo Auditor-Fiscal responsável pela elaboração dos Despachos Decisórios (fls. 1046 1075). Atualmente, os processos se encontram no Gabinete da DRF/GOI para apreciação daqueles recursos.

Diante disso, não conheço das alegações a respeito da possibilidade de compensação com precatório. [...]

Da Impugnação do contribuinte G8 Networks Ltda.

Em relação ao lançamento da multa, o contribuinte alegou que: (a) nunca houve intenção da Autuada em fraudar a Receita Federal, uma vez que a Impugnante descreve no seu balanço o crédito adquirido, bem como efetua o pagamento do imposto referente ao ganho de capital; (b) a sistemática de compensação que deu origem para a presente multa isolada não está regida pelo artigo 74 da Lei 9.430/1996, sendo insusceptível o lançamento da presente multa; (c) impossibilidade de lançamento de multa pelo exercício do direito constitucional de petição ao ente público.

A multa aplicada encontra-se prevista no art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, com a redação que lhe foi dada pelo art. 18 da Lei nº 11.488/2007, in verbis:

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Uma vez considerada não declarada a compensação, em razão da ocorrência de, ao menos, alguma das hipóteses previstas no inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, deve a autoridade efetuar o lançamento da multa prevista no dispositivo legal acima. Nos exatos termos do parágrafo único do art.

142 da Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN), a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No presente caso a compensação não declarada decorre da subsunção da situação fática ao previsto nas alíneas "a", "c" e "e", do inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996. O contribuinte utilizou, na compensação, crédito de terceiros (alínea "a"), constante de título público (alínea "c") e que não se refere a tributos e contribuições administrados pela então Secretaria da Receita Federal – SRF (alínea "e"). Portanto, caracterizada a hipótese legal de aplicação da multa combatida, correta sua aplicação.

A impugnante alega que não teve a intenção de fraudar a Receita Federal. No entanto, de acordo com o art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações à legislação tributária existirá, independentemente da intenção do sujeito passivo e de eventuais prejuízos que tenha sofrido por infringência da norma tributária. O CTN optou, nesse caso, pela teoria da objetividade da infração tributária, não importando, salvo disposição de lei em contrário, o elemento subjetivo do ilícito. Portanto, a aplicação da multa no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 independe do ato ter sido praticado de forma dolosa ou não, bastando a subsunção do fato à norma. O elemento dolo surgirá quando da qualificação da multa prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

Aplica-se duplicado o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, respectivamente, sonegação, fraude e conluio.

O art. 74 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, dispõe sobre a compensação de créditos de tributos e contribuições administrados pela então Secretaria da Receita Federal - SRF, passível de restituição ou ressarcimento, com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão; portanto, a compensação com o título público em análise já seria afastada pela simples leitura do caput do artigo. Frise-se ainda que a compensação pleiteada tem vedação expressa no §12, II, a, c, e, do art. 74 da Lei nº 9.430/1996. Tal compensação não poderia ter previsão em campo próprio no programa PER/DCOMP porque existe prévia vedação legal. A contribuinte, mesmo com a vedação expressa, entregou as declarações em papel para burlar a vedação do sistema eletrônico.

Assim utilizar crédito de precatórios adquiridos de terceiros na compensação administrativa em desrespeito as vedações legais enseja a qualificadora prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, por estar caracterizado o caso previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, in verbis:

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.

Diante do acima exposto, fica mantido o lançamento da multa qualificada por compensação não declarada.

[...]"

Como se observa, de conformidade com o artigo 156, inciso II, do Códex Tributário, de fato, a compensação levada a efeito pelo contribuinte, conquanto que observados os requisitos legais, é modalidade de extinção do crédito tributário, senão vejamos:

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

II – a compensação;

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 170 do mesmo Diploma Legal, ao tratar da matéria, atribui à lei o poder de disciplinar referido procedimento, nos seguintes termos:

"Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública."

Em atendimento aos preceitos contidos no dispositivo legal encimado, o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 contemplou a compensação no âmbito da Receita Federal do Brasil, estabelecendo o regramento para tanto, *in verbis*:

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)(Vide Medida Provisória nº 608, de 2013)(Vide Lei nº 12.838, de 2013)(Vide Medida Provisória nº 1.176, de 2023)

Observe-se, que as normas legais acima transcritas são bem claras, não deixando margem de dúvidas a respeito do tema. Com efeito, dentre outros requisitos a serem estabelecidos pela Receita Federal, é premissa básica que **a compensação somente poderá ser levada a efeito quando devidamente comprovado o direito creditório que se funda a declaração de compensação.**

Em outras palavras, exige-se, portanto, que o direito creditório que a contribuinte teria utilizado para efetuar as compensações com débitos tributários seja líquido e certo, passível de aproveitamento. Não se pode partir de um pretense crédito para se promover compensações, ainda que, em relação ao direito propriamente dito, o requerimento da contribuinte esteja devidamente amparado pela legislação ou mesmo por decisão judicial.

Na hipótese dos autos, não se vislumbra essa condição para as compensações efetuadas pela contribuinte, não havendo liquidez e certeza do crédito pretendido, como restou devidamente demonstrado pela autoridade fazendária.

Destarte, ao promover as compensações que foram rechaçadas pela fiscalização, a contribuinte (que já havia sido autuada pelo mesmo motivo anteriormente) não cumpriu nenhum dos pressupostos necessários ao acolhimento do seu pleito, promovendo o pedido indevidamente em formulário de papel, utilizando-se de pretensos créditos de terceiros (precatórios – títulos públicos), sem comprovação da efetiva aquisição, como segue:

“[...]”

O contribuinte G8 NETWORKS LTDA. já havia sido autuado anteriormente pela mesma infração (processo administrativo nº 10120.724120/2019-10) e apresentou 2 novas declarações de compensação em formulário papel (processos administrativos nº 10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78), utilizando-se de um suposto crédito cedido por terceiros.

Em relação ao pretense crédito, a contribuinte informa tratar-se de subrogação de direitos creditórios oriundos de reclamação trabalhista em face da União Federal, constante dos autos nº 0005400-54.1990.5.11.0053. Segundo ela, essa ação tramitou perante a Justiça do Trabalho de Boa Vista – RR – 11ª Região, e já transitou em julgado, resultando na expedição de precatório. Parte então de seu valor foi adquirido por ela, conforme Escritura Pública de Cessão e Sub-rogação de Direitos Creditórios, datada de 17/07/2018, acostada às fls. 20-22 dos dois citados processos administrativos, que corresponde à quantia de R\$ 700.000,00.

Foram proferidos pela SEORT/DRF/GOI os Despachos Decisórios nº 160/2019 no processo nº 10120.740722/2018-25 e nº 245/2019 no processo nº 10120.722508/2019-78, cujas cópias foram anexadas ao Auto de Infração. Esses expedientes consideraram as Declarações apresentadas não declaradas com base Lei nº 5.172, de 25/10/1966, art. 170; Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 74, com alterações supervenientes, § 12º, inciso II, alíneas “a” e “e” e § 13º; e Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17/07/2017, arts. 65, 75, incisos III e V, 76 inciso VII, 77 e 78.

No § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 e no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 consta a previsão de aplicação de multa isolada de 75% sobre o valor do crédito objeto das declarações de compensação consideradas não declaradas.

O contribuinte não justificou a utilização da declaração de compensação em formulário em vez do programa PER/DCOMP, conforme disposto no § 1º e caput do artigo 65 da Instrução Normativa RFB nº 1717/2017.

Nos vários processos protocolados pela interessada, todos envolvendo créditos de mesma natureza e origem, já existe inclusive Despacho Decisório

considerando esse tipo de compensação requerida não declarada; em quase a totalidade dos expedientes há ciência da empresa. Dessa forma, é incontestável o fato de que todos aqueles que concorreram para a apresentação das Declarações de Compensação irregulares, estavam cientes do impedimento legal da utilização dos pretensos créditos para efetuar as compensações tributárias requeridas. Assim, não há como se escusar da responsabilidade, alegando desconhecimento de proibitivo legal.

O suposto crédito que deu origem ao referido título, resultou de sentença em que a pessoa jurídica SINDICATO DOS TRABALHADORES EM EDUCAÇÃO DE RORAIMA – SINTER, CNPJ: 22.896.724/0001-06, restou vencedora em ação movida contra a União. Esse crédito foi apresentado para compensação nos processos administrativos nº 10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78.

Através de provimento judicial, a pessoa jurídica BENETTI PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA (atualmente com razão social B2T PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA), CNPJ: 04.297.559/0001-86, passou a ser titular desse montante, tendo-o transferido à pessoa jurídica R. BENETTI CONSULTORIA ASSESSORIA E PARTICIPAÇÃO EMPRESARIAL LTDA, CNPJ: 11.924.642/0001-01. Essa última empresa, por fim, cedeu seus créditos à G8 NETWORKS LTDA, por meio de Escritura Pública de Cessão e Sub-rogação, em 17/07/2018.

A G8 NETWORKS LTDA vêm protocolando os seus processos em diferentes Unidades dentro do território nacional, como Goiânia, São Paulo e Porto Alegre, conquanto sua sede seja em Goiânia/GO.

A legislação tributária não permite a cessão de créditos a terceiros com a finalidade de compensação de tributos. Essa forma de extinção de crédito, tanto no Direito Privado quanto no Direito Público, pressupõe a figura de um credor e a de um devedor; o que difere os dois regimes é que enquanto o primeiro permite a figura da cessão, o segundo somente se opera com credor e devedor ex lege e ab initio.

Dessa forma, é possível concluir que as Declarações de Compensação apresentadas pela G8 NETWORKS LTDA contêm informação falsa, visto que inexistem créditos que sejam passíveis de compensação. Igualmente aqui, observa-se a ilegalidade do procedimento de compensação adotado e já usado anteriormente pela empresa, o que reforça seu caráter fraudulento. A consciência da conduta ilícita, aliada à reincidência, torna cabível a qualificação da multa de ofício de 75%, passando ao percentual de 150%.

Não houve prévia habilitação dos créditos, conforme exigido pelos artigos 100 a 102 da Instrução Normativa RFB nº 1717/2017.

É vedada a compensação tributária com o uso de precatórios. O contribuinte busca esteio para as compensações pleiteadas na Constituição Federal de 1988, mais precisamente, no art. 78, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), e no art. 100, da Constituição Federal (CF) de 1988. Sua conclusão é

errônea, posto que esses dispositivos não albergam o procedimento adotado por ela.

A empresa nem mesmo dispõe dos créditos, uma vez que o precatório que lhe deu origem, encontra-se suspenso.

De mais a mais, a G8 NETWORKS LTDA não logrou êxito em provar a efetiva aquisição dos direitos sobre os supostos créditos, não apresentando documento(s) comprobatório(s) da sua efetiva aquisição. Intimada, apresentou Livro Razão, relativo aos anos de 2017 (janeiro a dezembro) e 2018 (janeiro a outubro); em análise aos lançamentos, não foi(ram) identificado(s) lançamento(s) refletindo o pagamento do referido precatório.

A multa reputada devida e constituída pelo Auto de Infração está em consonância com o art. 18, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, tendo sido aplicada no percentual de 150%, haja vista a configuração de dolo.

[...]"

Observe-se, que a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de comprovar a improcedência do feito.

Aliás, os fundamentos de decidir retromencionados somente se prestam para esclarecer mais a demanda e demonstrar que a contribuinte, mesmo ciente da irregularidade do procedimento adotado nas compensações promovidas, eis que já autuada em outras oportunidades, optou por adotar conduta idêntica, novamente, incorrendo na hipótese legal ensejadora da penalidade aplicada, contemplada no § 12 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, c/c § 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, que assim prescrevem:

“Lei nº 10.833/2003.

“Art. 18

[...]

§4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 9.430/1996

Art. 74

[...]

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pela art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.”

Como se constata, além de as compensações já terem sido consideradas não declaradas em processos administrativos fiscais próprios, o que inviabiliza a sua análise nestes autos, se prestando as razões encimadas somente para fins de elucidar os fatos, a penalidade aplicada encontra-se devidamente fundamentada nos dispositivos legais retro, havendo uma perfeita subsunção dos fatos às normas pela autoridade fazendária, o que afasta, de pronto, qualquer insurgimento da contribuinte em relação à sua aplicabilidade.

Ademais, tratando-se de matéria de fato, caberia ao contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

DA MULTA QUALIFICADA E REDUÇÃO COM BASE EM LEGISLAÇÃO HODIERNA MAIS BENÉFICA

Entrementes, inobstante a manutenção da multa qualificada, na forma acima disposta, certo é que após a constituição do crédito tributário mediante o lançamento ora contestado a legislação que contempla a aplicação da multa de ofício fora alterada, devendo, portanto, ser aplicada ao caso, se mais benéfica ao contribuinte, como passaremos a demonstrar.

Destarte, ao promover o lançamento e aplicar multa de ofício isolada de 150%, a autoridade fazendária adotou como esteio à sua empreitada os preceitos inscritos no artigo 18, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, c/c a e artigo 74, § 12, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 9.430/1996, os quais remetem ao artigo 72 da Lei nº 4.502/64, para fins de caracterização de fraude, encontrando lastro, igualmente e principalmente, no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, senão vejamos:

“[...]”

Da multa isolada qualificada

(DA MULTA DO §4º DO ART. 18 DA LEI Nº 10.833/2003. COM REDAÇÃO DA LEI Nº 11.488 DE 15 DE JUNHO DE 2007)

39. A legislação determina as consequências da compensação considerada não declarada no art. 75, §§ 1º, 2º e 3º da IN RFB nº 1717/17, em especial a exigência de multa isolada.

40. Tal disposição tem origem na Lei nº 10.833/2003:

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

41. A sistemática que rege a compensação de tributos tem o objetivo de facilitar a compensação ao contribuinte de boa fé que tem direito à restituição ou ao ressarcimento de valores junto à RFB. Por outro lado, estabeleceu o dever instrumental de o interessado prestar informação às autoridades fazendárias, devendo a declaração de compensação possuir conteúdo verídico - formal e materialmente — para permitir a identificação da origem do crédito que lastreia a compensação, o montante e os tributos compensados. Não apenas isto, mas também o respaldo legal para que o crédito possa ser utilizado para compensação.

42. A conduta de se utilizar intencionalmente de compensação manifestamente ilegal (visto que proibida pelo § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430 1996) para extinção de créditos tributários amolda-se, em tese, na prática de crime contra a ordem tributária, conforme disposto no art. 2º, I da Lei nº 8.137/90:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I — fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

43. Deve-se ressaltar o fato de que a fraude pode ser caracterizada pela ação dolosa tendente a diferir ou evitar o pagamento da obrigação principal, como se depreende da leitura do art. 72 da Lei nº 4.502/64:

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. [...]"
(grifamos)

Extrai-se daí que a base legal e a própria essência da multa aplicada isoladamente nestes casos, escora-se essencialmente nos preceitos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que, para fins de comprovação de fraude, busca a definição do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, como acima demonstrado.

Ocorre que, posteriormente à ocorrência do fato gerador e, por conseguinte, da própria lavratura do presente auto de infração, fora editada a Lei nº 14.689, de 20/09/2023, alterando/reduzindo os percentuais das multas de ofícios, nos seguintes termos:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO) (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]” (grifamos)

Constata-se, assim, que aplicabilidade da multa qualificada isolada atualmente encontra limite no patamar de 100%, somente sendo passível alcançar 150% quando comprovada a reincidência do sujeito passivo, hipótese esta que somente poderá ser aplicada para os fatos

ocorridos posteriores à edição de lei encimada, eis que não tem o condão de retroagir para imputar sanções inexistentes à época dos fatos geradores.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, inciso II, alínea “c”, determina a retroatividade da legislação editada posteriormente ao fato gerador quando cominar penalidade menos severa, senão vejamos:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Neste cenário, inobstante a manutenção da exigência fiscal em relação ao seu mérito e, bem assim, a contribuinte não haver suscitado em sua peça recursal tal questão, mesmo porque protocolizada anteriormente à alteração legislativa, impõe-se conhecer de ofício de referido tema e determinar a redução da multa de 150% para 100%, na esteira das disposições hodiernas, mais benéficas.

Com efeito, no que tange ao reconhecimento de ofício do tema sob análise, na condição de matéria de ordem pública, mister salientar que a atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, especialmente quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.

Com mais especificidade, o artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 é por demais enfático ao estabelecer que a atividade do agente administrativo deve obedecer, dentre outros, o princípio da legalidade, senão vejamos:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]”

A corroborar esse entendimento, o artigo 53 do mesmo Diploma Legal retro prescreve que a Administração poderá anular, revogar ou corrigir seus atos, quando maculados por vício de legalidade, como segue:

“Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revoga-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”

Na esteira desses preceitos, escorado, sobretudo, no Poder de Autotutela da Administração Pública, bem como na evidente determinação da retroatividade benigna da norma posterior ao fato gerador do tributo, inscrita no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário, é de se reduzir a multa de 150% para 100%, ainda que de ofício, com arrimo na legislação mais benéfica vigente.

DO GRUPO ECONÔMICO E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AOS RECORRENTES - FAZR TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA., ROGÉRIO FERNANDES DE SOUSA, FAUZE RODRIGUES AGUIAR, ANDREI MARTINS BAETA e RODRIGUES BERNARDES SANTOS

Relativamente à caracterização do grupo econômico de fato, insurge-se contra a pretensão fiscal, sob o argumento de que o entendimento levado a efeito pela fiscalização se encontra absolutamente genérico, sem qualquer comprovação dos pressupostos para aludida caracterização e, por conseguinte, a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas elencadas nos autos.

Afirma que a regra matriz para o redirecionamento e configuração do denominado grupo econômico encontra-se na comprovação de subordinação de uma ou mais empresas a uma empresa ou grupo de pessoas, que as dirige, controla e administra, e, cumulativamente (ii) a prática comum do fato gerador (art. 124 do CTN) e confusão patrimonial (art. 50 do CC), o que não fora comprovado nos autos.

Nesse sentido, não basta a mera alegação de existir similitude entre os sócios das respectivas empresas, pelo contrário, deve ficar demonstrado a existência de confusão patrimonial, o que não ocorre no presente caso, visto que, as empresas possuem patrimônio próprio.

Contrapõe-se a corresponsabilidade/solidariedade atribuída às pessoas físicas e jurídicas listadas no processo, aduzindo para tanto inexistir qualquer comprovação material dos fatos alegados, não se prestando para tanto a simples menção aos dispositivos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sobretudo por não se cogitar em interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ou mesmo prática de atos com excesso de poder, com conduta contrária à lei ou estatuto da empresa.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pelos recorrentes, rechaçados pelo julgador de primeira instância, os fundamentos adotados para fins de responsabilização dos sócios/administrador pela exigência fiscal são capazes de atrair as hipóteses permissivas de aludida corresponsabilidade, como passaremos a demonstrar.

Destarte, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a solidariedade tributária é legal e obriga os sujeitos passivos do fato gerador dos respectivos tributos, **desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.**

Nesse sentido, os artigos 121, 124, 128, 134 e 135, do Código Tributário Nacional, assim prescrevem:

“Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art.124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo Único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art.128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Com mais especificidade, na hipótese dos autos, a autoridade lançadora entendeu por bem atribuir a responsabilidade solidária ao Srs. ROGÉRIO FERNANDES DE SOUSA, FAUZE RODRIGUES AGUIAR, ANDREI MARTINS BAETA e RODRIGUES BERNARDES SANTOS e empresa FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA., ora recorrentes, dentre outros, com esteio nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Códex Tributário, acima transcrito, adotando as seguintes premissas:

“[...]

Da responsabilidade solidária

94. No que tange a questão da responsabilidade solidária atribuída ao sócioadministrador ao tempo da apresentação dos Pedidos de Compensação, e às demais pessoas, físicas e jurídicas, inseridas nessa sistemática de compensação irregular, é importante tecer algumas colocações.

95. No presente caso, impõe-se a responsabilização solidária das pessoas que tenham vínculo com a conduta ilícita aqui apurada. Como exemplo, têm-se os sócios administradores da pessoa jurídica e o procurador designado por esta, bem assim o grupo econômico a que pertence a autuada, além do contador responsável pela elaboração e/ou entrega das Declarações de Compensação, como se detalhará na sequência.

96. Vale assinalar ainda que a responsabilidade objetiva se difere substancialmente da responsabilidade subjetiva. A primeira está prevista no art. 136, do CTN, e prescinde de dolo, subsistindo acaso ele presente ou não, isto é, são desconsiderados a intenção do sujeito passivo e/ou eventuais prejuízos que tenham decorrido por infringência da norma tributária.

97. Já a segunda só se aperfeiçoa com a devida comprovação da prática de atos revestidos de dolo, traduzidos em excesso de poderes de gestão, restando assim incontestes a atribuição de responsabilidade subjetiva, ao sócio com poderes de gestão à época dos fatos geradores, de acordo com o art. 135, inciso III, também do CTN. Assim, consoante a jurisprudência firmada, impende ao sócio-gerente a responsabilidade pelo(s) delito(s) praticado(s), sendo irrelevante a condição de sócio para ocorrer essa imputação; por outro lado, fundamental a de gerente da pessoa jurídica infratora.

a) Sócios-Administradores

98. Cabe uma introdução a este tópico, no sentido de delinear a responsabilidade solidária que se atribui a esse tipo de sócio. A Súmula nº 430, do Superior Tribunal de Justiça, serve a esse propósito, sendo categórica: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Assim, não há responsabilidade pessoal deste pela simples inadimplência de obrigação tributária, senão pelo fato de infringir lei, contrato social ou estatuto.

99. Destaca-se o seguinte julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais(CARF):

[...]

100. Conforme o Contrato Social consolidado da G8 NETWORKS LTDA, cuja cópia segue em anexo, a administração legal da sociedade é exercida por todos os sócios, que representam a sociedade ativa e passivamente, podendo ser praticado todo e qualquer ato regular de gestão. Vejamos:

“CLÁUSULA 6ª - DA ADMINISTRAÇÃO ARTIGO 01 - A administração legal da sociedade é exercida por todos os sócios em conjunto de 2 (dois) membros, que representarão a sociedade ativa e passivamente, judicial ou extrajudicialmente, podendo ser praticados todo e qualquer ato regular de gestão, desde que observadas as seguintes limitações:

(i) assinatura conjunta de no mínimo três dos membros, em transações cujo valor seja superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais);

(ii) ...

(iii) As procurações outorgadas pela Sociedade a terceiros deverão ser assinadas por todos os membros em conjunto de dois, devendo mencionar expressa e especificamente os poderes conferidos” (grifo meu).

101. Ainda segundo o documento constitutivo da sociedade, são 4 (quatro) os sócios cotistas da G8, todos qualificados como administradores. São eles:

Quadro Societário (responsáveis solidários)

Seq	CPF	Nome	N. Cotas	Qualificação	Dt de Inclusão
1	530.522.181-15	Andrei Martins Baeta	28.000	Sócio-Administrador	16/08/2006
2	282.932.661-04	Fauze Rodrigues de Aguiar	28.000	Sócio-Administrador	16/08/2006
3	549.342.301-49	Rodrigo Bernardes Santos	28.000	Sócio-Administrador	16/08/2006
4	355.215.381-00	Rogério Fernandes de Sousa	28.000	Sócio-Administrador	16/08/2006

102. Todos os cotistas detêm o poder-dever de administrar a sociedade e fazer cumprir ou determinar o cumprimento regular das obrigações legais, incluindo aí as de natureza tributária. A infração à lei, a qual deu causa à imputação da responsabilização solidária, decorre do dever legal dos administradores da empresa de zelar pela correta elaboração dos livros contábeis e fiscais, bem como pela apuração e recolhimento dos tributos mediante documentação que suporte sua escrituração.

103. Para elucidar a questão, colaciona-se parte de julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual considera válida a imputação de responsabilidade aos administradores:

[...]

104. Quando a sociedade se utiliza de compensação manifestamente ilegal para extinguir seus débitos, tendo consciência de sua proibição, configura-se, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme disposto no art. 2º, inciso I, da Lei nº

8.137/1990. Tão somente a ação dolosa tendente a diferir ou evitar o pagamento da obrigação tributária pode ser enquadrada no tipo penal referido, como se depreende da leitura do art. 72, da Lei nº 4.502/1964, abaixo relacionado:

“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” (grifo meu).

105. Devido ao fato de não observar os preceitos e/ou descumpri-los, de forma consciente e deliberada, buscando promover compensações ilegais, cada administrador da sociedade praticou as infrações tributárias descritas no presente Relatório Fiscal, o que enseja a responsabilidade solidária destes pelo pagamento dos tributos e multas lançados, consoante os termos do art. 135, inciso III, do CTN.

106. Parte da Ementa do Acórdão nº 03-73.316, da 5ª Turma da DRJ/BSB, de 21/02/2017, possui a seguinte redação:

[...]

109. É inegável que todos os sócios administradores da G8 NETWORKS LTDA têm consciência, ou deveriam ter, da inexistência de créditos compensáveis e por decorrência disso, da impossibilidade de se efetuar as compensações pretendidas. Como já explicitado em parágrafos anteriores, a legislação expressamente veda a espécie de compensação requerida, isto é, operada entre os supostos créditos informados pela empresa e os seus débitos tributários, o que impõe a responsabilização de todos os sócios administradores da autuada, qualificados no Quadro 02.

110. Na seara administrativa, merece destaque o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, que apresenta a tese jurídica de que a responsabilidade tratada no art. 135, inciso III, do CTN, é solidária, destarte, subjetiva, demandando a demonstração fundamentada pela autoridade fiscal competente da presença de culpa (latu sensu – culpa ou dolo) do responsável solidário. Esse é qualificado como sócio-administrador da pessoa jurídica ou terceiro não sócio com poderes de gerência, ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

111. A figura do sócio-administrador está intrinsecamente ligada à posição de comando por ele exercida, decorrendo daí o seu envolvimento direto nas situações que constituíram os fatos geradores. No caso em tela, estão arrolados todos os sócios administradores da pessoa jurídica, por exercerem atos de gestão no período assinalado e desfrutarem dos resultados advindos das possíveis compensações irregulares.

112. No que concerne a necessidade da presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa para imputação da responsabilidade, a jurisprudência maciça do STJ exige apenas a existência de

"infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso. O dolo está intrinsecamente ligado à noção de intencionalidade da conduta; ao passo que na culpa estão envolvidos diversos fatores, quais sejam: a) conduta voluntária mas com resultado involuntário; b) previsão ou previsibilidade; e c) falta de cautela e diligência.

113. Dessa forma, pode-se afirmar que os Srs. Andrei, Fauze, Rodrigo e Rogerio têm conhecimento, ou, ainda assim, deveriam o ter, da inexistência de créditos compensáveis (créditos trabalhistas, adquiridos de terceiros), bem como da impossibilidade de utilizá-los para compensação extinguir débitos fazendários de sua responsabilidade. A lei é clara e expressamente veda a compensação dessa natureza (art. 74, § 12, inciso I, alíneas "a" e "e", da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996); impondo assim, a responsabilização de todos os 4 (quatro) sócios administradores enumerados.

b) FA2R TECNOLOGIA INFORMACAO LTDA

114. As pessoas jurídicas FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA, CNPJ: 11.676.960/0001-92, e G8 NETWORKS LTDA, CNPJ: 02.926.037/0001-70, as quais possuem idêntico quadro societário, vêm protocolando regularmente junto ao Órgão, Pedidos de Compensação de tributos federais devidos por elas com créditos oriundos de reclamatória trabalhista, cujos créditos foram cedidos através de Escritura Pública de Cessão e Sub-rogação de Direitos Creditórios, esta firmada com outra empresa, R. BENETTI CONSULTORIA ASSESSORIA E PARTICIPAÇÃO EMPRESARIAL LTDA, CNPJ: 11.924.642/0001-01.

115. O conceito de grupo econômico, formulado pelo Prof. Wladimir Novaes Martinez, é dotado das seguintes premissas:

[...]

117. Tomando como base os conceitos trazidos acima, a formação de grupo econômico no presente caso ficou bastante delineada desde quando foram feitas diligências por Auditores-Fiscais nos endereços das duas empresas pela primeira vez. Já de cara pôde-se observar a livre circulação dos funcionários das empresas do Grupo nas duas sedes, além da coincidência do quadro societário.

118. A seguir, relaciona-se o quadro societário da FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA:

Quadro Societário da FA2R

<i>Seq</i>	<i>CPF</i>	<i>Nome</i>	<i>Qualificação</i>	<i>Dt de Inclusão</i>
1	530.522.181-15	Andrei Martins Baeta	Sócio-Administrador	02/03/2010
2	282.932.661-04	Fauze Rodrigues de Aguiar	Sócio-Administrador	02/03/2010
3	549.342.301-49	Rodrigo Bernardes Santos	Sócio-Administrador	02/03/2010
4	355.215.381-00	Rogerio Fernandes de Sousa	Sócio-Administrador	02/03/2010

119. Em consulta aos sistemas da Receita Federal, foi constatado que a G8 NETWORKS LTDA não possuía nenhum funcionário registrado à época das

diligências efetuadas, final do ano de 2017, enquanto a FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA possuía mais de 20 (vinte). Ao se dirigirem primeiramente à G8, imaginando encontrar a empresa funcionando em uma pequena sala do Edifício Brookfield Tower, no Jardim Goiás, em Goiânia, as autoridades fiscais foram conduzidas primeiramente para um andar (parece que por engano) e depois para outro, onde encontraram 3 (três) dos 4 (quatro) sócios administradores. Ocorre que nos dois andares constatou-se que ali funcionava de fato uma grande estrutura do Grupo G8; fato que se confirma pela presença de vários funcionários com uniformes da G8, bem caracterizados, transitando no local.

120. Por outro lado, em diligência ao endereço da FA2R, tal como registrado naquele momento, já no município vizinho de Aparecida de Goiânia/GO, encontrou-se uma estrutura bastante modesta, sem funcionário algum e sem nenhum indicativo de que ali funcionava uma empresa. Posteriormente, em diligência ao novo endereço da FA2R, também em Aparecida de Goiânia/GO, verificou-se que ali funcionava somente uma espécie de almoxarifado ou estoque de todo o Grupo G8, mais parecendo um mero depósito.

121. Enquanto estiveram neste local, as autoridades fiscais encontraram umas 4(quatro) pessoas de 3 (três) ou 4 (quatro) empresas diferentes do Grupo, todas uniformizadas e fazendo uso da mesma estrutura, e perceberam que os funcionários ali se dirigiam basicamente para buscar material (como cabos de rede e telefonia), objetivando o atendimento aos clientes das empresas do Grupo. Essa tese foi confirmada por depoimento prestado por funcionário que ali se encontrava, constante do Termo de Declaração, datado de 22/12/2017, em anexo a este Relatório.

122. Em consulta ao cadastro CNPJ, constata-se que tanto a G8 NETWORKS LTDA quanto a FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA utilizam o termo “G8” no nome fantasia, possuindo, igualmente, o mesmo quadro societário, o que pressupõe gerência em comum entre elas. Ademais, as atividades desempenhadas pelas duas empresas são complementares; também se utilizam das mesmas estruturas operacionais, o que faz crer que agem na prática como uma única empresa.

123. Pode-se depreender isso a partir da análise da organização da FA2R, carente de estrutura física compatível com seu objeto social e quadro de funcionários registrado, mais parecendo um depósito, mas, por outro lado, possuindo muitos funcionários registrados, todos anteriormente registrados na G8 e transferidos para a FA2R; a G8 NETWORKS LTDA, hoje, ao que tudo indica, é a empresa controladora, dispondo de expressivo espaço físico e concentrando toda a estrutura do Grupo, apesar de não possuir mais funcionários registrados.

124. Recorte do Acórdão nº 03-73.316, da 5ª Turma da DRJ/BSB, com data de 21/02/2017, preceitua que:

[...]

130. Quando se analisa um grupo econômico, conclui-se que as empresas deste trabalham em parceria, traduzida muitas vezes na divisão dos processos de produção, com o objetivo de racionalizar seu funcionamento e em última análise reduzir custos e aumentar seu lucro. No fundo, trata-se do mesmo empreendimento, contendo os mesmos sócios, com quadro de empregados que atende todo o grupo. O benefício ou ganho auferido por uma empresa automaticamente se transmite à(s) outra(s), que são parte de um mesmo todo. De igual forma, os atos de natureza tributária executados por uma das empresas são do interesse das demais, mesmo que esse seja por vezes indireto, nascendo aí a responsabilidade solidária.

131. Jurisprudência pacífica do STJ, entende que a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, só tem fundamento quando o interesse comum na realização do fato gerador seja o interesse jurídico, que pressupõe a prática conjunta do fato, o que afasta a responsabilidade pela simples circunstância de uma sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico de outra:

[...]

132. Em tudo, vê-se que há interesse comum da G8 NETWORKS LTDA nas compensações irregulares efetuadas pela FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA, e vice-versa; pois trata-se de unidade empresarial, composta por pessoas jurídicas diferentes. Caracterizado está o abuso da personalidade jurídica em que não se respeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas componentes do Grupo, envolvendo direção única. Evidencia-se a estreita vinculação e dependência entre elas, de forma a haver uma extensão dos negócios de uma sobre a outra, apesar de estarem localizadas em endereços distintos.

133. O Tribunal Superior do Trabalho já decidiu pela responsabilidade de empresas pertencentes a mesmo grupo econômico apenas com base na identidade de interesses, dispensando a comprovação da relação de subordinação entre as pessoas jurídicas. Parte da decisão proferida no Agravo de Instrumento em Recurso de Revista nº 246240-19.2006.5.02.0472, este fazendo referência ao Acórdão do Tribunal Regional e ao juízo de primeiro grau de origem é reproduzida abaixo:

“(...) a ordem jus laboral evoluiu, admitindo a configuração de grupo econômico por coordenação, revestido de contornos mais flexíveis e desprovido da tradicional necessidade que uma das empresas exerça posição de dominação sobre as demais” (grifo meu).

134. Verifica-se que a FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA, forma grupo econômico de fato (irregular) com a G8 NETWORKS LTDA; do conjunto probatório acima apresentado, conclui-se que há inúmeros indícios dessa formação. A tese é reforçada pelo compartilhamento de recursos, com o uso comum de recursos materiais, tecnológicos e humanos, o que configura confusão patrimonial,

financeira e gerencial; não há como se vislumbrar autonomia e independência das sociedades; bem pelo contrário, há nítida interpenetração entre elas.

135. Adicionalmente, há a gestão unitária dos negócios das empresas, ambas contendo os mesmos sócios. Além disso, a FA2R não possui estrutura condizente com uma gestão empresarial típica, posto que não possui qualquer escritório ou estrutura assemelhada em sua sede que responda pelos compromissos administrativos e financeiros próprios de uma pessoa jurídica; essas áreas estão concentradas na G8, em endereço distinto da FA2R.

136. Presentes assim os requisitos essenciais para a caracterização de grupo econômico, aliado ao caráter fraudulento da conduta praticada, impõe-se, pois, a responsabilidade tributária solidária de fato à FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA no lançamento constituído por este Auto de Infração, para as Declarações de Compensação apresentadas nos processos administrativos nº 10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78, com fundamento no art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/1966 (CTN). Neste dispositivo, traduz-se a responsabilidade solidária de fato decorrente do interesse comum, configurada por exemplo, em grupos econômicos irregulares, a exemplo Deste.

[...]"

Contemplados os dispositivos legais que regulamentam a matéria, convém explicitar, ainda, que os precedentes deste Colegiado, ao proceder a subsunção dos fatos à norma, sobretudo diante da farta doutrina e jurisprudência sobre a matéria, fixou entendimento no sentido de que não basta a fiscalização imputar a corresponsabilidade à terceiros a partir de razões superficiais/rasas, sem conquanto adentrar com a profundidade que o caso exige, nas condutas praticadas pelos pretensos solidários, de maneira a comprovar que, de fato, interferiram na situação que constitua o fato gerador do tributo ou mesmo praticaram atos contra o estatuto da empresa e/ou a legislação de regência.

Com efeito, relativamente a responsabilização inscrita no artigo 124, inciso I, do CTN, o entendimento firmado neste Colegiado é no sentido de que o interesse comum não quer dizer simplesmente que se trata de sócio de fato ou de direito da empresa e, por conseguinte, responsáveis solidários, ou mesmo, a imputação de outra pessoa jurídica, sem o devido aprofundamento na conduta.

Na verdade, o cerne da questão é que o interesse comum a ser demonstrado tem que se fixar na **“situação que constitua o fato gerador do tributo”** e não simplesmente interesse nas atividades econômicas da empresa, mesmo porque, neste último caso, a condição de sócio ou empresa ligada, por si só já atrai aludido interesse.

Mais precisamente, mister que a conduta do sócio ou da empresa responsabilizada seja determinante para fins de alcançar a infração tributária apurada e esteja devidamente demonstrada/comprovada pela fiscalização.

Neste sentido, convém trazer à baila excerto da ementa e do voto exarados nos autos do processo nº 19515.003959/2007-18, da lavra do ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, o qual contempla com muita propriedade o tema sob análise, senão vejamos:

“EMENTA:

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 124, I e 135, III do CTN. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. REQUISITOS.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente -, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. No âmbito do STJ prevalece o posicionamento no sentido de que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

O que atrai essa responsabilidade solidária (124, I) é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais.

[...]

Voto

[...]

58. Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

59. No âmbito do STJ7 prevalece o posicionamento no sentido de que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, nº polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

60. O que atrai essa responsabilidade solidária é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais.

61. A responsabilidade prevista no art. 137 do CTN, também citada pela autoridade fiscal, por sua vez, refere-se aos efeitos da infração e é exclusiva do agente que a comete. Entretanto, o contribuinte continua responsável pelo tributo não recolhido, se for o caso, decorrente da infração.

62. O agente responde ainda no caso de a infração constituir crime ou contravenção penal. Assim, o contribuinte responderá somente se o agente atuar no exercício regular de administração, mandato, função, cargo, emprego ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

63. Portanto, a “responsabilidade tributária será exclusiva e pessoal do agente que as praticou (excluindo-se a do contribuinte, se foram cometidas pelo responsável), em todos os casos em que forem praticadas com dolo específico ou elementar”.

64. Necessário verificar, portanto, se há nexos causal entre a conduta praticada pelo recorrente, na condição de administrador, ainda que de fato, da pessoa jurídica e a prática de atos com infração à lei.

65. Inicialmente, cumpre esclarecer que o mero inadimplemento não atrai responsabilidade tributária. Tal posicionamento restou consolidado na Súmula 430 do STJ, cujo enunciado dispõe: “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

66. Em relação à responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN, o acórdão recorrido entendeu restar caracterizado “interesse nas situações que constituíram fatos geradores da obrigação principal” em razão de o responsável solidário ter

assinado cheques em nome da pessoa jurídica autuada; com efeito, manteve a responsabilidade tributária solidária.

67. A meu ver, o interesse comum a que se refere esse dispositivo legal, na espécie, deve ser qualificado por dolo, fraude ou simulação. E o terceiro não é qualquer pessoa, mas, sim, aquele que pratica atos, mediante fraude, dolo ou simulação em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. O que não restou provado na nesses autos.

68. A autoridade fiscal cita ainda o art. 137 do CTN, todavia, não descreveu a conduta capaz subsumir o fato à norma, tampouco apresentou elementos probatórios para tal; razão pela qual também deve ser afastada tal responsabilidade. O mesmo racional deve ser aplicado em relação aos art. 207, V, parágrafo único do RIR/99.

69. Não basta a simples menção do dispositivo legal sem subsunção do fato à norma. Conforme dito acima, é fundamental a descrição dos fatos e da conduta praticada que atraiu a responsabilidade tributária acompanhados dos respectivos elementos comprobatórios.

70. Nestes termos, em razão a ausência de nexos causal entre a conduta praticada pelo recorrente, na condição de administrador, ainda que de fato, da pessoa jurídica e a prática de atos com infração à lei, bem como de documentação comprobatória, afasto a responsabilidade solidária do recorrente. [...]” (Acórdão nº 1101-001.299 – Sessão de 13/05/2024)

***In casu*, a nobre autoridade fiscal ao imputar a responsabilidade solidária à empresa FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA, como acima transcrito, repousa basicamente a solidariedade à caracterização de grupo econômico com a autuada, com confusão patrimonial, societária, de funcionários, atividades, etc, o que a vincula diretamente à autuada e aos fatos geradores apurados.**

Como se observa, o substancial trabalho da fiscalização bem demonstra o vínculo da empresa FA2R TECNOLOGIA INFORMAÇÃO LTDA com a autuada, sobretudo em razão da configuração de grupo econômico, devidamente comprovado nos termos acima, desaguando, assim, em evidente interesse comum nos fatos que constituem o fato gerador do tributo, ou seja, relacionados diretamente com as infrações tributárias ora apuradas, devendo ser mantida a sua responsabilização, com esteio no artigo 124, inciso I, do CTN.

Por sua vez, outro não é o entendimento quando constatada a atribuição da responsabilidade solidária inscrita no artigo 135, inciso III, do Código Tributário, impondo à fiscalização proceder a devida individualização da conduta infracional do sócio responsabilizado, de forma a atrair os efeitos pretendidos.

Mais precisamente, ao pretender imputar a responsabilidade tributária solidária aos sócios/administrador da empresa autuada, com arrimo no artigo 135, inciso III, do CTN, impõe-se à autoridade lançadora individualizar a conduta lesiva ao contrato social ou à legislação de regência, de cada sócio corresponsabilizado, não bastando simplesmente aduzir que fazem parte

do quadro societário da empresa atuada e elencar os fatos adotados para fins da constituição do próprio crédito tributário, ou seja, o mérito da atuação fiscal.

A propósito da matéria, não é demais nos valermos, novamente, dos ensinamentos do r. Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, nos autos do processo nº 19515.003959/2007-18 (acima já transcrito), de onde pedimos vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]”

53. Pois bem. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

54. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária⁵, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 4306 do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

55. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexos causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

56. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato

social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência nº sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

57. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes.

(REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem função de gerência não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC.

3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126) (Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial.

Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178). (Grifo nosso)

[...]” (Acórdão nº 1101-001.299 – Sessão de 13/05/2024)

Estabelecidas as premissas básicas para fins de atribuição da responsabilidade solidária, com fundamento no artigo 135 do Códex Tributário, impõe-se analisar se no caso concreto a fiscalização se desincumbiu do ônus de comprovar que as condutas dos sócios, de fato e de direito, possuem condições de atrair os efeitos do instituto tributário em comento.

E, como se observa dos autos, relativamente aos Srs. ROGÉRIO FERNANDES DE SOUSA, FAUZE RODRIGUES AGUIAR, ANDREI MARTINS BAETA e RODRIGUES BERNARDES SANTOS, ora recorrentes, a fiscalização imputou a responsabilidade pelo crédito tributário, com esteio no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, em suma, em razão de serem sócios administradores da autuada no período da autuação e, em tese, ter praticado atos ilícitos, senão vejamos:

“[...]”

109. É inegável que todos os sócios administradores da G8 NETWORKS LTDA têm consciência, ou deveriam ter, da inexistência de créditos compensáveis e por decorrência disso, da impossibilidade de se efetuar as compensações pretendidas. Como já explicitado em parágrafos anteriores, a legislação expressamente veda a espécie de compensação requerida, isto é, operada entre os supostos créditos informados pela empresa e os seus débitos tributários, o que impõe a responsabilização de todos os sócios administradores da autuada, qualificados no Quadro 02.

110. Na seara administrativa, merece destaque o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, que apresenta a tese jurídica de que a responsabilidade tratada no art. 135, inciso III, do CTN, é solidária, destarte, subjetiva, demandando a demonstração fundamentada pela autoridade fiscal competente da presença de culpa (*latu sensu* – culpa ou dolo) do responsável solidário. Esse é qualificado como sócio-administrador da pessoa jurídica ou terceiro não sócio com poderes de gerência, ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

111. A figura do sócio-administrador está intrinsecamente ligada à posição de comando por ele exercida, decorrendo daí o seu envolvimento direto nas situações que constituíram os fatos geradores. No caso em tela, estão arrolados todos os sócios administradores da pessoa jurídica, por exercerem atos de gestão no período assinalado e desfrutarem dos resultados advindos das possíveis compensações irregulares.

112. No que concerne a necessidade da presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa para imputação da responsabilidade, a jurisprudência maciça do STJ exige apenas a existência de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso. O dolo está intrinsecamente ligado à noção de intencionalidade da conduta; ao passo que na culpa estão envolvidos diversos fatores, quais sejam: a) conduta voluntária mas com resultado involuntário; b) previsão ou previsibilidade; e c) falta de cautela e diligência.

113. Dessa forma, pode-se afirmar que os Srs. Andrei, Fauze, Rodrigo e Rogerio têm conhecimento, ou, ainda assim, deveriam o ter, da inexistência de créditos compensáveis (créditos trabalhistas, adquiridos de terceiros), bem como da impossibilidade de utilizá-los para compensação extinguir débitos fazendários de sua responsabilidade. A lei é clara e expressamente veda a compensação dessa natureza (art. 74, § 12, inciso I, alíneas “a” e “e”, da Lei 9.430, de 27 de dezembro

de 1996); impondo assim, a responsabilização de todos os 4(quatro) sócios administradores enumerados.

[...]”

Extrai-se das razões da fiscalização para atribuição da responsabilidade solidária aos Srs. ROGÉRIO FERNANDES DE SOUSA, FAUZE RODRIGUES AGUIAR, ANDREI MARTINS BAETA e RODRIGUES BERNARDES SANTOS, que, inicialmente, partiu-se do fato de fazerem parte do quadro societário da autuada, o que, isoladamente, não teria o condão de justificar aludida responsabilização, como já sustentado em outras oportunidades, na esteira, inclusive, da jurisprudência consolidada neste Colegiado.

No entanto, o que torna a análise da presente demanda digna de realce e nos faz corroborar o entendimento da autoridade fazendária, é que, muito embora tenha partido do quadro societário, no caso dos autos, ressaltou que todos os sócios eram administradores e teriam, portanto, conhecimento dos procedimentos eleitos pela autuada para se beneficiar de compensações com créditos inexistentes, na forma acima disposta.

Mais a mais, a empresa já tinha sido autuada com base nos mesmos fatos, a partir de compensações com créditos inexistentes, não tributários e adquiridos de terceiros e, portanto, inviáveis para o fim pretendido.

Neste contexto, constata-se que a fiscalização se desincumbiu do dever de demonstrar a conduta contrária à legislação de regência de cada um dos sócios administradores e, nestas condições, com conhecimento da condução da administração da autuada, se valendo intencionalmente de compensação manifestamente ilegal para extinção de créditos tributários amoldando-se, em tese, na prática de crime contra a ordem tributária, conforme disposto no artigo 2º, I da Lei nº 8.137/90.

Na esteira desse entendimento, restando demonstrada de forma individualizada o ato lesivo à legislação ou com excesso de poderes, com a devida comprovação do nexo causal entre a conduta e o dano ao erário, deve ser mantida a responsabilidade pessoal dos Srs. ROGÉRIO FERNANDES DE SOUSA, FAUZE RODRIGUES AGUIAR, ANDREI MARTINS BAETA e RODRIGUES BERNARDES SANTOS, com base no artigo 135, inciso III, do CTN.

DO RECURSO VOLUTÁRIO DO SOLIDÁRIO EDUARDO ROSSI BITELLO – e-fls. 1.256/1.312 – QUANTO À RESPONSABILIDADE

De início, noticia julgamento levado a efeito nos autos do processo administrativo nº 10120.724120/2019-10, onde fora afastada a responsabilidade solidária de outros mandatários, tais quais o recorrente, não tendo ocorrido com este tão somente diante do não conhecimento da impugnação, devendo nestes autos ser rechaçada a sua responsabilização, na esteira daquela decisão.

Relativamente à responsabilização que lhe fora atribuída, sustenta que decorre exclusivamente em razão de ser mandatário da empresa autuada, sem que tenha havido qualquer comprovação de interesse comum na situação que constitua fato gerador do tributo, eis que o recorrente não se beneficiou em nada no procedimento eleito pela autuada nas compensações rechaçadas.

Acrescenta que *o simples fato de assinar as petições não lhe remete à responsabilidade pela autuação e multa, por vez que, se assim o fosse, também haveria responsabilidade do Contador da empresa, Sr. David, o qual também assinou de forma eletrônica os pedidos.*

No mesmo sentido, assevera que não restou demonstrada a prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, de maneira a atrair os efeitos da responsabilidade solidária ao recorrente, na esteira do artigo 135, inciso II, do CTN, na forma que restou assentado pela decisão recorrida em relação aos demais responsabilizados afastados.

Esclarece que *o procedimento adotado para compensação foi todo prescrito pelo escritório 'Benetti', tanto que as primeiras compensações da Contribuinte foram realizadas por referido escritório e seus prepostos, sendo que somente a partir do final de 2018 passaram a ser protocolados pelo Recorrente, e isso tudo seguindo o procedimento inicial.*

Aduz que atuou simplesmente *como advogado da empresa atuada, a qual ultrapassou a esfera da fiscalização e cobrança, por vez que juntamente com outros advogados e contadores, foi incluído no polo passivo do auto de infração.*

Como se observa, ainda que com esteio em alegações com fatos próprios, o insurgimento do Sr. Eduardo Bitello se direciona a rechaçar a sua responsabilidade solidária, por entender que não se fizeram presentes os pressupostos legais para tanto.

E, neste sentido, de pronto, nos reportamos as razões de decidir acima delineadas para os demais solidários, contemplando a legislação de regência, precedentes desta Turma e as condições básicas exigidas para fins de responsabilização e passaremos a confrontar os fatos propriamente ditos.

Neste cenário, não é demais lembrar os fundamentos da autoridade lançadora com o fito de responsabilizar o Sr. Eduardo Bitello, *in verbis*:

”[...]

c) EDUARDO ROSSI BITELLO, CPF: 008.025.460-80 137.

O procurador da pessoa jurídica, EDUARDO ROSSI BITELLO, CPF: 008.025.460-80, figura no rol dos responsáveis solidários, pelo fato de ser o responsável direto pela apresentação das Declarações de Compensação. Seu nome aparece como responsável técnico pela geração do Recibo de Entrega de Arquivos Digitais (SVA) nos processos administrativos nº 10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78.

138. Adicionalmente, assina as petições da G8 NETWORKS LTDA; seu nome consta da Procuração, datada de 20/11/2018, a qual lhe confere poderes para representar a empresa, inclusive junto à Receita Federal do Brasil. Este documento está acostado aos referidos processos, e confere a ele os poderes necessários para a prática de diversos atos, estando esta peça assinada por pelo menos 2 (dois) sócios da pessoa jurídica em tela, conforme exigência do seu Contrato Social.

139. Dessa forma, pode-se afirmar que o Sr. Eduardo tem conhecimento, ou, ainda assim, deveria o ter, da inexistência de créditos compensáveis (créditos de

natureza não tributária e adquiridos de terceiros); dessa forma, atuou de forma direta para a consecução da conduta ilícita punível, descrita neste Relatório.

140. Por se tratar de advogado, percebe-se que sua atuação foi, no mínimo, negligente, ao não observar os ditames legais proibitivos da operação pretendida pelas empresas as quais representa; além de temerária, imputando prejuízos à União (pelo não pagamento dos tributos) e também a sua representada, que agora suportará as punições legais, incluindo aí a lavratura da multa, constante do Auto de Infração.

141. A solidariedade do procurador tem fundamento no art. 135, inciso II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), lei essa recepcionada pela Constituição Federal com status de Lei Complementar. O comando do dispositivo é cristalino:

[...]

142. Como referido acima, o Sr. Eduardo é advogado e atuou como tal. Adicionalmente, cabe destacar que os advogados também respondem solidariamente com fundamento no próprio Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994), cujo caput de seu artigo 32 dispõe que: “O advogado é responsável pelos atos que, no exercício profissional, praticar com dolo ou culpa”.

143. Tendo em vista que se tratam de compensações com infração a lei, patente a responsabilidade solidária. Portanto, o Sr. Eduardo figura no rol das pessoas responsáveis, em conjunto com a pessoa jurídica G8 NETWORKS LTDA.

[...]”

Interposta impugnação, com as mesmas alegações replicadas em sede de recurso voluntário, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem manter a responsabilidade solidária do Sr. Eduardo Bitello, com arrimo nos seguintes fundamentos:

” [...]

Da impugnação do responsável Eduardo Rossi Bitello

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 47 o advogado Eduardo Rossi Bitello assinou petições atuando ativamente para a fraude; diante disso, foi imputada a responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, II do CTN.

O responsável alega que tem poderes para representar a empresa G8; no entanto, a responsabilização tributária dos mandatários somente se aplicaria quanto este representa a empresa naquilo que corresponda aos poderes de gerência, tomada de decisão com o dia a dia da empresa. Acrescenta que não há solidariedade porque não possui vínculo com o fato gerador, sendo apenas mero advogado e que não contribuiu ou obteve vantagem em decorrência da conduta realizada. Afirma ainda que a fraude a lei citada no art. 135 do CTN refere-se à lei comercial.

Para se responsabilizar o terceiro é necessário que a fiscalização reúna provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária, ou seja, a comprovação da sua participação na fraude, uma vez que a multa foi lançada em decorrência à fraude nas compensações.

O Sr. Eduardo Rossi Bitello assina por procuração pedido de extinção de débito tributário com crédito de precatório e declarações de compensação em formulário (fls. 55/61 e 83/89).

A entrega dos formulários de compensação faz parte do cotidiano do profissional contábil e daqueles que detêm procuração para representar a empresa perante a RFB, e não bastam por si só para responsabilizá-los solidariamente pelo pagamento de tributos que eventualmente possam a vir a ser devidos por seus clientes em razão de fraude por eles cometida, conforme já citado em item anterior neste voto.

Ocorre que a participação do Sr. Eduardo Rossi Bitello não se limitou a entrega das compensações, pois ele também representa a G8 na escritura pública de cessão e sub-rogação de direitos creditórios tendo como cedente R. Benetti (fls. 502/503). Além disso, os e-mails trocados entre os funcionários da Partnership Serviços Contábeis S/S Ltda. e a MARPA sobre como informar as compensações na DCTF são enviados também para o Sr. Eduardo (fl. 316). No e-mail de fls. 307, endereçado ao Sr. Eduardo do grupo Marpa, a coordenadora de impostos da Partnership Sandra Correa informa que ao lançar o processo administrativo em compensações, o sistema retorna mensagem. Ele responde o e-mail (fl. 319) orientando sobre o preenchimento da DCTF. No timbre da Marpa no e-mail o Sr. Eduardo Bitello consta como Diretor Jurídico (fl. 320). Ao solicitar à G8 informações sobre o que deverá constar na DCTF, a G8 informa o e-mail do Dr. Eduardo da MARPA.

Conforme esclarece a autuada e pode ser confirmado pelo contrato de honorários a G8, sob a orientação e intermédio da empresa MARPA CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, adquiriu créditos de precatório a serem utilizados na compensação administrativa de tributos federais e todo o procedimento de compensação seria executado pela empresa MARPA.

Observa-se que não se tratam de atos ou de assessoramento dentro dos limites estabelecidos como prerrogativas profissionais em lei, e sim de prática de atos manifestamente ilegais. A MARPA e a G8 assinaram um contrato no qual a MARPA fica responsável pela aquisição do crédito de precatório e de todos os procedimentos necessários a compensação dos impostos mensais, conforme estabelecido em contrato.

De acordo com o e-mail de fls. 320, o Sr. Eduardo Bitello é o Diretor Jurídico da MARPA.

A fraude à lei citada no artigo 135 do CTN não se refere apenas à lei comercial, e sim à qualquer lei, desde que a lei se refira a uma conduta que se relacione com o fato que implicará a obrigação tributária.

Assim, o ato praticado ultrapassou os limites à lei quando a MARPA na figura de seu diretor jurídico orientou o contribuinte G8 e enviou compensações com crédito vedado. Diante da prática de atos manifestamente contrários a lei, o advogado pode ser responsabilizado pelo crédito tributário na forma do art. 135, inciso II do CTN.

No mesmo sentido, temos Yoshiaki Ichihara, no livro Pesquisas Tributárias – Responsabilidade Tributária – fls. 127, cujo trecho de interesse é abaixo transcrito:

“Todos os profissionais com prerrogativa e campo de atuação privativa prevista em lei, presume-se que devam exercer a sua atividade profissional, respeitando a lei, a moral e a ética.

Assim sendo, um contabilista que elabora um balanço fraudulento, assina e usa o documento para buscar objetivos ilícitos, a rigor não está exercendo a nobre profissão, já que as prerrogativas da lei não autorizam a praticar atos ilícitos ou ilegais.

O mesmo se diga em relação aos administradores, economistas, advogados e outros. Também estes profissionais, se praticam ou orientam a praticar atos manifestamente contrários à lei, sem dúvida, devem responder pelos seus atos, conforme previsão expressa no art. 135 do CNT. “

No mesmo sentido, temos Ricardo Mariz de Oliveira, Bruno Fajersztajn e Claudia Vit de Carvalho, no livro Pesquisas Tributárias – Responsabilidade Tributária – fls. 127, cujo trecho de interesse é abaixo transcrito:

“Em tese, contadores, assessores e advogados podem desenvolver suas atividades na condição de mandatários, prepostos e empregados, como também podem agir como representantes das pessoas jurídicas de direito privado. Se no exercício dessas funções eles praticarem atos com excesso de poder, contrários à lei, ao contrato ou estatuto da pessoa jurídica, é evidente que eles poderão ser responsabilizados.

Nesses casos, o que ocorre é que esses consultores agem em nome do contribuinte, praticando ostensivamente atos ilícitos em prejuízo do Fisco, como fossem o próprio contribuinte, com ou sem o consentimento dele.”

Diante disso, fica mantida a responsabilidade tributária de Eduardo Rossi Bitello

[...]

Extrai-se da contextualização da imputação da responsabilidade solidária do Sr. Eduardo Bitello, escorada no artigo 135, inciso II, do CTN (abaixo transcrito), que aludida

responsabilização não se deu exclusivamente pelo fato de possuir mandatos da empresa autuada ou mesmo em razão de agir estritamente nos limites de seu dever legal.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;”

Destarte, inicialmente, constata-se que a previsão legal para a sua responsabilização encontra-se precisamente disposta no Código Tributário Nacional, remanescendo a discussão de quando seria efetivamente aplicada, ou seja, a constatação da devida subsunção dos fatos às normas.

A jurisprudência administrativa que se ocupou do tema é por demais enfática ao cancelar a responsabilização de mandatários, quando comprovados os atos ilegais ou fraudulentos praticados por aqueles, como segue:

“[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015,2016

[...]

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 135, II e III, DO CTN.

Cabível a imputação de solidariedade, com fundamento no artigo 135, II e III, do CTN, às pessoas físicas que, agindo na condição de mandatários, prepostos, diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, pratiquem condutas que caracterizem infração à lei ou excesso de poderes, como sonegação fiscal e fraude. [...]” (Processo nº 10880.744428/2019-71 – Acórdão nº 1402-006.819)

E, neste sentido, já de pronto verifica-se que a autoridade fiscal apresentou precisamente a individualização da conduta dos responsabilizados, o que, no entendimento que prevalece neste Colegiado, é um dos pressupostos para tanto.

Em segundo plano, impõe-se analisar se houve a devida comprovação da ilegalidade dos atos praticados pelo responsabilizado e, ainda assim, em qual cenário se inseriu a sua conduta para fins de atrair a responsabilização.

Neste desiderato, uma simples leitura do Relatório Fiscal, acima transcrito, oferece segurança para manutenção da responsabilização do Sr. Eduardo Bitello. Isto porque, restou devidamente demonstrado que a conduta do recorrente ultrapassou os limites legais de sua profissão, passando a agir deliberadamente contra lei, ao participar diretamente na negociação dos precatórios, bem como na formalização de pedidos de compensação em meio indevido, com

utilização de pretensão crédito não tributário, adquirido de terceiros e, portanto, manifestamente ilegais para o fim pretendido, como a própria contribuinte e as pessoas envolvidas já tinham conhecimento, porquanto autuadas anteriormente pelo mesmo motivo.

Com mais razão, o Sr. Eduardo Bitello, na condição de advogado, tem, certamente, conhecimento da legislação tributária para saber que aludida conduta, visando a extinção de créditos tributários, em compensações manifestamente ilegais, representaria, por óbvio, infração à lei e, assim, atraindo os efeitos da responsabilização com base no artigo 135, inciso II, do CTN, impondo seja mantida a pretensão fiscal neste sentido.

DA APRECIÇÃO DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES/ILEGALIDADES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Relativamente às questões de inconstitucionalidades arguidas pela contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a multa e juros ora exigidos encontrarem respaldo na legislação de regência, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 1.634/2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

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

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103- A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

E, segundo o artigo 123, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão do contribuinte, também em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

Neste sentido, não se cogita em improcedência do feito, tendo em vista que o fiscal atuante agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação tributária aplicável à espécie, impondo a manutenção da decisão recorrida em sua plenitude.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo à extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, escorreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantida a procedência do lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos

colhidos pela Fiscalização que serviram de base à exigência fiscal, atraindo para si o *ônus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DA AUTUADA E DOS SOLIDÁRIOS, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO PARCIAL, tão somente para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**

Trata-se de declaração de voto para elencar os motivos pelos quais acompanho o Relator na aplicação da retroatividade benigna no caso de aplicação de multa qualificada de 150% no caso de compensação considerada não declarada nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio (art. 71 a 73 da Lei 4.502/1964).

Retroatividade benigna. Multa

2. Segundo a autoridade fiscal, no caso concreto identificou-se conduta fraudulenta do sujeito passivo, caracterizada por compensação não declarada, qualificada por sonegação e fraude previstas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, comprovada por conjunto probatório robusto, o que atrai a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do art. 18 da Lei 10.833/2003. Veja-se:

Da multa isolada

11. A previsão de aplicação da penalidade de multa isolada, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), sobre o valor total dos débitos indevidamente compensados, na hipótese de compensação não declarada, **consta do § 4º, do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.**

[...]

Da obrigatoriedade do uso da PERDCOMP eletrônica e da reincidência na irregularidade como prova do dolo

[...]

35. Dessa forma, é possível concluir que as Declarações de Compensação apresentadas pela G8 NETWORKS LTDA **contêm informação falsa**, visto que inexistem créditos que sejam passíveis de compensação. Igualmente aqui,

observa-se a ilegalidade do procedimento de compensação adotado e já usado anteriormente pela empresa, o que reforça seu caráter fraudulento. A consciência da conduta ilícita, aliada à **reincidência**, torna cabível a qualificação da multa de ofício de 75%, passando ao **percentual de 150%**.

[...]

Da multa isolada qualificada

[...]

65. Enquanto a aplicação da multa isolada no percentual de 75% é aplicada tão somente em decorrência de a **Declaração ter sido considerada não declarada**, o seu **enquadramento no percentual de 150% (multa qualificada)**, por sua vez, **só é cabível no caso de comprovação de evidente intuito de fraude, isto é, o dolo tem de estar configurado**.

67. A previsão de sua aplicação encontra-se na Lei nº 9.430/1996, art. 44, § 1º, o qual **faz referência aos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Estes dispõem sobre a sonegação, a fraude e o conluio. [...]

[...]

71. Por óbvio, cabe pontuar que nem todo equívoco ou declaração incorreta caracteriza fraude; pode, por sua vez, ocorrer simples engano, traduzido na divergência de interpretação ou outras circunstâncias escusáveis, não se vislumbrando por conseguinte a intenção de se obter qualquer tipo de vantagem. Na situação em tela, contudo, é difícil sustentar essa tese de conduta involuntária por parte de todos os responsáveis, em meio à grande quantidade de equívocos cometidos de forma reiterada e após a ciência das irregularidades cometidas.

72. Da análise dos documentos apresentados pela contribuinte nas Declarações de Compensação, constantes dos processos nº 10120.740722/2018-25 e 10120.722508/2019-78, somada à apreciação de outros processos anteriores da G8 NETWORKS LTDA versando sobre o mesmo assunto, verifica-se que os pedidos de compensação visam burlar o sistema de controle, envolvendo a informatização das Declarações de Compensação para posterior análise pela RFB. O procedimento correto funciona da seguinte forma: munido do número de processo administrativo gerado com o protocolo do Pedido de Compensação na RFB, o contribuinte utiliza esse número para informar a compensação no Sistema, a qual posteriormente passará pelo crivo da autoridade fiscal, sendo homologada ou não por esta.

73. **A duplicação da multa está calcada na prática de ilícitos tributários, constituindo assim conduta fraudulenta**, com o intuito de diferir ou evitar o cumprimento da obrigação principal, desconsiderando as vedações impostas pela legislação e assumindo as possíveis consequências advindas dessa conduta. Soma-se a isso a declaração reiterada de informações inverídicas, durante longo período de tempo, apontando para conduta dolosa na ocultação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por parte da autoridade fiscal, justificandose, assim, a qualificação da multa.

74. **A contumácia da interessada é traduzida na persistência**, até o presente momento, em protocolar processos com o mesmo objeto, qual seja, pedido de

compensação de débitos de tributos federais (códigos 8109, 2172, 2372 e 2089) com créditos adquiridos através de documentos públicos e derivados de ações trabalhistas. Explica-se.

75. A partir desses dados, notadamente se verifica que **a contribuinte faz uso indevido e fraudulento do mecanismo de compensação como instrumento para, no mínimo, postergar o pagamento dos tributos.** É importante pontuar que todos os débitos tributários de sua responsabilidade, ou seja, inseridos nos Pedidos de Compensação apresentados, foram declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e supostamente quitados com Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), conforme consta na documentação que dá suporte às compensações pretendidas.

76. Contudo, os Processos Administrativos indicados nas DCTF (como origem do direito creditório), não tratam de pagamento indevido ou a maior, nem há qualquer reconhecimento do direito creditório do contribuinte; igualmente, não há DARF sob análise, como fazem crer as informações indevidamente inseridas nas DCTF. Assim, não há que se falar em créditos tributários líquidos e certos, provenientes daqueles processos e dos quais a contribuinte pudesse lançar mão para liquidar seus débitos por meio de compensação tributária. Portanto, a informação da existência de créditos passíveis de compensação é inverídica, não retratando em nada a realidade.

[...]

80. **Têm-se por certo que sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Dessa forma, a qualificação da multa de ofício exige a identificação e comprovação de conduta dolosa** por parte do sujeito passivo pela autoridade fiscal, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente. No caso em tela, acaso analisados isoladamente, os indícios apontados poderiam se constituir em presunções apenas; por outro lado, **juntando-se todos, dispõe-se de farto material apto a ensejar a imputação da penalidade em dobro.**

81. Dado isso, e levando-se em conta a redação do **art. 18, caput, e § 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, nas situações em que patente a “falsidade” da declaração, seja no crédito ou no débito, devida é a multa qualificada de 150%**, sem que seja indispensável comprovar a **fraude fiscal**, visto que a mesma não foi eleita pelo legislador como requisito de admissibilidade.

3. Vejamos a legislação sobre o tema.
4. Inicialmente, necessário rever o histórico da Lei 10.833/2003 para demonstrar que a incidência da multa qualificada na compensação não declarada sempre esteve e ainda está vinculada às hipóteses de sonegação, fraude ou conluio previstas nos art. 71 da Lei 4.502/1964.

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o **art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se **comprove falsidade da**

declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

~~§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a **compensação for considerada não declarada** nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)~~

~~I no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)~~

~~II no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)~~

~~§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)~~

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

5. Como se vê, na vigência da MP 351/2007 a compensação não declarada estava sujeita ao percentual de 150% previsto no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 (art. 18, §4º, com redação dada pela MP 351/2007).

6. À época a redação do referido art. 44 da Lei 9.430/64 com redação da MP 351/2007 era a seguinte:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351, DE 22 DE JANEIRO DE 2007.

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

7. Posteriormente, com a conversão da MP 351/2007 na Lei 11.488/2007, a compensação não declarada ficou sujeita ao percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430/1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando fosse o caso. (art. 18, §4º, com redação dada pela Lei 11.488/2007).

8. A Lei 11.488/2007, por sua vez, alterou a redação do art. 44 da Lei 9.430/1996, e seguindo o mesmo racional anterior manteve a duplicação da multa de 75% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Veja-se:

LEI Nº 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007.

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

9. Por fim, a Lei 14.689/2023 alterou novamente o art. 44 da Lei 9.430/1996¹ e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multas qualificadas, de acordo com a qualificação da conduta:

- i) sonegação, fraude ou conluio, multa de 100%;
- ii) sonegação, fraude ou conluio, com reincidência no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**, de **falta de declaração** e nos de **declaração inexata**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

~~§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; **(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

¹ Para melhor compreensão do texto legal transcrevemos neste trecho a Lei 9.430/1996 já com as alterações promovidas pela Lei 14.689/2023.

§ 1º-C. **A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:** (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;** (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – **houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo;** e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (Grifo nosso)

10. Verifica-se, pois, que as condutas que atraem a multa qualificada tanto no lançamento de ofício quanto na compensação não declarada referem-se à sonegação, fraude e conluio, tipos previstos na Lei 4.502/1964. Esse é o ponto central a ser analisado.

11. Isso posto, verifica-se que a Lei nº 14.689/23 ao reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100% (inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96) atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional (CTN)², uma vez que lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna. Nesse sentido caminha a jurisprudência do Carf:

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de **retroatividade benigna. (Acórdão nº 9101-007.108, de 06.08.2024)³ (Grifo nosso)**

12. Por outro lado, o STF, no RE nº 736.090/SC, com repercussão geral reconhecida (Tema 863), convalidou os parâmetros estabelecidos pela Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23, e fixou a tese de que a multa tributária qualificada por sonegação, fraude ou conluio se limita a 100% do débito tributário, e alcança 150% em caso de reincidência. Nesse sentido, já manifestei⁴:

² CTN. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

³ Acórdãos nºs: 1402-006.819, de 13.03.2024; 1401-006.931, de 10.04.2024; 1201-006.813, de 10.06.2024; 9101-007.108, de 06.08.2024; 1102-001.516, de 10.09.2024.

⁴ FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Requisitos para aplicação da multa qualificada de 100% ou 150%, nos casos de sonegação, fraude ou conluio. In: FARO, Maurício Pereira; ROCHA, Sérgio André (coord.). Questões controvertidas no Carf. v. 2. Belo Horizonte: Caso do Direito, 2025. p. 207-232.

Verifica-se, pois, que o STF, nos autos do RE nº 736.090/SC, com repercussão geral reconhecida (Tema 863) convalidou os parâmetros estabelecidos pela Lei 9.430/96 atualizada pela Lei nº 14.689/23; portanto, não há falar-se em confisco.

A seguir a ementa e a tese fixada para o Tema 863:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário.

1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade.

2. **São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23.** No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

3. **Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.**

4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral.

5. Recurso extraordinário parcialmente provido⁵.

13. Neste mesmo sentido já se pronunciou este Carf no Acórdão 1302-007.597, de 19/11/2025, da lavra do Conselheiro Sérgio Magalhães Lima. Veja-se:

MULTA ISOLADA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ART. 18 DA LEI Nº 10.833/2003. CABIMENTO.

⁵ Conferir RE nº 736.090/SC, p. 3.

É devida a multa isolada qualificada quando comprovada a inserção de dados falsos em Declaração de Compensação (DCOMP), caracterizando a conduta dolosa de iludir o Fisco, e não mero erro formal. A ausência de impugnação ao mérito do lançamento e a não apresentação de qualquer elemento de prova que demonstre a existência do crédito alegado pelo contribuinte tornam a exigência da penalidade legítima.

PERCENTUAL DA MULTA QUALIFICADA. LIMITE DE 100%. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STF NO TEMA 863.

A multa por falsidade na compensação (art. 18 da Lei nº 10.833/2003) e a multa qualificada por sonegação, fraude ou conluio (art. 44 da Lei nº 9.430/96) guardam relação de paridade histórica e teleológica, visando coibir as mais graves infrações tributárias. Em aplicação da razão de decidir do RE 736.090/SC (Tema 863) do STF, o patamar da multa qualificada por falsidade na DCOMP deve ser limitado a 100% (cem por cento) do valor do débito, exceto em caso de reincidência.

INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO.

A redução do percentual da multa não representa negativa de vigência à lei, mas sim uma **interpretação conforme a Constituição, conformando a eficácia da norma sancionadora aos limites impostos pelos princípios constitucionais, conforme balizado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral.**

14. Verifica-se, portanto, no caso dos autos, ser devida a aplicação da retroatividade benigna no caso de compensação não declarada decorrente de conduta fraudulenta.

Reincidência

15. Por fim analiso a questão da reincidência.

16. Segundo a autoridade fiscal, *“A consciência da conduta ilícita, aliada à reincidência, torna cabível a qualificação da multa de ofício de 75%, passando ao percentual de 150%”*.

17. Sobre esta matéria já nos pronunciamos em artigo doutrinário no sentido de que a Lei 14.689/2023 introduziu uma nova hipótese para aplicação da multa qualificada de 150% ao condicionar tal sanção à reincidência do sujeito passivo em condutas de sonegação, fraude ou conluio, dentro do prazo de dois anos. Tal requisito não existia na legislação anterior, razão pela qual sua aplicação não pode ser retroativa, porquanto o lançamento deve observar a lei vigente à época do fato gerador (art. 144 do CTN) e a legislação tributária produz efeitos apenas sobre fatos futuros ou pendentes (art. 105 do CTN). Não se trata de retroatividade benigna nem de norma procedimental, de modo que sua aplicação é exclusivamente prospectiva⁶. Veja-se:

Com o advento da Lei nº 14.689/23 o **percentual de 150%** somente poderá ser aplicado “nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo”; é dizer,

⁶ FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Requisitos para aplicação da multa qualificada de 100% ou 150%, nos casos de sonegação, fraude ou conluio. In: FARO, Maurício Pereira; ROCHA, Sérgio André (coord.). Questões controvertidas no Carf. v. 2. Belo Horizonte: Caso do Direito, 2025. p. 207-232.

quando restar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de dois anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64). Trata-se de critério objetivo (dois anos) adicional à conduta qualificada.

Entendemos que a Lei nº 14.689/23 instituiu uma **nova hipótese para imputação de multa de 150%: a reincidência qualificada**. Assim, eventual lançamento com multa qualificada de 150% anterior à Lei nº 14.689/23 cuja reincidência seja alegada posteriormente não deve prosperar, pois à época do lançamento tal critério não existia.

Aplica-se ao caso o art. 144 do CTN cujo teor estabelece que “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. Afinal, à época do lançamento não havia previsão legal de reincidência.

Incide também na presente situação o art. 105 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que “A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes [...]”. Note-se que, diferentemente do art. 106, II, “c”, do CTN, que trata da retroatividade benigna, em razão de aplicação de penalidade menos severa, o critério da reincidência é o oposto, vez que trata de novo critério para imputação de penalidade mais gravosa; logo, não permite aplicação retroativa. [...]

Reprisamos a questão da reincidência porque, conforme defendido neste estudo, a exigência de reincidência para a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% constitui **inovação introduzida pela Lei nº 14.689/2023. Trata-se, portanto, de nova hipótese legal para a imposição da penalidade majorada, até então não prevista na Lei nº 9.430/1996, razão pela qual deve ser aplicada apenas prospectivamente**, ou seja, a fatos geradores futuros, nos termos do artigo 105 do CTN e do caput do artigo 144, também do CTN, cujo teor estabelece que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”

Portanto, como a Lei nº 14.689/2023, no ponto referente à reincidência (inciso VII incluído no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996), não trata de matéria sujeita à retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, nem configura norma de natureza procedimental — como aquelas que instituem novos critérios de apuração, processos de fiscalização ou ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas, nos termos do §1º do art. 144 do CTN —, sua aplicação alcança somente fatos geradores ocorridos após sua entrada em vigor.

18. Em resumo, a Lei 14.689/2023 reduziu a multa qualificada de 150% para 100%, aplicando-se retroativamente aos atos não definitivamente julgados, conforme art. 106, II, “c”, do CTN. O STF, no RE 736.090/SC (Tema 863), fixou que a multa por sonegação, fraude ou conluio é limitada a 100%, alcançando 150% apenas em caso de reincidência. A exigência de reincidência, introduzida pela Lei 14.689/2023, não existia na legislação anterior e não pode retroagir, pois o lançamento deve observar a lei vigente à época do fato gerador (art. 144 do CTN). Trata-se de norma material, com aplicação exclusivamente prospectiva.

Conclusão

19. Ante o exposto, acompanho o Relator e voto pela aplicação da retroatividade benigna. Assim deve ser aplicada a multa qualificada no percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023 e da tese fixada pelo STF no Tema 863, afastando-se a incidência da penalidade de 150% por inexistir reincidência.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior