



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10120.730364/2014-19  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-002.920 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2016  
**Matéria** PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO  
**Recorrentes** PETROGOIAS DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA E OUTRO  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO TEMPORAL E IMPOSSIBILIDADE DE INOVAR NO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Nos termos do art.17 do Decreto 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. O sistema de preclusões no procedimento administrativo veda a veiculação de novos fundamentos para a impugnação no âmbito do Recurso Voluntário.

**QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO EX OFFICIO. VÍCIO NA LEGITIMIDADE PASSIVA DO RESPONSÁVEL. ELEMENTO ESSENCIAL DO ATO DE LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. EXCLUSÃO DO RESPONSÁVEL.**

As questões de ordem pública não estão sujeitas à preclusão temporal, podendo ser conhecidas a qualquer tempo, inclusive de ofício, pelos julgadores.

O responsável não exercia qualquer cargo de gestão durante o período da autuação, razão pela qual não pode ser considerado responsável apenas por ser gestor da empresa à época da autuação.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.**

A qualificação da multa de lançamento de ofício exige prova inequívoca que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64 em relação ao tributo que deixou de ser recolhido ou declarado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO TEMPORAL E IMPOSSIBILIDADE DE INOVAR NO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Nos termos do art.17 do Decreto 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. O sistema de preclusões no procedimento administrativo veda a veiculação de novos fundamentos para a impugnação no âmbito do Recurso Voluntário.

QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO *EX OFFICIO*. VÍCIO NA LEGITIMIDADE PASSIVA DO RESPONSÁVEL. ELEMENTO ESSENCIAL DO ATO DE LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. EXCLUSÃO DO RESPONSÁVEL.

As questões de ordem pública não estão sujeitas à preclusão temporal, podendo ser conhecidas a qualquer tempo, inclusive de ofício, pelos julgadores.

O responsável não exercia qualquer cargo de gestão durante o período da autuação, razão pela qual não pode ser considerado responsável apenas por ser gestor da empresa à época da autuação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa de lançamento de ofício exige prova inequívoca que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64 em relação ao tributo que deixou de ser recolhido ou declarado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos deu-se provimento ao recurso voluntário para excluir o sócio Antonio Gomes de Melo do pólo passivo da autuação. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro apenas quanto ao reconhecimento da preclusão pelos demais conselheiros.

Sustentou pelo recorrente o Dr. Paulo Adriano Elias Magalhães, OAB/GO 18.758.

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/03/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 22/0

3/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata o presente processo de Autos de Infração do PIS (fl.1.131) e COFINS (fls.1.145), lavrados em nome do contribuinte em epígrafe pertinente à insuficiência do recolhimento das contribuições, nos períodos de apuração de 01/2010 a 12/2011, conforme discriminado em fls.1276.

Para expor os fundamentos da autuação, socorremo-nos aqui do preciso relato constante no Acórdão de Impugnação, reproduzido abaixo:

1. A presente revisão objetivou verificar o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias por parte do contribuinte em epígrafe, em relação ao PIS e Cofins dos anos-calendário 2010 e 2011, no tocante à divergência entre os valores informados em Dacon e DCTF;
2. Por atuar no comércio atacadista de combustíveis, o contribuinte pratica fatos geradores de PIS e Cofins, resultando em obrigação principal, somente nas operações de venda de álcool hidratado para fins carburantes. Os demais combustíveis são tributados pelo sistema monofásico, apenas na refinaria;
3. Durante os anos-calendário 2010 e 2011, o contribuinte absteve-se de efetuar pagamento de IRPJ. Ao preencher a DCTF, o sujeito passivo confessou débito de IRPJ apurado pelo lucro real trimestral, apenas no 3o trimestre de 2011. Ao preencher as DIPJs, o contribuinte prestou informações em consonância com a falta de exercício da opção pelo regime de apuração, de sorte que em ambos os anos-calendário, se deve apurar o IRPJ pelo lucro real trimestral;
4. Diante da opção pelo Lucro Real, a apuração de PIS e Cofins deve seguir o regime não-cumulativo. Considerando que o contribuinte se absteve de optar pelo Recob (fl. 25), as contribuições devem ser apuradas pelo sistema *ad valorem*;
5. Através das notas fiscais de entrada e saída constante no Sped foi possível calcular o valor mensal de vendas de álcool hidratado, bem como a aquisição do mesmo produto;
6. Verificado o total mensal de venda de álcool hidratado, foi deduzido o ICMS incidente sobre a substituição tributária e aplicada a alíquota *ad valorem* de 17,25% para a Cofins e de 3,75% para o PIS. Demonstrativo dos débitos de Cofins e PIS constam às fls. 672 a 1069);
7. Obtidos os totais mensais de aquisição de álcool hidratado, foi aplicada a alíquota *ad valorem* de 3% de Cofins e de 0,65% de PIS. Demonstrativo dos créditos mensais de Cofins e PIS constam às fls. 1070 a 1126;
8. Os valores objeto do presente lançamento foram encontrados, abatendo-se o crédito do débito, conforme elencado nos demonstrativos inseridos no presente auto de infração;
9. Os sócios da pessoa jurídica ora autuada decidiram não oferecer à tributação a contribuição mensal devida. A conduta adotada de maneira reiterada durante ambos os anos-calendário exterioriza a vontade inequívoca de se esquivar do pagamento de tributo;
10. Constatada a ocorrência de fatos configuradores de crime contra a ordem tributária, foi aplicada a multa de ofício qualificada no patamar de 150%, bem

como formalizada a representação fiscal para fins penais, protocolizada sob nº 10120.730404/2014-22.

Devidamente cientificada em 11/12/2014 - fl.1.163, a interessada apresentou, em 23/12/2014 - fl. 1.171 e ss. e em 09/01/2015 - 1.226 e ss, impugnação para os Autos de Infração do PIS e COFINS, alegando em resumo que:

1. A autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus da prova. Portanto, não formou o direito do fisco de constituir o crédito tributário a que lhe era devido, omitindo-se de produzir as provas materiais a que lhe competia para cumprir seu desiderato;

2. Por isso não comprovou que houve – incidência não-cumulativa concentrada, ocasionadora de insuficiência de recolhimento das contribuições, somente de álcool hidratado para fins carburante;

3. O art. 333 do CPC (Lei nº 5.869/73) dispõe que o ônus da prova incumbe ao autor, no caso a autoridade lançadora (Receita Federal), neste sentido é pacífica e remansosa a jurisprudência do Egrégio Conselho de Recursos Fiscais;

4. Por se tratar de processo fictício onde a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus da prova material o mesmo não tem validade, por isso é nulo;

5. Se a impugnante não tem segurança jurídica e condições de identificar com precisão as alíquotas que deveriam ser aplicadas às bases de cálculo que compõem referidos somatório por imprecisão, obscuridade e incerteza, daí o cerceamento do direito de defesa;

6. O auto de infração é absolutamente nulo, haja vista que foi lavrado com preterição do direito de defesa, infringindo o artigo 59 do Dec. 70.235/72. Este vício insanável de cerceamento do direito de defesa do impugnante está consagrado na jurisprudência remansosa e pacífica no CARF quanto à exigência do conhecimento pormenorizado do sujeito passivo da descrição dos fatos ocasionadores do crédito tributário;

7. A matéria relativa à imposição da multa qualificada que é a mesma relativamente à representação criminal é totalmente improcedente;

8. O simples fato da fiscalização supostamente ter constatado divergências entre os valores apurados nos DACON e os declarados na DCTF por parte do impugnante por si só não caracteriza dolo mas declaração inexata e por tanto inexistente razão para aplicação da multa qualificada;

9. A conduta praticada pela impugnante em ter apresentado DACTF com valores divergentes dos valores apresentados na DCTF, não caracteriza sonegação fiscal mas apenas declaração inexata, ou seja não correspondem às condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

10. A Receita Federal do Brasil teve total conhecimento dos valores dos débitos de PIS/COFINS devidos declarados nos DACTFs, a impugnante apenas estava aguardando um momento financeiramente melhor para poder transmitir através de DCTFs retificadoras os valores exatos. Mas a fiscalização chegou antes da transmissão das mencionadas DCTFs retificadora, lavrando a autuação sem considerar a situação da mesma;

11. O caso vertente se adequa perfeitamente ao enunciado nas Súmulas 14 e 25 do CARF, porque não prospera a qualificação da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência pacífica remansosa do CARF;

12. Por todo o exposto, o impugnante requer:

12.1. A anulação do referido auto de infração pelos vícios insanáveis de confrontar o princípio do ônus da prova como também por cerceamento do direito de defesa;

12.2. A exclusão da multa agravada (exasperada) de 150% e consequentemente na representação fiscal para fins penais, haja vista que a autoridade lançadora não comprovou nenhuma fraude, dolo, simulação ou conluio nos termos do arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, por se tratar de simples falta de escrituração de movimentação de contas bancárias sem a interposição de interposta pessoa e cuja matéria em debate se adequa/subsumi perfeitamente à jurisprudência do CARF, especificamente nas Sumulas nº 14 e 25 do CARF conforme inteiro teor dos acórdãos anexados.

Consta ainda às fl. 1.189 e ss. e 1.207 e ss., petição impugnatória apresentada pelo sr. Antônio Gomes de Melo, sócio-administrador, apontado como responsável solidário pelo crédito tributário, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, com os mesmos argumentos e ponderações das impugnações apresentadas pela pessoa jurídica.

Decidiu a D. Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro, em acórdão de fls. 1275/1282, pela procedência em parte a impugnação apresentada, mantendo as importâncias lançadas mas considerando incabível o agravamento da multa aplicada, devendo ser reduzido seu percentual para 75% (setenta e cinco por cento). Os fundamentos da decisão se encontram claros na ementa reproduzida abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade se o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e contém todos os requisitos indispensáveis à sua validade, conforme disposto no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/72; nem aventar cerceamento do direito de defesa quando não se vislumbra que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Para aplicação da multa qualificada é necessária a comprovação da atitude dolosa do contribuinte. A apresentação do DACTON e a DCTF com os valores zerados, mas com a indicação de que a empresa se encontrava em atividade e com a realização de alguns recolhimentos dos tributos, indicam inconsistências

nas informações, que são insuficientes para a comprovação da intenção dolosa de sonegação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se como não impugnada a contribuição lançada, quando não contestada expressamente pelo contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte

Frise-se, sobretudo, que quanto ao mérito da autuação, os interessados não questionam efetivamente os valores apurados pela autoridade administrativa fiscalizadora, formulando questões a respeito de ônus da prova e cerceamento ao direito de defesa.

Em razão do crédito parcialmente derrubado, o processo foi remetido ao CARF por força do Recurso de Ofício, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Além disso, os Impugnantes interuseram Recurso Voluntário contra a parte da impugnação julgada improcedente, alegando, em síntese, que: a) o segundo Recorrente (Antônio Gomes de Melo) não pode ser responsável solidário por não possuir poderes de gerência ou administração durante o período dos fatos geradores (documentos de fls. 1352/1378); b) o mero inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente para que se impute responsabilidade a um sócio; c) é necessária a demonstração de dolo do gestor/administrador para a atribuição de responsabilidade tributária com fulcro no art. 135 do CTN; d) cerceamento de defesa por omissão da DRJ na análise dos argumentos da impugnação; e) erro da autoridade na aplicação das alíquotas na aplicação dos créditos e débitos de PIS e COFINS; f) não dedução dos créditos básicos de PIS/COFINS não cumulativo referentes às despesas de frete, energia elétrica, depreciação etc.

Ao final, pede: a) a exclusão da responsabilidade tributária do Sr. Antônio Gomes de Melo; b) improcedência total da autuação.

Quanto ao Recurso de Ofício, o ponto a ser reexaminado diz respeito à minoração da multa aplicada, afastando a sua qualificação em razão da ausência de comprovação do dolo do contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade do Decreto 70.235/1972, razão pela qual deve ser conhecido.

**I) Da exclusão da responsabilização tributária do sócio com fulcro no art.135, III do Código Tributário Nacional.**

No momento da lavratura do Auto de Infração, o Sr. Antônio Gomes de Melo foi indicado pela autoridade fiscalizadora como responsável solidário, sob a seguinte motivação (fl. 1133):

Conforme descrição dos fatos expostos no Termo de Verificação Fiscal anexo, a empresa apresentou divergência entre as informações prestadas nos Dacons dos anos-calendário 2010 e 2011 e aquelas prestadas em DCTF, posto que nada informou sobre débitos de PIS e da Cofins nas DCTFs.

*Como a pessoa aqui qualificada era, à época dos fatos geradores e da transmissão das declarações, sócio-administrador da empresa, o mesmo, omissiva ou comissivamente, tentou impedir dolosamente o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, das características materiais dos fatos geradores do PIS e da Cofins devidos pela empresa, na sistemática não-cumulativa, de forma a não recolher a totalidade destes tributos, ficando caracterizada, assim, a sonegação definida no art. 71 da Lei nº 4.502/64, especificamente na modalidade do seu inciso I.*

Como a conduta do sócio-administrador foi contrária à lei (art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90; art. 56 da Lei nº 8.981/95; art. 71 da Lei nº 4.502/64), resta caracterizada sua responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos nos autos de infração do PIS e da Cofins, os quais foram formalizados no processo administrativo em epígrafe, conforme art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN).

Entretanto, deve-se enfrentar primeiro a possibilidade de análise dessa questão diante da omissão da impugnação em aviá-la oportunamente. Trata-se de uma questão prejudicial ao mérito dessa responsabilidade tributária, a vista do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 e alterações, a saber:

*Art. 17 – Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Artigo com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997, DOU de 11/12/1997, em vigor desde a publicação).*

Nos termos do § 6.º do art. 9.º da Portaria MPS/GM nº 520/2004 c/c art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, a abrangência da lide é determinada pelas alegações constantes na impugnação, não devendo ser consideradas no recurso as matérias que não tenham sido aventadas na peça de defesa.

Dita referência, consuma o conceito de preclusão no âmbito do direito processual. A mestra Ada Pellegrini Grinover leciona que “a preclusão “não apenas proporciona uma mais rápida solução do litígio, mas bem ainda a tutelar a boa-fé no processo, impedindo o emprego de expedientes que configurem a litigância de má-fé”.

Tal expediente, todavia, não é absoluto. Há casos em que as questões estão além da disponibilidade das partes, gozando de um status de *questão de ordem pública*, sujeitando-se a um regime processual distinto.

Nestes casos, entendo que não se aplica a preclusão, podendo a decisão ser revista a qualquer tempo ou grau de jurisdição, ou mesmo apreciado novo argumento,

independente em que momento a matéria tenha sido argüida. Encontram-se dentre matérias que não são alcançadas pela preclusão: condições da ação, pressupostos processuais, nulidades absolutas, erros materiais e prescrição.

Entre as condições da ação, temos a necessária observância da *legitimidade das partes* para ocuparem um dos pólos da relação processual. *Mutatis mutandis*, a legitimidade do responsável para ocupar esse posto é uma das condições da "ação" no âmbito administrativo, razão pela qual não se sujeita à preclusão.

A formação do crédito tributário passa por diversas fases, dentre elas podemos identificar primeiramente a competência do agente público responsável pela realização do procedimento fiscal e a identificação do sujeito passivo responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, afetando não apenas o interesse das partes, mas prejudicando a constituição do crédito em si.

Sendo indevida a indicação do sujeito passivo, o prejuízo transcende o interesse particular do recorrente, alcançando a validade do próprio ato, razão pela qual entendo ser da competência desde colegiado a apreciação da matéria suscitada no presente caso, independente do momento em que a mesma ocorreu.

Nesse sentido, há precedentes já julgados no âmbito do CARF, *exempli gratia*, o Acórdão 2401-003.554, julgado em 17/07/2014:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 12/02/2010

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA ARTIGO 32, III DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 283, II, "b" DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA ARGUMENTAÇÃO TRAZIDA APENAS NA ESFERA RECURSAL QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO

Nos termos do § 6.º do art. 9.º da Portaria MPS/GM n.º 520/2004 c/c art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, a abrangência da lide é determinada pelas alegações constantes na impugnação, não devendo ser consideradas no recurso as matérias que não tenham sido aventadas na peça de defesa.

Contudo a preclusão só incidirá sobre as questões cuja ausência de argüição na época oportuna, refira-se a assunto de disponibilidades das partes, ou seja, não afeta questões de ordem pública. Neste casos, entendo que não se aplica a preclusão, podendo a decisão ser revista a qualquer tempo ou grau de jurisdição, ou mesmo apreciado novo argumento, independente em que momento a matéria tenha sido argüida.

A indicação da sujeição passiva é requisito básico de constituição do lançamento, razão pela qual enquadra-se no conceito de questão de ordem pública.

ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA REQUISITO BÁSICO DE FORMAÇÃO DO ATO. OFENSA AO ART. 142 DO CTN. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

O erro na eleição do sujeito passivo, enseja afronta à própria substância do lançamento, de modo que resta violado o art. 142 do CTN.

(...)

Recurso vountário provido.

Verifica-se que a discussão da responsabilização do sócio não se sujeita à preclusão, pelo que se passa ao exame do mérito desta questão.

*Data maxima venia*, andou distante da boa prática tributária a autoridade fiscalizadora, ao atribuir responsabilidade solidária com base no art.135, III do CTN. Vejamos a dicção do texto 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;

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

Ora, é *literal* que o referido artigo trata de responsabilidade pessoal de gestores e administradores por atos - com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto - que tenham como resultado o nascimento de obrigação tributária.

Em primeiro lugar, a solução jurídica apresentada pela regra do art.135 do CTN é a responsabilidade pessoal, e não solidária, como aplicou a autoridade fiscal.

Parece-nos que a opção da autoridade fiscal de aplicar a responsabilidade solidária pelo pagamento dos tributos devidos se deu com base em prática consolidada na dicção da ementa do conhecido RE 85.764/RJ, que assim dispôs:

*Execução fiscal. Alegação de sonegação de ICM. Execução contra sócio que exerceu a gerência da sociedade parte do exercício em que se alega ter havido a sonegação.*

*Sócio nessas condições é sujeito passivo da obrigação tributaria, na qualidade de responsável por substituição (art. 135, III, combinado com o art. 121, parágrafo único, II, ambos do código tributário nacional).*

Não é, pois, parte legítima para apresentar embargos de terceiro a penhora de bem de sua propriedade feita em decorrência do executivo fiscal em que figura como litisconsorte passivo.

Recurso extraordinário não conhecido. (Supremo Tribunal Federal, RE 85.764/RJ, 2 T, rel. Min. Moreira Alves, unânime. Julgado em 19-8-1977)

Todavia, em que pese à aparente clareza da decisão, compulsando a íntegra do acórdão (pg.2), se verifica que a imputação da responsabilidade se deu em razão "*da cessação das atividades da empresa que o embargante geriu*", isto é, por conta da *dissolução*

*irregular da empresa* - esta sim causa acatada na jurisprudência (a exemplo da súmula 435 do STJ) como fundamento da responsabilização do sócio.

Desta opinião não discrepa a melhor doutrina, ao afirmar:

Consideramos essa decisão [RE 85.764/RJ] um marco importante não por seu equívoco (confundir dissolução irregular com sonegação), por firmar uma hipótese de ocorrência fático-jurídica que permite a aplicação, nos termos como preceituado pelo princípio da legalidade. Assim, considerando que o art.135 do CTN determina a sua aplicação sobre "obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração da lei" e que a sonegação é um ato praticado com infração da lei que gera obrigação tributária, podemos inferir, junto com o Supremo Tribunal Federal que, diante da caracterização de um fato como sonegação, o fisco poderá, à luz do indigitado dispositivo legal, responsabilizar *somente* a pessoa física que lhe deu causa. (BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros - CNT, arts.134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. P.143)

Em segundo lugar, não há qualquer indicação ou evidência que os atos do gestor/administrador sejam responsáveis pelo nascimento do tributo - pelo contrário, a própria autoridade fiscal reconhece que a atuação do "responsável" foi apenas no sentido de *"impedir dolosamente o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, das características materiais dos fatos geradores do PIS e da Cofins devidos pela empresa"*.

Desse modo, a materialidade fática foge ao escopo do art.135 do CTN, evidenciando a arbitrariedade de sua aplicação ao caso em tela.

Em terceiro lugar, é mister ressaltar que os Recorrentes juntaram ao processo os aditivos ao contrato social da empresa relativos ao período da autuação, onde se constata cabalmente que o responsável apontado não ocupava cargo de gestão ou administração na empresa (fls.1352/1378).

Ora, tal informação fulmina o ponto de partida de todo o raciocínio construído pelo fiscal (*"Como a pessoa aqui qualificada era, à época dos fatos geradores e da transmissão das declarações, sócio-administrador da empresa..."*), afastando definitivamente qualquer presunção de que o segundo Recorrente tenha agido de modo a se qualificar como responsável tributário nos moldes do art.135 do CTN.

Em quarto lugar, não há nos autos qualquer prova da conduta do segundo Recorrente no sentido de ocultar os fatos geradores - mas apenas uma presunção estabelecida pelo Fiscal, com base na assunção (já derrubada nos parágrafos anteriores) de que ele seria sócio-administrador à época das ocorrências tributáveis.

Coexistem, portanto, três condições por si só suficientes para afastar a responsabilidade imputada, quais sejam: i) vício na motivação do ato administrativo, haja vista que dá ao art.135 do CTN interpretação absolutamente descolada do seu conteúdo literal, de forma claramente arbitrária; ii) a demonstração de que o segundo Recorrente não ocupava qualquer cargo de gestão ou administração durante o período dos fatos geradores; e iii) ausência de provas nos autos de que o segundo Recorrente tenha sido responsável pelos atos que deram causa ao nascimento da obrigação tributária ao agir com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

*Diante disso, entendo por bem excluir a responsabilidade tributária do Sr. Antônio Gomes de Melo.*

## II) Da nulidade por cerceamento de defesa

Postula o interessado pela nulidade do lançamento, alegando que a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus da prova material. Entende que não tem segurança jurídica e condições de identificar com precisão as alíquotas que deveriam ser aplicadas às bases de cálculo pois o referido lançamento possui imprecisão, obscuridade e incerteza, caracterizando daí o cerceamento do direito de defesa.

Tal ponto foi competentemente abordado pela DRJ/Rio de Janeiro, pelo que reproduzo as razões lá delineadas:

Não tem razão a pessoa jurídica. Primeiramente, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, em seu artigo 59 dispõe sobre os casos de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Vê-se que o caso dos autos não se enquadra em nenhum dos itens do artigo acima transcrito. Não há a incompetência de que tratam os itens I e II, e não ocorre a hipótese de preterição do direito de defesa. Além disso, as autuações foram procedidas de acordo com as formalidades legais exigidas, com ênfase no cumprimento especialmente do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações posteriores, diploma legal norteador do Processo Administrativo Fiscal. Destaque-se que a descrição dos fatos e a legislação pertinente estão descritos detalhadamente nas folhas de continuação dos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal.

Verifica-se também que os Autos de Infração foram lavrados com licitude, dentro da normalidade e regularidade dos procedimentos fiscais, não havendo abusos ou coação de qualquer natureza das investigações realizadas pela fiscalização. Quanto às provas dos trabalhos realizados e das irregularidades constatadas, elas estão presentes nos autos. Aliás, tais peças foram fornecidas pela própria contribuinte.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatou infrações fiscais e, na sequência, de acordo com o CTN (art. 142 e parágrafo único), efetuou o lançamento de ofício dos tributos devidos, de acordo com a legislação fiscal vigente.

Quanto à alegação de que a autoridade lançadora não carreu aos autos elementos com força probante para fundamentar o lançamento, podemos nos reportar ao Termo de Verificação de Fiscal (fl.1.128) (...)

Cite-se ainda que nos Autos de Infração constam os Demonstrativos de Apuração do PIS não-cumulativo – fl.1.138/1.140 e de Apuração da Cofins não-cumulativa-fls. 1.150/1.152, de onde foram os valores mensais da contribuição objeto do lançamento.

Com efeito, encontra-se perfeitamente fundamentada a autuação que teve por base as Notas Fiscais de aquisição e venda do álcool hidratado extraídas no Sistema Público de Escrituração Digital, conforme devidamente consignado nos autos.

Não procede, pois, a alegação de cerceamento de defesa.

**III) Dos erros na aplicação de alíquotas de PIS/COFINS Não Cumulativo na apuração de créditos e débitos, e na apuração do crédito básico das contribuições. Matéria não impugnada.**

Quanto ao mérito da autuação, a interessada não questionou efetivamente os valores apurados pela autoridade administrativa fiscalizadora no âmbito de sua impugnação, limitando-se a formular questões a respeito de ônus da prova e cerceamento ao direito de defesa.

Em outras palavras, podemos concluir que o contribuinte não questiona os valores apurados de PIS e COFINS lançados de ofício nos presentes Autos de Infração, a vista do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 e alterações, a saber:

*Art. 17 – Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Artigo com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997, DOU de 11/12/1997, em vigor desde a publicação).*

O silêncio do impugnante acerca destes períodos deve ser interpretado como reconhecimento da procedência do lançamento respectivo, pois ao contribuinte cabe o ônus da impugnação específica dos fatos, sob pena de ser considerada não impugnada a matéria não expressamente contestada, vide a legislação supra transcrita.

Com exceção das questões de ordem pública, já mencionadas no tópico I, os limites objetivos da lide administrativa são delimitados pela impugnação ao auto de infração, através do levantamento de questionamentos específicos.

No âmbito recursal, vale a regra do "*tantum devolutum quantum appellatum*" - é dizer, a matéria devolvida ao CARF para análise é aquela constante no Recurso Voluntário ou de Ofício, que, por uma questão de lógica, deve ter sido tratada no âmbito do acórdão da DRJ. Em não sendo carreada a questão por via de impugnação, resta ao julgador de piso declarar a sua não-impugnação, aplicando-lhe os efeitos do art.17 do Decreto 70.235/72, inviabilizando a sua discussão na esfera recursal.

É o caso.

Diante disso, julgo improcedente o pleito referente à correção de erros na aplicação de alíquotas de PIS/COFINS Não Cumulativo na apuração de créditos e débitos, e na apuração do crédito básico dessas contribuições.

**IV) Da multa qualificada**

Em razão do crédito parcialmente derrubado, o processo foi remetido ao CARF por força do Recurso de Ofício, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

O crédito afastado refere-se à da multa capitulada no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Sobre esse ponto, irretocáveis as conclusões da DRJ/Rio de Janeiro, abaixo reproduzidas:

O art. 44 da Lei nº 9.430/1996( com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) assim dispõe sobre a aplicação das multas nos lançamentos de ofício:

“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 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.”

Por sua vez, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 possuem as seguintes redações:

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

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

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

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

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

Para ficar caracterizada a sonegação há necessidade da comprovação do dolo, conforme caput do citado art. 73. Ao caso, o interessado apresentou o DACON e a DCTF nos períodos fiscalizados, sem valor de COFINS e PIS a pagar.

Em verdade, entendo que o contribuinte, ao apresentar seu Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, e a DCTF, mesmo essa declaração com os valores zerados das contribuições ao PIS e COFINS, não impediu ou retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Pelo contrário, cumpriu suas obrigações acessórias perante à repartição fazendária e ficou sujeito à auditoria fiscal, gerando o presente lançamento de ofício, com apuração das contribuições mediante procedimento fiscal que extraiu os valores de PIS a recolher e COFINS a recolher das Notas Fiscais

extraídas do SPED, como, aliás, resta consignado no Termo de Verificação Fiscal dos Autos de Infração em tela.

Registre-se que não consta nos autos que a contribuinte tenha adotado qualquer outra ação ou procedimento para ocultar ou retardar o conhecimento da repartição fazendária das importâncias pertinentes à apuração das contribuições ao PIS e a COFINS.

Com efeito, nos parece que a questão revela-se mais uma inconsistência de informações, e erro na aplicação da legislação tributária do que a intenção dolosa de sonegar.

Ao apresentar suas declarações, há um claro indício do auferimento de receitas e de que a contribuinte se encontrava em plena atividade empresarial. Se havia inconsistências, nada impedia a administração tributária de proceder as devidas investigações, o que, repita-se, ocorreu no caso sob exame, cuja impugnação é objeto do presente contencioso administrativo.

Por essa razão, entendo não ser possível, somente pelos fatos descritos, sem que haja nenhuma prova nesse sentido, concluir pela ocorrência de dolo, simulação ou fraude (definidos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64), razão pela qual não se pode manter o agravamento da multa aplicada, devendo ser reduzido seu percentual para setenta e cinco por cento.

No termos do voto acima reproduzido, mantenho a redução da multa para 75% (setenta e cinco por cento), pela ausência de comprovação do dolo, essencial à aplicação da multa qualificada.

#### **V) Conclusão**

Diante do exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para determinar a exclusão do Sr. Antônio Gomes de Melo do pólo passivo da relação tributária, e nego provimento ao Recurso de Ofício, mantendo a multa simples de 75%.

É como voto.

Relator      Carlos      Augusto      Daniel      Neto      -      Relator