



# MINISTÉRIO DA FAZENDA

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                                          |
|--------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10134.722220/2020-88</b>                                              |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3102-004.318 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA                     |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 21 de julho de 2026                                                      |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO                                                   |
| <b>RECORRENTES</b> | CNP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA.<br>FAZENDA NACIONAL |

## Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/03/2017

RECURSO DE OFÍCIO. FALTA DE PROVAS DO INTERESSE COMUM NA PRÁTICA DO FATO GERADOR PELOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. DECISÃO RECORRIDA CONFIRMADA.

Consabido que para a responsabilização com fundamento no art. 124, I, do CTN, é imprescindível a comprovação do interesse comum na situação que constitua o fato gerador, não sendo suficiente a mera existência de vínculo societário ou de interesse econômico entre as partes.

A falta de provas capazes de demonstrar o interesse comum na situação que constitua o fato gerador entre os sujeitos passivos responsáveis fragiliza o lançamento tributário. Recurso de Ofício Negado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN.

Comprovado que os contribuintes exerciam a condição de sócios-gerentes da empresa autuada durante o período de apuração objeto da autuação, responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente da omissão de débitos declarados em DCTF e do não recolhimento dos tributos correspondentes, nos termos dos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. OBSERVÂNCIA REGIMENTAL DO TEMA Nº 863 DO STF. REDUÇÃO AO PATAMAR DE 100%. FALTA DE REINCIDÊNCIA.

A multa de ofício aplicada contra o contribuinte em razão da falta do pagamento ou pagamento a menor da contribuição ao PIS/COFINS, e, no caso do seu agravamento por ocorrência de uma das hipóteses previstas no arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, precede a observância dos critérios fixados pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 736.090, imposto aos Conselheiros deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nos

termos da alínea “b” do inciso II do parágrafo único do art. 98 do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 1.634/2023).

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DO TEMA 487 DO STF.

A emissão de notas fiscais com destaque do imposto sem que os valores devidos tenham sido recolhidos ou declarados se constitui em ato doloso, não abrangido pelo Tema 487 do STF.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%, mantida a qualificação; e ii) por voto de qualidade, para manter a autuação quanto a multa isolada. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa e Sabrina Coutinho Barbosa que entendiam pelo cancelamento da multa por aplicação do princípio da Consunção. Designado o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel para redigir o voto vencedor. O conselheiro Wilson Antônio de Souza Corrêa acompanhou a relatora quanto a manutenção das responsabilidades pelas conclusões.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel** – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Wilson Antônio de Souza Correa, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, adoto o Relatório do Acórdão Recorrido:

O estabelecimento acima identificado - CNP Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos LTDA. (doravante denominado CNP) - foi autuado (fls. 02/28) por ter deixado de escriturar os débitos de IPI lançados em suas notas fiscais de saída, em desrespeito à legislação do imposto, totalizando um crédito tributário de R\$ 6.570.501,37 à data da autuação, incluídos neste valor imposto, juros de mora e multa proporcional de 150%.

Também houve autuação, fls. 29/53, pelo fato de o Sujeito Passivo ter apresentado escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e do Imposto sobre Produtos Industrializados (EFD-ICMS/IPI) com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando aplicação de multa no valor de R\$ 120.393,00, conforme art. 16 da Lei nº 9.779/99, art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013.

Os fatos que ensejaram as autuações estão descritos no Termo de Verificação Fiscal – TVF - de fls. 64/95 e seguem resumidos.

Segundo a fiscalização, o procedimento visou apurar os débitos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - não declarados pela empresa Plasticase Indústria de Embalagens S.A, CNPJ 00.465.907/0001-26, doravante denominada Plasticase, incorporada pela empresa CNP (fiscalizada) em 28/09/2018, em suas operações comerciais no período compreendido entre 01/2016 a 03/2017. Nesse período foi verificado que a empresa efetuou diversas operações comerciais de compra de insumos e de venda de produtos tributados da cadeia ligada ao PET - Polietileno Tereftalato. Que após apuração do IPI pelo princípio da não cumulatividade e levando em conta a reconstituição do Livro Registro de Apuração do IPI – LRAIPI – foi verificado que a empresa vendeu produtos de fabricação própria destacando o IPI nas notas fiscais eletrônicas emitidas com CFOP – 5101 – Venda de produção do estabelecimento – sem declarar o imposto à Receita Federal em sua contabilidade fiscal.

De acordo com o TVF, a empresa Plasticase, no período fiscalizado, realizou transações comerciais somente com empresas do mesmo grupo econômico do setor de produtos de plásticos PET.

Que a fiscalizada comprou basicamente da empresa Deckel Indústria de Plásticos Técnicos LTDA., CNPJ 03.735.194/0001-61, doravante denominada Deckel, o produto pré-forma, cuja alíquota do IPI é 0%, e resina PET com alíquota de 5%. Que conforme Anexo I, de 09/2016 a 03/2017, a empresa Plasticase vendeu garrafas pet incolor de 150 ml para a empresa Deckel por meio da CFOP 5101 – Venda de produção do estabelecimento - emitindo notas fiscais eletrônicas com destaque do IPI e sem declarar a Receita Federal, ou seja, não apurou o IPI devido e não informou nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTFs – tendo também omitido o débito de IPI nas EFD-IPI/ICMS do período. Que, tanto a fiscalizada, como a empresa Deckel, são empresas que possuem como sócios, as pessoas físicas, Renato Luiz Caruso, CPF 073.554.228-71, e Joacir Lopes Borges, CPF 063.371.798-38.

Tendo em vista a irregularidade constatada, foi lavrado o auto de infração para constituição dos débitos de IPI e multa correspondente a 150%.

A fiscalização destaca, ainda, que a empresa sucessora CNP, ao ser intimada a esclarecer as omissões em relação ao IPI da sucedida Plasticase, preferiu não se pronunciar sobre o assunto e também não apresentou nova escrituração fiscal

com as devidas correções. Em virtude de tal omissão, foi aplicada a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória, no montante de 5% sobre os débitos omitidos.

O autor do procedimento fiscal discorre sobre a responsabilidade dos sucessores prevista no art. 132 da Lei nº 5.172/1966 (CTN), bem como no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, para justificar a inclusão da empresa CNP (autuada) no polo passivo da obrigação tributária.

Em relação à responsabilidade de terceiros o TVF retrata o seguinte:

A empresa ao realizar as operações de venda de produtos com incidência de IPI por meio de notas fiscais de emissão própria e não declarar à Receita Federal nas declarações pertinentes os valores devidos do tributo, em especial, na DCTF, que representa confissão de dívida conforme já abordado, e nem realizar o recolhimento do IPI devido, de forma sistemática e mensal, pelo menos nos meses 09/2016 a 03/2017, ela infringiu o art. 64 da Lei nº 4.502/64 e o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2010.

Somando-se a esse fato, na oportunidade para prestar os devidos esclarecimentos sobre tais omissões ao ser intimada, a empresa sucessora preferiu não se manifestar, confirmando que as omissões e o não recolhimento do tributo não ocorreu por mero erro, mas por intenção da empresa em suprimir ou reduzir o tributo devido. Lembrando que um dos administradores da sucedida, Renato Luiz Caruso, na época das referidas omissões citadas neste TVF, é atualmente o mesmo sócio-administrador da sucessora. (...)

Durante o período considerado na presente ação fiscal em que ocorreram as omissões em relação a apuração e pagamento do IPI – 09/2016 a 03/2017 – a empresa sucedida era administrada pelo sócio administrador Renato Luiz Caruso, CPF 073.554.228-71, e por Rubens Caruso Júnior, CPF 039.947.178-25, e, portanto, estes passam a ser pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários não declarados e não pagos, segundo art. 135, inciso III do CTN, por ter infringido a legislação tributária do IPI e porque detinham o poder de administrarem e zelar pela observância das leis tributárias.

O sócio-administrador Renato Luiz Caruso era na época também administrador da empresa incorporadora CNP, conforme Contrato Social da empresa. (...)

As empresas STT e SWP são Holdings administradas pelos sócios Renato Luiz Caruso, Joacir Lopes Borges e Renato Bechelli e de fato, em função das participações ou quotas em cada empresa mencionada, são as controladoras de pelo menos 3 empresas do mesmo grupo econômico do

ramo de fabricação de produtos de PET e que possuem administradores em comum.

Pelos fatos expostos acima há uma interligação clara entre as empresas do mesmo grupo econômico e seus sócios e administradores com interesses econômicos participando do mesmo ramo de atuação, a cadeia de fabricação de produtos plásticos de PET, e com poderes de gestão em relação a cada uma delas, além da sucedida Plasticase ter realizado operações comerciais no período fiscalizado com somente empresas cujos donos são os mesmos, o que podemos concluir que as empresas controladoras de fato e seus administradores possuem interesse comum na ocorrência ou na omissão do fato gerador da obrigação tributária.

No caso em análise, as empresas controladoras de fato são as empresas STT Participações Ltda e a SWP participações Ltda administradas pelos seus sócios administradores, Joacir Lopes Borges e Renato Luiz Caruso que administravam e administram a empresa CNP incorporadora, sendo que Renato Luiz Caruso e Rubens Caruso Júnior administraram a empresa extinta Plasticase no período em que ocorreram os fatos geradores sonegados e tinham poderes de gestão para zelarem pelo cumprimento da legislação tributária. Essas, evidentemente, são as empresas (PJ) e administradores (PF) diretamente beneficiados pelo não pagamento dos tributos omitidos do FISCO e apurados na presente ação fiscal e não recolhidos.

Temos então que as três empresas (CNP, Plasticase e DECKEL), podendo haver outras, atuam no mesmo ramo de atividades, o ramo da cadeia PET, possuem os mesmos sócios, sob o mesmo vínculo gerencial, tanto pessoa física como jurídica, e tem como controladoras de fato as empresas STT e SWP Participações que são Holdings administradas também pelos mesmos sócios administradores, sendo então tais empresas responsáveis solidárias em relação a obrigação tributária verificada na presente ação fiscal, fazendo parte de um mesmo grupo econômico

Assim, foram autuados como responsáveis solidários por excesso de poderes, infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto, Renato Luiz Caruso, CPF 073.554.228-71, e Rubens Caruso Júnior, CPF 039.947.178-25, ambos com capitulação no art. 135, III, do CTN, e como responsáveis solidárias de fato, as empresas STT Participações LTDA. e SWP Participações LTDA., com base no art. 124, I do CTN.

Foi aplicada a multa qualificada de 150% tendo em vista a constatação de prática de sonegação, tipificada no art. 71 da Lei 4.502, de 1964. Por fim, foi formalizada a Representação Fiscais para Fins Penais, pois, em tese, os fatos apurados configuraram crime contra a ordem tributária, definido nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Os Sujeitos Passivos foram notificados da autuação em 9/11/2020 (CNP - termo de ciência por abertura de mensagem, fl. 536), 7/11/2020 – sábado (Rubens –

responsável – AR fl. 539), 9/11/2020 (Renato – responsável – AR fl. 549) e 10/11/2020 (SWP e STT – responsáveis – ARs fl. 544/545).

Foi apresentada Impugnação conjunta em 8/12/2020 (fls. 552/575), subscrita por procurador habilitado nos autos, em que se alega, em síntese, o que segue.

Primeiramente, retrata que deve ser afastada a responsabilidade solidária de STT Participações e SWP Participações feita com base no artigo 124, inciso I, do CTN, pois não há elementos caracterizadores de interesse comum na situação que constituiria fato gerador das supostas obrigações tributárias. Que, conforme entendimento sedimentado do STJ, o fato de as empresas pertencerem a um mesmo grupo de pessoas físicas, isoladamente considerado, não é suficiente para resultar na solidariedade de todas as empresas quanto ao pagamento de tributo devido por uma delas.

Que nas datas dos fatos geradores (setembro de 2016 a março de 2017), o capital social da Plasticase era dividido entre os acionistas SWP Participações e o outro sócio não incluído no polo passivo. Que a administração da Plasticase competia aos Srs. Rubens e Renato, inexistindo qualquer ingerência da SWP Participações, pois a relação entre essas sociedades era de mera investidora e investida. Continua argumentando pela impossibilidade de se responsabilizar solidariamente a STT Participações pelos débitos de IPI lançados na autuação. Argui que essa empresa é quotista minoritária da CNP e que não detinha nenhuma quota da Plasticase na época dos fatos geradores autuados.

Que a autuação fiscal se agarra aos laços societários das empresas para defender a suposta existência do interesse comum entre elas a justificar a responsabilização solidária, porém não trouxe um único elemento que demonstrasse que as empresas SWP Participações e STT Participações teriam (I) concorrido para a prática do fato gerador do IPI cobrado na autuação e (II) praticado qualquer ato de ingerência sobre a Plasticase. Que a tese da Fiscalização é simplória: por pertencerem a um mesmo grupo econômico, existiria interesse comum entre as empresas, pois a economia tributária obtida com o não pagamento do IPI beneficiaria sócios em comum – porém a jurisprudência é mansa no sentido de que o interesse econômico não constitui o interesse comum mencionado no artigo 124, inciso I, do CTN.

Que o artigo 135, inciso III, do CTN, prevê que somente se atribuirá a responsabilidade solidária aos administradores que comprovadamente tiverem praticado atos com excesso de poderes ou em violação à lei ou contrato social. Que o art. 135 do CTN não admite presunção, sendo necessário que a Fiscalização demonstre e comprove a existência de nexo causal entre as condutas dos Srs. Rubens e Renato na prática da infração supostamente identificada. Que, como a Fiscalização não fez prova de nenhum ato praticado por Rubens e Renato que compactuasse com a suposta omissão de rendimentos, há que ser cancelada a responsabilização solidária feita com azo nesse artigo. Que a tese da Fiscalização é rechaçada pela jurisprudência dos tribunais, que é pacífica no sentido de que o

inadimplemento de obrigação tributária não caracteriza infração à lei apta a justificar a responsabilização solidária.

Alega que todos os argumentos suscitados pela Fiscalização para justificar a qualificação da multa de ofício são ilações contraditórias e vazias em conteúdo. Que ao falar em sonegação, a autuação argumenta que a Plasticase teria agido com dolo ao não declarar no SPED Fiscal e DCTF os débitos de IPI destacados nas notas fiscais de venda, porém ignora o fato de que, fosse o interesse da Plasticase sonegar o imposto, não teria ela destacado IPI nas notas fiscais eletrônicas que emitiu. Que não se pode confundir um erro contábil com sonegação, não havendo qualquer elemento doloso na autuação que justifique a conclusão pela qualificação da multa. Que, de acordo com a jurisprudência do CARF (Súmulas 14 e 25), a qualificação da multa somente é admitida mediante comprovação clara e congruente do intuito de fraude. Além disso, a multa qualificada de 150% aplicada contra os Impugnantes é flagrantemente desproporcional e confiscatória de seu patrimônio, devendo ser prontamente afastada.

Quanto à multa isolada pela não apresentação de EFD - ICMS/IPI, argumenta que a fiscalização lançou a referida multa, calculada no patamar de 5% do valor do IPI destacado nas notas fiscais não escrituradas no SPED Fiscal, supostamente com fulcro no artigo 57, inciso III, alínea "a", da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Ao proceder dessa forma, a autuação claudicou no lançamento, pois a multa isolada prevista para o caso é de 3%. Que o erro no lançamento é evidente e a multa isolada deve ser cancelada.

Argui que a cumulação da multa de ofício com a multa isolada acarreta punição dupla (bis in idem). Que a jurisprudência dos tribunais pátrios é uníssona quanto à impossibilidade de se cobrar cumulativamente as duas penalidades.

Argumenta, ainda, que carece de juridicidade a transposição de penalidade em matéria tributária, ou seja, ainda que a lei possa eventualmente transferir a obrigação tributária de uma pessoa a outra, a infração tributária é uma obrigação pessoal do infrator e que não pode ser transportada de uma pessoa a outra, ante a pessoalidade das multas punitivas.

Os interessados ilustram a impugnação com excertos doutrinários e jurisprudenciais, que consideram favoráveis aos argumentos apresentados.

Por fim, os Impugnantes pedem que seja julgada inteiramente procedente a impugnação, cancelando-se os autos de infração lavrados, bem como excluindo os responsáveis solidários do polo passivo.

É o Relatório.

A 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10, por meio do Acórdão nº 110-005.317, decidiu pela parcial procedência da impugnação apresentada pela parte interessada, para reduzir o percentual da multa isolada de 5% para 3% sobre o valor do IPI

devido bem como, para excluir do polo passivo da autuação os responsáveis STT Participações LTDA e SWP Participações LTDA. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/03/2017

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI.

É legítimo o lançamento de ofício do IPI, por falta de recolhimento do imposto lançado nas notas fiscais eletrônicas, deduzidos os créditos admitidos.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA. CONDUTA DOLOSA.

A prática reiterada de cobrar o IPI destacado na nota fiscal, porém não efetuar a entrega da Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, bem assim, a falta de recolhimento do respectivo saldo devedor caracteriza a conduta dolosa da recorrente de retardar o conhecimento pela Autoridade Fiscal das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador, caracterizando a sonegação e enseja a aplicação da multa qualificada de 150%.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/03/2017

SUJEIÇÃO PASSIVA.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, DO CTN.

A responsabilização solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN atinge aos que participaram da estrutura ilícita que desfigurou a obrigação tributária, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018.

O interesse comum não se confunde com o interesse econômico, razão pela qual a responsabilização com fundamento no art. 124, I, do CTN, não deve ser estendida indistintamente aos sócios da autuada.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR.

São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/03/2017

ALEGAÇÃO DE NULIDADE.

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar em nulidade do lançamento. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e

omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa.

#### ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de ilegalidade e de inconstitucionalidade.

#### CITAÇÕES E TRANSCRIÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada a decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia erga omnes, nem a posições doutrinárias acerca de determinadas matérias.

#### MATÉRIA NÃO CONTESTADA. EXIGÊNCIA DEFINITIVA.

Considera-se definitiva a matéria não contestada, nos termos do processo administrativo fiscal.

#### ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 10/03/2020

#### EFD-ICMS/IPI. MULTA.

A apresentação da Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e do Imposto sobre Produtos Industrializados (EFD ICMS/IPI) com informações inexatas, incompletas ou omitidas, enseja a aplicação de multa isolada equivalente a 3% (três por cento) sobre o valor das transações comerciais do sujeito passivo, nos termos da legislação de regência.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão foi objeto de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário.

É o breve relatório.

### VOTO VENCIDO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

#### Exame de Admissibilidade do Recurso de Ofício.

A DRJ deu parcial provimento a impugnação apresentada pelas partes interessadas, para reduzir o percentual da multa isolada de 5% para 3% e, também, para excluir a responsabilidade solidária imputada às empresas STT Participações LTDA. e SWP Participações LTDA. Por essa razão, a decisão foi devolvida a este Colegiado para Revisão de Ofício, como visto em seu dispositivo:

O Presidente desta Turma, de acordo com o caput do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, recorre de ofício desta decisão ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), porque os sujeitos passivos STT Participações LTDA. e SWP Participações LTDA. **foram exonerados do pagamento de tributos e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).**

À Portaria nº 2 do Ministério da Economia de 18/01/2023, alterou o limite de alçada para interposição de Recurso de Ofício de R\$ 2,5 milhões para R\$ 15 milhões de reais, sendo considerado para fins de conhecimento o valor exonerado pela DRJ na data de apreciação do Recurso pelo CARF, segundo disposto Súmula CARF nº 103, infratranscrita:

Súmula CARF nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No entanto, ainda que superado o valor de alçada para se ratificar, ou não, a exclusão do polo passivo da autuação os responsáveis solidários STT Participações LTDA e SWP Participações LTDA, ainda assim, a decisão recorrida não merece reparos. Isso porque, como bem colocado pelo juízo a quo, não restou demonstrado, pela autoridade fiscal, o interesse comum, a prática de qualquer ato ou a existência de nexo causal decorrente de participação comissiva ou omissiva no ilícito.

Consabido que para a responsabilização com fundamento no art. 124, I, do CTN, é imprescindível a comprovação do interesse comum na situação que constitua o fato gerador, não sendo suficiente a mera existência de vínculo societário ou de interesse econômico entre as partes.

Por essa razão, a falta de provas capazes de demonstrar o interesse comum na situação que constitua o fato gerador entre a empresa CNP INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA e as empresas STT Participações LTDA. e SWP Participações LTDA, fragiliza o lançamento tributário.

Assim, mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos:

Prosseguindo, a responsabilização do Sujeito Passivo SWP se deve ao fato de ter sido sócio de Plasticase e do Sujeito Passivo STT de fazer parte do mesmo grupo econômico, com sócios em comum. Os impugnantes retratam que não restou evidenciado no auto de infração o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, CTN).

Veja-se a capitulação utilizada para imputar a responsabilidade à STT e SWP:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

A respeito da responsabilidade solidária por interesse comum, com fundamento no art. 124, I, do CTN, foi emitido o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018, de 10 de dezembro de 2018, do qual extraímos os trechos a seguir:

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.(...)

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

17.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

17.2. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico. (...)

De todo o exposto, conclui-se:

a) a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou;

b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo;

b.2) o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;

b.3) são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular");

(ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes;

(iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo);

c.1) não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica; os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador. (...)

Analizando os fatos narrados no TVF pela autoridade tributária, entendo não haver abuso de personalidade jurídica das empresas envolvidas. Ademais, o fato da empresa SWP ser sócia da Plasticase, não atrai, por si só, na visão deste julgador, a responsabilidade por interesse comum do art. 124, I, do CTN. Em que pese o interesse econômico evidente, a prática em questão restou perpetrada pela empresa Plasticase e os sócios Sr. Renato e Sr. Rubens.

Em relação a empresa STT, em que pese possuir sócios coincidentes com da empresa Plasticase ou de deter parte de capital social da empresa CNP (sucessora de Plasticase), configurando, teoricamente, grupo econômico, não ficou

caracterizada nos autos a prática de qualquer ato ou a comprovação do nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva no delito.

Portanto, deve-se excluir os Sujeitos Passivos SWP e STT do polo passivo da obrigação tributária em razão de não enquadramento nos requisitos de responsabilidade previstos no art. 124, I, do CTN.

Trata-se de matéria devolvida ao Tribunal para julgamento, nos termos do RICARF, conheço do Recurso de Ofício e nego-lhe provimento.

### **Do recurso voluntário interposto pela recorrente.**

#### **Exame de Admissibilidade e Delimitação do Litígio.**

O Recurso Voluntário interposto pela empresa CNP – autuada, e pelos Sujeitos Passivos Responsáveis – Sr. Rubens e Sr. Renato, deve ser conhecido, porquanto presentes os requisitos necessários de admissibilidade.

Extraí-se do relatório que o litígio diz respeito à exigência do IPI incidente sobre as operações de venda de produtos, cujo tributo foi destacado nas respectivas notas fiscais, mas não declarado na DCTF nem recolhido, acrescido de multa de ofício qualificada. Cumulativamente, foi exigida multa isolada por descumprimento de obrigação acessória decorrente da prestação de informações inexatas, incompletas ou omitidas, com amparo no art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Desde a impugnação, a Recorrente limitou sua impugnação à discussão da multa aplicada e a responsabilização das sócias do devedor principal, às empresas STT Participações LTDA e SWP Participações LTDA., bem como, dos sócios administradores dela os Srs. Rubens Caruso Júnior Renato Luiz Caruso. Com isso, a matéria relativa à obrigação principal encontra-se preclusa, uma vez que não houve impugnação quanto à exigência do tributo devido.

Em relação a responsabilidade solidária e a sanção aplicada, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) julgou procedente, em parte, a impugnação, para reduzir a multa ao patamar de 3% do valor das transações comerciais realizadas pela empresa Recorrente adequando-a ao patamar fixado pela Lei nº 12.873/2013, sob os seguintes fundamentos:

(...)

Em relação à fundamentação utilizada, temos o seguinte:

Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013.

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013: (...))

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

Como se vê, o percentual previsto em Lei para a correspondente multa isolada deve ser de 3% do valor das transações comerciais e não 5% como ficou consignado no auto de infração das fls. 29 a 53. Portanto, a referida multa deve ser reduzida nos termos do anexo I do presente Voto.

A controvérsia devolvida a esta instância recursal restringe-se às multas aplicadas e à responsabilidade solidária.

#### **Da multa do ofício agravada e da multa isolada.**

Em tópicos próprios a Recorrente sustenta em sua defesa:

(i) a ilegalidade da multa de ofício qualificada, aplicada no percentual de 150%, dada a inexistência de dolo e na ausência de provas para a sua caracterização;

(ii) a desproporcionalidade da aplicação da multa agravada; e,

(iii) a impossibilidade de se cobrar cumulativamente multa de ofício e multa isolada, em observância ao Princípio da Consunção Penal.

A decisão recorrida, por sua vez está firmada, em apertada síntese, nas seguintes razões:

(i) Débito de IPI incontroverso; e,

(ii) Qualificadora de sonegação e fraude: ausência de esclarecimentos à fiscalização, não entrega das obrigações acessórias a que estava obrigado (EFD-ICMS/IPI e DCTFs) e ausência de recolhimento do crédito tributário.

Passo ao julgamento.

O tema em debate teve seu mérito julgado na sistemática da repercussão geral pelo STF no RE nº 640.452 (Tema nº 487) que, fixou a seguinte tese:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

**3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção**, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.

4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras. (grifos meus)

Observe-se que o limite admitido pelo STF é de 100% nos casos em que constatadas circunstâncias agravantes da sanção. As situações que agravam a penalidade, de acordo com o STF, são:

**Consideram-se circunstâncias agravantes, por exemplo, o dolo; a reincidência específica; o fato de a obrigação violada já ter sido objeto de solução em consulta formulada pelo infrator; o fato de o agente ter inobservado instruções de auditores sobre a obrigação violada; o fato de o contribuinte ter sido submetido a regime especial de fiscalização; o fato de o mercado ser regulado etc. Registro que algumas dessas circunstâncias agravantes são citadas no RIPI (art. 558).**

É pertinente ainda acrescentar que os legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para redução gradativa da multa, tais como: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.

É pertinente ainda acrescentar que os legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para redução gradativa da multa, tais como: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.

É de se considerar, por pertinente, que, na aplicação de sanções tributárias pela autoridade administrativa, a contribuição da doutrina de Paulo Coimbra nos leva a

considerar o uso do princípio da insignificância, como forma específica de concreção dos princípios da proporcionalidade e da equidade, para afastar sanções por descumprimento de obrigações acessórias quando não haja prejuízo ao erário e o descumprimento não seja praticado para ocultar uma infração material, desde que irrelevantes seus efeitos do ponto de vista didático ou preventivo<sup>26</sup>. (destaques meus)

A hipótese de agravamento também se alinha ao Tema nº 863 (RE nº 736.090), que trata das multas de ofício de natureza punitiva, aplicáveis nas hipóteses de sonegação, fraude ou dolo, igualmente julgado pelo STF sob a sistemática da repercussão geral, segundo o qual:

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.

Segundo os critérios definidos pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487, conclui-se:

| Infração                                                                                                                                                                                       | Natureza da penalidade                                                                                              | Limites fixados pelo STF                                                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Descumprimento de obrigação acessória (deixar de informar, declarar ou escriturar)<br>Exemplos: nota fiscal irregular; omissão declaratória; escrituração incorreta; EFD inexata ou incompleta | <b>Com repercussão fiscal</b><br>(cobrança)                                                                         | <b>Regra:</b> 60% do valor do tributo exigido ou crédito tributário vinculado;<br><b>Exceção</b> 100% do valor do tributo exigido ou crédito tributário vinculado quando existentes circunstâncias agravantes. |
| Descumprimento de obrigação acessória (deixar de informar, declarar ou escriturar)<br>Exemplos: nota fiscal irregular; omissão declaratória; escrituração incorreta; EFD inexata ou incompleta | <b>Sem repercussão fiscal</b><br>(ausente cobrança, mas há valor de operação ou prestação relacionado à penalidade) | <b>Regra:</b> 20% do valor de operação ou prestação vinculado à penalidade;<br><b>Exceção</b> 30% do valor de operação ou prestação vinculado à penalidade quando existentes circunstâncias agravantes.        |

Extraí-se do voto condutor que, na aplicação das multas por descumprimento de deveres instrumentais, devem ser observados o **PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO** e parâmetros de

proporcionalidade, tais como adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e vedação ao bis in idem. Tais parâmetros orientam o aplicador da norma tanto na observância dos limites fixados pelo STF quanto na própria exigência da sanção.

No caso concreto, a autoridade fiscal lançou contra a Recorrente auto de infração para exigência do IPI incidente sobre as operações de venda de produtos, cujo tributo foi destacado nas respectivas notas fiscais, mas não declarado na DCTF nem recolhido, acrescido de multa de ofício qualificada, pela falta do cumprimento das obrigações acessória e principal. Conjuntamente com o lançamento destinado à exigência do IPI, acrescido da multa de ofício de 150%, foi aplicada multa isolada por descumprimento de obrigação acessória decorrente da prestação de informações inexatas, incompletas ou omitidas, com amparo no art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Nesse sentido, é incontroverso que a omissão da Recorrente na prestação de informações em DCTF ocasionou a ausência de confissão dos débitos e o não recolhimento do crédito tributário. A omissão decorreu, justamente, da prestação de informações inexatas, incompletas ou omitidas no cumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita.

Percebe-se que, caso a Recorrente tivesse prestado informações exatas e completas nas obrigações acessórias (DCTF), em relação às operações realizadas (IPI destacado nas notas fiscais), não haveria a constituição do débito tributário nem a aplicação das penalidades decorrentes da falta de pagamento e da prestação de informações inexatas.

Tem-se, portanto, duas condutas sucessivas e intrinsecamente relacionadas: (i) a realização de operações com destaque de IPI nas notas fiscais; e, (ii) omissão dessas operações na DCTF.

Em razão da caracterização do intuito de dolo e da prática de sonegação, foram aplicadas as seguintes sanções: (i) multa de ofício agravada decorrente da omissão e da ausência do pagamento do tributo; e, (ii) multa isolada, aplicada em razão da prestação de informações inexatas, incompletas ou da omissão de informações nas obrigações acessórias a que estava obrigada.

Nesse contexto, verifica-se que a segunda infração constitui mero exaurimento da primeira, assim, **AMBAS AS PENALIDADES DECORREM DE UM MESMO CONTEXTO FÁTICO E DE UMA ÚNICA CADEIA CAUSAL, O QUE REFORÇA A INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO**, nos termos da orientação firmada no Tema 487.

Retomam-se, então, os fundamentos do julgamento do STF, especialmente no que se refere à necessidade de observância do princípio da consunção, bem como dos parâmetros de adequação, necessidade, justa medida e do princípio da insignificância na imposição de multas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais.

Merecem especial consideração as ponderações do Ministro Redator da tese fixada acerca do princípio da consunção e dos pressupostos que devem orientar a imposição de penalidades, nos seguintes termos:

### 5.1 Do princípio da consunção

(...) Ou seja, segundo o princípio da consunção, o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente. O concurso entre infrações pode se dar entre dois ou mais deveres instrumentais bem como entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo.

(...)

### 5.2 Do estabelecimento dos limites e da necessidade de gradação em razão da gravidade do comportamento descrito no tipo e das circunstâncias agravantes e atenuantes.

Examinada a aplicação do princípio da consunção, passo a tratar dos tetos da multa decorrente de descumprimento de dever instrumental. Visando a simplificar a explicação que farei mais à frente, peço vênica para expor esses tetos na tabela abaixo:

|                                                                                                       | Limite quantitativo                                                                                                                       | Com agravantes                                                                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Multa com tributo ou com crédito indevido vinculado.                                                  | Até 60% do valor do tributo ou do crédito indevido.                                                                                       | Até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido.                                                                                    |
| Multa sem tributo ou crédito indevido, mas com valor de operação ou prestação vinculado à penalidade. | Até 20% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo | Até 30% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo |

|  |             |             |
|--|-------------|-------------|
|  | pertinente. | pertinente. |
|--|-------------|-------------|

Insta esclarecer que, respeitados os limites previstos na tabela, cabe aos legisladores federais, distritais, estaduais e municipais prescrever o tipo relativamente a cada hipótese de descumprimento de dever instrumental, cominando a correspondente a multa proporcional à gravidade do comportamento descrito no tipo. Nesse contexto, o comportamento mais grave deve ter multa cominada maior do que aquela atinente a comportamento menos grave.

Assim, por exemplo, **a multa cominada para o atraso na entrega de nota fiscal relativa a uma operação deve ser menor do que a cominada para o caso de**

**o responsável tributário deixar de realizar retenção de tributo ou mesmo nas hipóteses de escrituração de créditos indevidos.**

Nessa toada, é certo que os limites previstos na tabela, por si sós, não autorizam o legislador a simplesmente cominar multa em montante igual a esses limites para qualquer hipótese de descumprimento de dever instrumental. Se assim fosse, ficariam prejudicadas não só a individualização da pena (na parte em que se direciona ao legislador), mas também aquela visão contemporânea atinente à relação fisco contribuinte e ao papel da legislação tributária.

Também os legisladores devem trabalhar, ponderadamente, tendo presentes a individualização da pena e a tal visão contemporânea, **as circunstâncias agravantes, as quais possibilitam o aumento gradativo da multa a até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido, ou 30% do valor da operação ou prestação (com o limite de 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente).**

Consideram-se circunstâncias agravantes, por exemplo, o dolo; a reincidência específica; o fato de a obrigação violada já ter sido objeto de solução em consulta formulada pelo infrator; o fato de o agente ter inobservado instruções de auditores sobre a obrigação violada; o fato de o contribuinte ter sido submetido a regime especial de fiscalização; o fato de o mercado ser regulado etc. **Registro que algumas dessas circunstâncias agravantes são citadas no RIPI (art. 558).**

É pertinente ainda acrescentar que os **legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para redução gradativa da multa, tais como: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.**

**a) Do teto na hipótese de existência de tributo ou de crédito indevido vinculado**

(...)

Entendo que o parâmetro máximo de 100% acima citado foi, inclusive, o previsto pela Primeira Turma da Corte no julgamento do já citado RE nº 754.554/GO-AgR, DJe de 28/11/13, Rel. Min. Celso de Mello. Recorde-se que, nesse caso, debateu-se multa decorrente de descumprimento de dever instrumental estabelecida em 25% sobre o valor da operação. Verifica-se que tal multa era aplicada, abstratamente, em diversas situações, abrangendo não só caso de simples falta de emissão de documentos fiscais exigido (sem circunstância agravante), mas também (entre outros) o caso de adulteração ou falsificação de documentos fiscais (circunstância agravante ou até qualificadora). A Turma concluiu ser inconstitucional essa multa quando ela superasse o valor do tributo vinculado. (...)

O patamar em comento de **100% do valor do tributo vinculado**, insta reiterar, depende de circunstâncias agravantes. De outro giro, por razões de justiça, é de 60% o limite quantitativo da multa em questão, valendo recordar que, nesse limite, devem ser consideradas circunstâncias atenuantes e estabelecidos critérios para redução gradativa da multa e até mesmo para seu afastamento.

Em segundo lugar, importa ter em mente que, por diversas razões, os contribuintes podem realizar creditamentos. Isso é bastante comum no caso de tributos sujeitos à não cumulatividade, como o ICMS, o IPI e o PIS/COFINS não cumulativo. Em casos como esses, o creditamento pode decorrer, v.g, da própria não cumulatividade (no caso do PIS/COFINS, vale lembrar que o legislador tem boa liberdade para tratar do assunto) ou então de um crédito presumido concedido, por liberalidade, pelo ente tributante.

Nessa toada, **havendo crédito indevido vinculado, o teto da multa decorrente do descumprimento de dever instrumental é igual ao já proposto quando tratamos do primeiro teto, mas adaptado ao presente contexto.** Sendo assim, a multa em questão não poderá ultrapassar 60% do próprio valor do crédito indevido, podendo ser majorada para até 100%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.

Vale observar que, examinando algumas legislações estaduais, constata-se que, **embora exista crédito indevido vinculado à multa decorrente de descumprimento de dever instrumental, essa é aplicada, em várias ocasiões, com base em valor de uma operação, o que pode, a depender do caso, resultar em multa superior ao valor do próprio crédito indevido, sem prejuízo do imposto devido.**

Nesse ponto, considero importante assentar que a multa tributária imposta em razão do crédito deve guardar adequação com o próprio valor do crédito, sob pena de desbordar da proporcionalidade, considerado o critério da adequação. Trago as lições de Paulo Coimbra ao tratar do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias e destacar doutrina alemã que decompõe o crivo da proporcionalidade das sanções tributárias em três comandos balizadores: (i) adequação; (ii) necessidade; e (iii) razoabilidade ou justa medida, que pode ser também designada por conformidade, proporcionalidade em sentido estrito ou pertinência<sup>29</sup>.

**b) Estabelecimento de teto na hipótese de, não havendo tributo ou crédito indevido vinculado, haver valor de operação ou prestação vinculado à penalidade**

De início, anote-se que, em variadas situações, **NÃO EXISTE NEM EFETIVO TRIBUTO NEM CRÉDITO INDEVIDO VINCULADO À MULTA DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL.**

A inexistência de efetivo tributo pode ser dar, por exemplo, em razão de benefícios fiscais, como concessão de isenção, de alíquota zero etc. Em casos assim, a multa decorrente de descumprimento de dever instrumental deve observar, nas hipóteses em que isso se mostrar possível, os tetos anteriormente propostos, tal como se o tributo existisse de modo vinculado. É essa a técnica aplicada, por exemplo, nº art. 596, § 2º, do RIPI. Esse dispositivo estabelece, v.g., que, **NO CASO DE PRODUTOS ISENTOS DE IPI, OS FABRICANTES DESSES PRODUTOS QUE NÃO EMITIREM, OU EMITIREM DE FORMA IRREGULAR, AS NOTAS FISCAIS A QUE SÃO OBRIGADOS FICAM SUJEITOS À MULTA LÁ ESTIPULADA, CALCULADA COM BASE NO VALOR DO IMPOSTO QUE, DE ACORDO COM AS REGRAS DE CLASSIFICAÇÃO E DE CÁLCULO ESTABELECIDAS NO REGULAMENTO, INCIDIRIA SOBRE O PRODUTO OU A OPERAÇÃO, SE TRIBUTADOS FOSSEM.**

Na impossibilidade de se aplicar essa técnica, cumpre ressaltar que, nas hipóteses em que não há nem efetivo tributo, nem crédito indevido vinculado à multa, pode existir valor de operação ou prestação (em sentido amplo) vinculado à penalidade. Usualmente, trata-se do valor da base de cálculo sobre o qual a tributação normalmente incidiria. **Aqui se consideram, conforme o caso, por exemplo, o valor da operação de circulação de mercadoria ou, eventualmente, o valor comercial da mercadoria,** no caso do ICMS-mercadoria; o valor da prestação de serviço, no caso do ISS; o valor do faturamento ou da receita, no caso do PIS/COFINS; o valor do rendimento, no caso do IR; o valor do lucro, real ou presumido, no caso da CSLL; e assim por diante.

(...)

**Para casos como esses, em que inexistente tributo ou crédito indevido vinculado, mas existe valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental não pode ultrapassar 20% de tal valor, podendo ser majorada para até 30%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.**

Analisando-se a tabela acima, percebe-se que a moda<sup>31</sup> é a alíquota de 30%; já a média é a alíquota de 20% do valor da operação.

Qualquer que seja o teto aplicado em cada caso concreto, isso é, 30%, na existência de circunstância agravante, ou 20% do valor da operação ou prestação já referido, proponho, ainda, que a multa não poderá ultrapassar 1% valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade, devido ou como se devido fosse, na hipótese de existir circunstância agravante, ou de 0,5% do mesmo valor, respectivamente.

Assim, por exemplo, no caso de multa relacionada com o ISS, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total das prestações sujeitas ao imposto municipal dos últimos 12 meses; **no caso de multa relacionada com o ICMS ou IPI, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total das operações e prestações**

**sujeitas a esse imposto dos últimos 12 meses;** no caso de multa relacionada com o PIS/COFINS, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total do faturamento ou da receita dos últimos 12 meses, conforme o caso.

Ressalte-se, em obiter dictum, que Christophe Waerzeggers, Cory Hillier e Irving Aw, consultores fiscais do Departamento Jurídico do FMI, inclusive sugeriram, na Nota de Legislação Fiscal de 2019, intitulada Designing interest and tax penalty regimes<sup>32</sup>, em exemplo de conjunto de normas relativas a penalidades administrativas (vide apêndice B), a possibilidade de aplicação de multa decorrente de descumprimento de dever instrumental de 1% da renda tributável total do último ano ou de \$ 1.000,00, o que for maior, em caso de declaração falsa ou enganosa, se a declaração ou omissão foi feita conscientemente ou de forma imprudente; ou de 0,5% daquela renda ou \$ 500,00 o que for maior, nos demais casos.

**Em meu modo de ver, a última referência que sugeri (de 1% ou 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade) se alinha com esse estudo quando adaptado à realidade brasileira,** em que existem diversas materialidades tributárias, com características bastante diferentes, e diversos entes tributantes.

Antes de passar para o próximo tópico, reitero que as indicações acima, por si sós, não autorizam que todas as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental possam, desde logo, ser estipuladas já naqueles máximos. Nessa toada, **reafirmo caber aos legisladores federais, estaduais e municipais ponderar qual deve ser, dentro daqueles parâmetros, o dimensionamento adequado da multa decorrente de descumprimento de dever instrumental em cada hipótese.**

**CASO HAJA CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL DESSE DIMENSIONAMENTO ANTE A VEDAÇÃO DO CONFISCO, CABERÁ ÀS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS E ÀS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, À LUZ DO CONJUNTO FÁTICO PROBATÓRIO E DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL APLICÁVEL, VERIFICAR SE ELE (AINDA QUE ESTEJA DENTRO DAQUELES PARÂMETROS), QUANDO EFETIVAMENTE APLICADO, OBSERVOU A JUSTIÇA NO CASO CONCRETO. POR ÓBVIO QUE É NECESSÁRIO HAVER JUSTIFICATIVA QUALIFICADA PARA SE CONCLUIR QUE, EM DETERMINADO CASO, UMA MULTA DECORRENTE DE DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL, MESMO OBEDECENDO AQUELES PARÂMETROS, NÃO OBSERVOU A REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA NO CASO CONCRETO.**

Em suma, as multas isoladas cujos percentuais superam os parâmetros que indiquei são inconstitucionais, mas tais parâmetros não vedam que as autoridades administrativas ou as instâncias ordinárias, à luz do conjunto fático-probatório constante dos autos, verifiquem, excepcionalmente, o caráter confiscatório de multa isolada concretamente aplicada dentro daquelas referências. (grifos nossos)

Ainda, ensina o Eminentíssimo Ministro Humberto Martins, Relator do REsp nº 1.496.354/PR, citado no referido julgado, que, nos casos em que há nexo de dependência entre as penalidades — como ocorre entre a multa isolada e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo apurado ao final do exercício, bem como pela ausência de antecipação sob a forma estimada —, deve prevalecer apenas a cobrança da multa de ofício decorrente da falta de recolhimento do tributo.

Voltando ao caso concreto, em observância ao princípio da consunção, verifica-se que foram emitidas notas fiscais com o destaque do IPI incidente sobre as operações realizadas pela Recorrente, que, contudo, deixou de informar tais operações na DCTF e, conseqüentemente, de recolher o imposto devido. Ou seja, a prestação de informações inexatas, incompletas ou a omissão nas obrigações acessórias, especificamente a omissão perpetrada na DCTF quanto às operações tributadas pelo IPI, teve como finalidade impedir a constituição e o recolhimento do crédito tributário devido. Em outras palavras, a omissão da operação na obrigação acessória constituiu conduta-meio destinada a não constituição e ao não recolhimento do IPI, circunstância amplamente demonstrada no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Desse modo, a infração consistente no descumprimento de obrigação acessória decorrente da prestação de informações inexatas, incompletas ou omitidas (art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01), encontra-se absorvida pela infração mais ampla e gravosa relacionada a ausência de declaração do IPI na DCTF e do seu recolhimento, razão pela qual se revela aplicável, ao caso, o princípio da consunção, nos termos da orientação firmada no Tema 487.

Essa conclusão encontra respaldo na própria fundamentação adotada pelo Ministro Dias Toffoli, Redator do acórdão que fixou a tese de repercussão geral. Com efeito, ao incorporar o princípio da consunção como parâmetro para o controle da proporcionalidade das sanções tributárias, fundamentou seu entendimento, expressamente, na jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, notadamente no REsp nº 1.496.354/PB e no AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, cujos fundamentos ora se reproduzem:

(...)

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

**O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.**

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. **(RECURSO**

**ESPECIAL Nº 1.496.354 - PR (2014/0296729-7), Relator: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, JULGADO: 17/03/2015) (destaques meus)**

(...)

É que a Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Confira-se a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). IMPOSSIBILIDADE NO CASO. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido. (REsp 1496354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/03/2015) (grifei)

**(AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.389 – PB, Relator: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES)**

No Acórdão nº 9101-007.586, o Conselheiro Fernando Brasil, em declaração de voto, manifestou-se no mesmo sentido, conforme se extrai do seguinte trecho:

## **II. O Princípio da Consunção e a Referência a julgados do STJ**

O ponto fulcral deste voto reside na fundamentação utilizada pelo Ministro Toffoli para incluir o princípio da consunção na tese de repercussão geral.

Embora a tese vencedora mencione “multa por descumprimento de deveres instrumentais” - o que poderia trazer dúvidas quanto à classificação dos recolhimentos por estimativas -, ao fundamentar seu posicionamento, Sua Excelência adotou expressamente precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), notadamente o decidido no REsp nº 1.499.389/PB e no REsp nº 1.496.354/PR.

Esses precedentes do STJ tratam de situação jurídica e fática absolutamente alinhadas à que ora analisamos: a impossibilidade de cumulação da multa isolada - de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 - com a multa de ofício proporcional lançada em relação à diferença de imposto lançado de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96).

O primeiro precedente citado (RESP nº 1.496.354/PB) tratava da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, mas os fundamentos e a própria ementa do julgado não fizeram qualquer diferenciação quanto às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL ou de carnê-leão, posto que ambas as hipóteses se encontram no mesmo dispositivo legal (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96). (...)

No AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, o caso examinado abordava especificamente a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas cumulada com multa de ofício proporcional, sem qualquer distinção à discussão travada nos presentes autos. Veja-se a ementa desse precedente:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.389 - PB DOCUMENTO VALIDADO  
TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N.  
9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA  
CONCOMITANTE.

IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.
2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.
3. Agravo regimental não provido.

Ora, resta evidente que a lógica da consunção, acolhida pelo STF via precedente do STJ, o STJ assentou que a infração mais grave — consistente no não recolhimento do tributo ao final do exercício — absorve a infração preparatória, relativa à ausência de recolhimento das estimativas mensais, aplicando-se, assim, a lógica do princípio da consunção.

Desse modo, a manutenção de ambas as penalidades configuraria bis in idem e afrontaria a proporcionalidade sancionatória.

A meu sentir, a dúvida que eventualmente subsistia quanto ao alcance do princípio da consunção em relação às multas por descumprimento de deveres instrumentais não mais se sustenta, justamente porque os precedentes utilizados pelo Ministro Dias Toffoli referem-se diretamente às multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas e de carnê-leão, previstas no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por oportuno, registro que nem mesmo a Receita Federal e a PGFN apresentam posição inteiramente uniforme quanto à natureza jurídica dos recolhimentos por estimativa, se obrigação principal ou acessória. Nesse sentido, o Parecer SEI Nº 108/2019/CAT/PGACTP/PGFN ME18, corroborando as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, reconhece que os valores apurados por estimativa não se qualificam propriamente como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento do tributo devido ao final do período de apuração. (...)

Conforme se observa, a própria PGFN conclui que “o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário”.

No citado Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, inclusive, há um tópico nominado “II. Transformação da Estimativa em Tributo”.

É certo que existe extrema dificuldade de se definir a qual tipo de obrigação tributária melhor se enquadrariam os pagamentos de estimativas (obrigação principal ou acessória).

De toda forma, no julgamento do Tema 487 pelo STF, concluiu-se que não há como excluir-se as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas da aplicação do princípio da consunção, pois a inclusão de tal exegese na tese vencedora baseou-se em precedente do STJ sobre a impossibilidade de cumulação dessa penalidade isolada com multa de ofício proporcional, esta calculada sobre IRPJ/CSLL devidos ao final do ano-calendário.

É importante notar que, embora o Ministro Cristiano Zanin tenha acompanhado a tese vencedora, ele manifestou em seu voto uma ressalva no sentido de que as multas por falta de estimativa (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996) estariam fora do escopo do julgamento por não se referirem a "deveres instrumentais".

Todavia, com a devida vênia, tal posição revela-se contraditória, pois, ao mesmo tempo em que tentou excluir as estimativas do conceito de obrigação acessória, o Ministro Zanin concordou com as ponderações do Ministro Toffoli sobre a consunção, as quais se sustentam justamente na jurisprudência do STJ que veda a cumulação dessas exatas multas.

Prevalece, portanto, a fundamentação do Redator do Acórdão, Ministro Toffoli, que na fixação da tese vencedora do Tema 487, vinculou seu entendimento à jurisprudência pacificada do STJ sobre a absorção das multas isoladas de estimativa pela multa de ofício.

Portanto, em observância do princípio da consunção, igualmente consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487 como critério de controle da proporcionalidade das sanções tributárias, conclui-se que a manutenção da multa de ofício nos termos do art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, mostra-se inadequada, uma vez que, reitera-se, a penalidade incidente sobre a infração principal, absorve a sanção aplicada à conduta instrumental.

Nessa perspectiva, a manutenção simultânea de ambas as penalidades implicaria cumulação de penalidades decorrentes do mesmo contexto fático, em afronta ao princípio da consunção, expressamente acolhido pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487, bem como aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao bis in idem.

Destarte, em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452/RO (Tema 487 da repercussão geral), de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos da alínea "b" do inciso II do art. 98 da Portaria CARF nº 1.634/2023, **acolho a pretensão da Recorrente para cancelar integralmente a multa isolada aplicada pela autoridade fiscal com amparo no art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.**

Não bastasse, ainda cabe ao Colegiado analisar o percentual da multa de ofício majorada pela autoridade fiscal.

Assim como no caso acima, o regimento interno deste Tribunal Administrativo (Portaria nº 1.634/2023), por meio da alínea 'b' do inciso II, artigo 98, veda, expressamente, aos

seus Conselheiros afastar aplicação de decisão transitada em julgado pelo Supremo Tribunal Federal - STF proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos.

O tema em debate teve seu mérito julgado na sistemática da repercussão geral pelo STF no RE nº 736090 (Tema nº 863) que, fixou a seguinte tese:

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.

Observe-se que o limite admitido pelo STF é de 100% nos casos em que constatadas circunstâncias agravantes da sanção, excetuando expressamente casos de reincidência. A reincidência citada na legislação em voga estabelece:

§ 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.

As situações que agravam a penalidade, de acordo com o STF, são:

**Consideram-se circunstâncias agravantes, por exemplo, o dolo; a reincidência específica; o fato de a obrigação violada já ter sido objeto de solução em consulta formulada pelo infrator; o fato de o agente ter inobservado instruções de auditores sobre a obrigação violada; o fato de o contribuinte ter sido submetido a regime especial de fiscalização; o fato de o mercado ser regulado etc. Registro que algumas dessas circunstâncias agravantes são citadas no RIPI (art. 558).**

É pertinente ainda acrescentar que os legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para redução gradativa da multa, tais como: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.

É pertinente ainda acrescentar que os legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para redução gradativa da multa, tais como: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.

É de se considerar, por pertinente, que, na aplicação de sanções tributárias pela autoridade administrativa, a contribuição da doutrina de Paulo Coimbra nos leva a

considerar o uso do princípio da insignificância, como forma específica de concreção dos princípios da proporcionalidade e da equidade, para afastar sanções por descumprimento de obrigações acessórias quando não haja prejuízo ao erário e o descumprimento não seja praticado para ocultar uma infração material, desde que irrelevantes seus efeitos do ponto de vista didático ou preventivo<sup>26</sup>.

Voltando ao caso concreto, a multa de ofício foi aplicada no percentual de 150%, sob o fundamento de que, segundo a autoridade fiscal, restou caracterizada a prática de sonegação e a conduta dolosa decorrente da omissão, na DCTF, de operações realizadas com destaque do tributo, sem o correspondente recolhimento do imposto devido.

E, cotejando o presente caso com a tese fixada pelo STF, entendo que ela é aplicável à hipótese em análise por duas razões: (i) a penalidade decorre de obrigação acessória transmitida com omissão e/ou incorreção; e, (ii) a ausência do critério necessário de reincidência para o agravamento da sanção.

Logo, em atendimento a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do RE nº 640.452(RE), faz necessária a adequação do percentual da multa de ofício de 150% ao patamar de 100%.

Novamente, em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 736090 (Tema nº 863 da repercussão geral), de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos da alínea "b" do inciso II do art. 98 da Portaria CARF nº 1.634/2023, **acolho a pretensão da Recorrente para reduzir a multa de ofício para 100%.**

#### **Responsabilidade Solidária.**

Como dito reiteradas vezes, o auto de infração para exigência do IPI, relativo a fatos geradores ocorridos entre os anos de 2016 e 2017, se dá em razão do descumprimento das obrigações principal e acessória a que o devedor principal - empresa Recorrente -, estava obrigada. Em razão da omissão e, especialmente, da confusão gerencial e patrimonial decorrente das relações entre a Recorrente e as empresas SWP e STT, que compartilham dos mesmos administradores, foram incluídos no polo passivo da autuação os Srs. Rubens e Renato, com fulcro no art. 124, inciso I, do CTN, porque gerenciavam as empresas durante o período autuado.

Ato contínuo, ao analisar a impugnação, a DRJ concluiu que restou comprovada a responsabilidade dos referidos gestores e, conseqüentemente, foram mantidas as responsabilidades solidárias, sob as seguintes razões:

#### **Responsabilidade tributária**

Quanto às alegações dos Sujeitos Passivos Responsáveis – Sr. Rubens e Sr. Renato – não lhes cabe razão. Vejamos.

Inicialmente, tem-se a dizer que o Sr. Rubens e o Sr. Renato foram os responsáveis e administradores da empresa Plasticase (sucieda pela CNP – atuada). Portanto, estes passam a ser pessoalmente responsáveis pelos créditos

tributários não declarados e não pagos, segundo art. 135, inciso III do CTN, por terem infringido a legislação tributária do IPI e porque detinham o poder de administrar e zelar pela observância das leis tributárias.

No caso, conforme já exposto, ficou caracterizada a sonegação nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 e, portanto, com infração de lei.

Conforme Acórdão do CARF:

SÓCIOS E ADMINISTRADORES. SONEGAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os sócios e administradores da empresa, sejam formais ou de fato, com ou sem procuração para representar a contribuinte, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte o crime de sonegação tipificado no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, respondem pelo crédito tributário com multa qualificada de forma solidária, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional. (Acórdão 3401-005.314 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 24 de setembro de 2018)

Como visto nos autos, não foram efetuados os pagamentos de IPI por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), bem como, não foram informados os débitos de IPI em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Portanto, demonstrada, mais uma vez, a infração à lei.

Veja-se o que preceitua o art. 28 do RIPI/2010:

Art. 28. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal (Decreto-Lei no 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º).

Pelo acima transcrito são os sócios e administradores responsáveis pelos créditos tributários (tributo e penalidades pecuniárias) decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.

Sobre a alegação da impossibilidade de serem cobrados pelas multas impostas, tem-se (gn):

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.

De outro lado, a Recorrente apresenta defesa arguindo, sem síntese, ausência de comprovação da responsabilidade solidária, como visto:

3.B.2. (...)

Como se vê, a premissa lógica utilizada pelo acórdão recorrido foi a de que, por serem os administradores da Plasticase, aos Srs. Rubens e Renato Caruso competia zelar pela observância das leis tributárias; conseqüentemente, quando a Plasticase transmitiu as DCTFs sem o valor do IPI destacado nas notas fiscais de venda, os Srs. Rubens e Renato Caruso teriam inadimplido a legislação tributária e, portanto, seriam responsáveis pessoais pelos débitos tributários lançados, com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN.

3.B.3. Ao assim decidir, o acórdão recorrido novamente caminhou na contramão da jurisprudência, que é firme no sentido de que o mero inadimplemento tributário não configura infração a lei, para fins de aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN.

(...)

3.B.7. A linha de raciocínio adotada no acórdão recorrido leva à conclusão de que sempre que houver inadimplemento tributário, ou o descumprimento de obrigações acessórias, haverá a responsabilização pessoal dos sócios gerentes, já que, por serem estes os administradores da pessoa jurídica, a eles compete zelar pelo estrito cumprimento da legislação tributária. Nada mais equivocado; a exceção tornar-se-ia a regra, de modo que absolutamente todas as autuações fiscais culminariam na responsabilização pessoal de sócios gerentes.

Pois bem, o principal fundamento da decisão recorrida — consistente na comprovação, pela autoridade fiscal, da atuação dos recorrentes com poderes de gestão, bem como na ausência de provas em sentido contrário — não foi refutado, seja por meio de novos fundamentos fático-jurídicos, seja mediante a apresentação de provas. O recurso aviado constitui mera reprodução de argumentos já apreciados, sem a apresentação de fatos novos ou de elementos probatórios aptos a infirmar o objeto do lançamento.

Nesse sentido, por concordar com as razões de decidir, adoto-as como fundamento para a solução do litígio (art. 114 do RICARF):

Responsabilidade tributária

Quanto às alegações dos Sujeitos Passivos Responsáveis — Sr. Rubens e Sr. Renato — não lhes cabe razão. Vejamos.

Inicialmente, tem-se a dizer que o Sr. Rubens e o Sr. Renato foram os responsáveis e administradores da empresa Plasticase (sucédida pela CNP — atuada). Portanto, estes passam a ser pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários não declarados e não pagos, segundo art. 135, inciso III do CTN, por terem infringido a legislação tributária do IPI e porque detinham o poder de administrar e zelar pela observância das leis tributárias.

No caso, conforme já exposto, ficou caracterizada a sonegação nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 e, portanto, com infração de lei.

Conforme Acórdão do CARF:

SÓCIOS E ADMINISTRADORES. SONEGAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os sócios e administradores da empresa, sejam formais ou de fato, com ou sem procuração para representar a contribuinte, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte o crime de sonegação tipificado no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, respondem pelo crédito tributário com multa qualificada de forma solidária, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional. (Acórdão 3401-005.314 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 24 de setembro de 2018) Como visto nos autos, não foram efetuados os pagamentos de IPI por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), bem como, não foram informados os débitos de IPI em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Portanto, demonstrada, mais uma vez, a infração à lei.

Veja-se o que preceitua o art. 28 do RIPI/2010:

Art. 28. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal (Decreto-Lei no 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º).

Pelo acima transcrito são os sócios e administradores responsáveis pelos créditos tributários (tributo e penalidades pecuniárias) decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.

Sobre a alegação da impossibilidade de serem cobrados pelas multas impostas, tem-se (gn):

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.

Dessarte, mantenho a responsabilidade dos sócios-administradores Srs. Rubens e Renato.

**Conclusão.**

Ante todo o exposto, conheço dos Recursos interpostos para:

- a) negar provimento ao Recurso de Ofício; e,
- b) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da empresa, para:
  - a. reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%, e,
  - b. cancelar a multa isolada.

É como meu voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, redator designado

Em que pesem os argumentos expostos no voto da i. Relatora, tenho entendimento divergente exclusivamente com relação ao cancelamento da multa isolada.

Como exposto, a recorrente alega “bis in idem” na cobrança da multa de ofício com a multa isolada:

3.E.1. Também há bis in idem na cobrança da multa de ofício qualificada cumulativamente com a multa isolada prevista no artigo 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A DRJ alega que se tratam de fatos distintos – um relativo à apuração do tributo não pago e outro, ao não cumprimento de obrigações acessórias:

No caso dos autos não se deve falar em cumulação indevida de penalidades pelo mesmo fato, eis que estamos diante da imposição de multas pela Fiscalização da Receita Federal em razão de fatos distintos, um relativo à apuração de tributo não pago (art. 80, caput e § 6º da Lei nº 4.502/1964, com redação dada pelo artigo 13 da Lei nº 11.488/2007) e outro referente ao não cumprimento de obrigações acessórias (art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013). Ou seja, fatos tipificados em legislação distinta.

A i. Relatora entende que a multa isolada lavrada nos termos do art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01 deve ser cancelada em função do princípio da consunção disposto no Tema 487 do STF:

Portanto, em observância do princípio da consunção, igualmente consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487 como critério de controle da proporcionalidade das sanções tributárias, conclui-se que a manutenção da multa de ofício nos termos do art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, mostra-se inadequada, uma vez que, reitera-se, a penalidade incidente sobre a infração principal, absorve a sanção aplicada à conduta instrumental.

(...)

Destarte, em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452/RO (Tema 487 da repercussão geral), de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos da alínea "b" do inciso II do art. 98 da Portaria CARF nº 1.634/2023, **acolho a pretensão da Recorrente para cancelar integralmente a multa isolada aplicada pela autoridade fiscal com amparo no art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.**

Entendo, contudo, que tal Tema não se aplica ao caso em tela.

Trata-se de empresa que agiu de forma dolosa, emitindo notas fiscais com destaque de IPI, porém sem recolher e nem ao menos declarar os tributos.

Preliminarmente importante salientar que os efeitos do Tema 863 na multa de ofício lançada já foram considerados, tendo sido a multa reduzida de 150% para 100% por decisão unânime da Turma. Fundamental também salientar que a multa isolada foi reduzida pela DRJ de 5% para 3%, em decisão que se tornou definitiva com a negativa de provimento ao recurso de ofício.

O Tema 487, contudo, não se aplica à multa isolada.

O voto do Min. Luís Roberto Barroso, relator do Tema, explicitou que situações de sonegação, fraude e conluio não estão abrangidas no Tema 487:

5. Apresente controvérsia reside no caráter desproporcional e confiscatório de multa isolada aplicada em hipótese de descumprimento de obrigação acessória e calculada em função do valor da operação, quando existe uma obrigação principal subjacente. **Saliente-se que não se analisam, por oportunidade deste julgamento, situações de sonegação, de fraude e/ou de conluio.** (Negrito nosso)

O mesmo racional aplica-se ao voto do Min. Dias Toffoli, que, como descrito acima, excluiu deste Tema as multas de ofício aplicadas **“pela conduta dolosa do agente (sonegação, fraude e conluio)”** e fez, ainda, longa digressão sobre a diferença entre os comportamentos de contribuintes e os novos paradigmas para o tratamento das multas tributárias, salientando o tratamento que deve ser dado a atos ilícitos. No voto, são explicitados os diversos tipos de grupos de contribuintes:

Na seção mais baixa, conectada com a base da pirâmide, está (i) o grupo dos contribuintes dispostos a cumprir a legislação; na seção logo acima, está (ii) o grupo dos contribuintes que a tentam cumprir mas nem sempre conseguem; em

seguida, vem (iii) o grupo dos contribuintes que não a querem cumprir mas a cumprem quando se faz o controle; e, na seção mais alta, conectada com o topo da pirâmide, está (iv) o grupo de contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação.

Para os contribuintes do grupo IV, a estratégia é usar toda a força da lei:

Em relação ao grupo (iv), que se encontra na seção mais alta, conectada ao topo da pirâmide (contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação), a estratégia é usar toda a força da lei.

Constata-se que não é objetivo do Tema beneficiar contribuintes que praticam atos dolosos – e sim os contribuintes que querem cumprir com suas obrigações tributárias, mas que têm dificuldades por conta da complexidade da legislação e dos procedimentos necessários para manutenção da regularidade fiscal.

A emissão de notas fiscais com destaque do imposto sem o recolhimento e declaração de tais valores é infração característica de contribuintes do grupo IV.

A multa isolada não deve, assim, ser cancelada e a decisão de primeira instância não merece, nesse aspecto, qualquer reparo.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por manter a autuação quanto à multa isolada.

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel**