



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720007/2020-13
ACÓRDÃO	3301-014.392 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DTC TRADING LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

SÚMULA CARF Nº 02

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

LANÇAMENTO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA.

O prazo para autoridade fiscal concluir o procedimento fiscal pode ser prorrogado sucessivamente com qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal em razão de extrapolar o prazo de 120 dias.

REGIME NÃO CUMULATIVO. REDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO MEDIANTE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS INEXISTENTES. NOTAS FISCAIS NÃO CORRESPONDENTES A OPERAÇÕES REALIZADAS. DOLO CARACTERIZADO. MULTA QUALIFICADA.

Caracteriza fraude, ensejando o lançamento de ofício do tributo com aplicação da multa qualificada, a redução do PIS e Cofins não cumulativos mediante a utilização de notas fiscais de fato inexistentes, porque não correspondentes a operações efetivamente realizadas.

LEI Nº 14.689/2023 E LIMITAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. NÃO APLICAÇÃO À MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA POR FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ART. 18, §2º DA LEI Nº 10.833/2003.

Não é aplicável a limitação prevista no artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023, à multa isolada por declaração falsa ao sujeito passivo em compensações não homologadas, prevista no artigo 18, §2º, da Lei nº 10.833/2003.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, dentre outros, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, artigo 135, inciso III). Estando comprovada a prática do ato infracional pela pessoa jurídica, a qual não possui ato de vontade, deve se atribuir a responsabilidade ao sócio-administrador.

SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada para 100%. Os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Rachel Freixo Chaves votaram pelas conclusões por considerar não aplicável o §1º-A na análise da retroatividade benigna. Os Conselheiros Aniello Miranda Aufiero Júnior, Márcio José Pinto Ribeiro e Paulo Guilherme Deroulede votaram pelas conclusões em relação à responsabilidade tributária por considerarem desnecessária a individualização de conduta do sócio administrador. Designado o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro para redigir o voto vencedor, consignando a ementa e os fundamentos adotados pela maioria vencedora na matéria “responsabilidade tributária”.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Marcio Jose Pinto Ribeiro – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 05/08/2020, com lançamento de crédito de COFINS no valor total de R\$ 35.923.912,94, e PIS/Pasep no valor total de R\$ 7.799.270,35, referente ao ano-calendário de 2016, com aplicação de multa agravada de 150%.

De acordo com o TVF,

- (a) O Termo de Início de Fiscalização foi lavrado em 04/12/2018, com ciência da contribuinte em 10/12/2018, e tinha por objetivo analisar as apurações das contribuições ao PIS/COFINS referentes ao ano-calendário de 2016;
- (b) Em continuação, a fiscalização foi estendida ao IPI na data de 05/12/2018, com ciência por via postal ocorrida em 14/12/2018;
- (c) Das requisições feitas por meio de TIF, relativamente ao PIS/COFINS, a Recorrente apresentou apenas o seu contrato social e procuração;
- (d) Em 29/10/2019, foi lavrado o Termo Fiscal nº 10, onde se fez a constatação que a Recorrente procedeu à retificação de todos os EFD-Contribuições, com transmissão realizada em 01/03/2019;
- (e) Foi identificado pela Fiscalização que as retificações se destinaram a excluir créditos, referentes a notas fiscais de devolução não transmitidas, onde a Recorrente figurava como remetente e destinatária, resultando em diferença a recolher de COFINS no valor de R\$ 12.902.355,98, e PIS/Pasep no valor de R\$ 2.801.169,34:

CNPJ do Contribuinte	Mês	Tipo de Tributo	Saldo Contribuições a recolher - EFD'S entregues antes do Início Fiscalização (A)	Saldo Contribuições a Recolher EFD's entregues após Início Fiscalização (B)	DIFERENÇA (C) = (B) - (A)
05.448.850/0001-70	jan-16	COFINS	41.625,34	151.460,16	109.834,82
05.448.850/0001-70	jan-16	PIS	8.756,35	32.602,07	23.845,72
05.448.850/0001-70	fev-16	COFINS	40.527,17	553.022,86	512.495,69
05.448.850/0001-70	fev-16	PIS	8.470,23	119.735,74	111.265,51
05.448.850/0001-70	mar-16	COFINS	39.269,67	1.375.554,50	1.336.284,83
05.448.850/0001-70	mar-16	PIS	8.498,14	298.612,61	290.114,47
05.448.850/0001-70	abr-16	COFINS	46.414,19	1.027.950,93	981.536,74
05.448.850/0001-70	abr-16	PIS	10.065,32	223.162,10	213.096,78
05.448.850/0001-70	mai-16	COFINS	45.360,19	742.385,24	697.025,05
05.448.850/0001-70	mai-16	PIS	9.718,06	161.045,87	151.327,81
05.448.850/0001-70	jun-16	COFINS	40.994,81	955.163,14	914.168,33
05.448.850/0001-70	jun-16	PIS	8.754,05	207.224,80	198.470,75
05.448.850/0001-70	jul-16	COFINS	42.531,39	745.929,93	703.398,54
05.448.850/0001-70	jul-16	PIS	9.003,68	161.715,20	152.711,52
05.448.850/0001-70	ago-16	COFINS	47.933,68	2.511.475,54	2.463.541,86
05.448.850/0001-70	ago-16	PIS	10.163,39	545.011,29	534.847,90
05.448.850/0001-70	set-16	COFINS	46.107,88	2.072.434,46	2.026.326,58
05.448.850/0001-70	set-16	PIS	9.735,23	449.661,38	439.926,15
05.448.850/0001-70	out-16	COFINS	37.855,17	85.583,42	47.728,25
05.448.850/0001-70	out-16	PIS	7.931,06	18.293,11	10.362,05
05.448.850/0001-70	nov-16	COFINS	46.658,88	2.994.472,14	2.947.813,26
05.448.850/0001-70	nov-16	PIS	9.840,01	649.825,78	639.985,77
05.448.850/0001-70	dez-16	COFINS	36.483,67	198.685,70	162.202,03
05.448.850/0001-70	dez-16	PIS	7.662,19	42.877,10	35.214,91
TOTAL		COFINS			12.902.355,98
		PIS			2.801.169,34

- (f) Além de constatar uso de notas fiscais inidôneas, o Auditor Fiscal identificou que a Recorrente já havia sido autuada em prática similar quando teve fiscalizado o ano-calendário de 2013, conforme verificado no PAF nº 10314.721853/2017-55;
- (g) Em razão da caracterização de fraude, a Fiscalização aplicou a multa agravada de 150%, com fundamento no artigo 44, inc. I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, bem como protocolou representação fiscal para fins penais (PAF nº 10314.720018/2020-01);
- (h) Houve a inclusão do Sr. Roberto Douer como responsável solidário com fundamento no artigo 135, inc. III, do CTN, pois esse era sócio-administrador da Recorrente à época da ocorrência dos fatos.

Em 04/09/2020, a contribuinte e o responsável solidário apresentaram impugnação, trazendo esclarecimentos e aduzindo as seguintes razões recursais:

- (a) A Recorrente sofreu fiscalização por parte da SEFAZ/SP entre 05/2018 e 12/2018, tendo encerrado com o processamento de auto regularização, nos termos do art. 14 da Lei Complementar SP nº 1.320/2018;

- (b) Para a auto regularização, a Recorrente procedeu à retificação de suas declarações EFD-Contribuições, em 01/03/2019;
- (c) Sustenta que o Auto de Infração seria nulo, pois considerou que o seu prazo de duração, de 1 ano e 7 meses, ultrapassou o limite do razoável, violando o quanto disposto no artigo 5º, inc. LXXVIII, da Constituição Federal;
- (d) Defende que as inconsistências identificadas não decorreram de má-fé e que, por isso, não seria o caso de aplicação de multa agravada;
- (e) Entende que a multa agravada de 150% possui caráter confiscatório e que, por isso, apenas a multa de mora, de 20%, deveria ser aplicada ao caso;
- (f) Pede o afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa, pois entende que os juros só devem incidir sobre os tributos;
- (g) Por diversos argumentos, pede o afastamento da responsabilização solidária do Sr. Roberto.

Em sessão de 16/03/2021, a DRJ julgou as impugnações improcedentes, tendo-se adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 104-003.988):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

REGIME NÃO CUMULATIVO. REDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO MEDIANTE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS INEXISTENTES. NOTAS FISCAIS NÃO CORRESPONDENTES A OPERAÇÕES REALIZADAS. DOLO CARACTERIZADO. MULTA QUALIFICADA.

Caracteriza fraude, ensejando o lançamento de ofício do tributo com aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, a redução do PIS e Cofins não cumulativos mediante a utilização de notas fiscais de fato inexistentes, porque não correspondentes a operações efetivamente realizadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

REGIME NÃO CUMULATIVO. REDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO MEDIANTE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS INEXISTENTES. NOTAS FISCAIS NÃO CORRESPONDENTES A OPERAÇÕES REALIZADAS. DOLO CARACTERIZADO. MULTA QUALIFICADA.

Caracteriza fraude, ensejando o lançamento de ofício do tributo com aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, a redução do PIS e Cofins não cumulativos mediante a utilização de notas fiscais de fato inexistentes, porque não correspondentes a operações efetivamente realizadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA FÍSICA ADMINISTRADORA. FRAUDE.

INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CTN, ART. 135, III.

Comprovada a fraude, o administrador da pessoa jurídica também responde pela obrigação tributária, de modo solidário e sem benefício de ordem, nos termos dos art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.

Arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade constituem matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, não sendo utilizadas como fundamento em decisões deste Colegiado.

AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. PROCEDIMENTO FISCAL PRORROGADO. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não é nulo o auto de infração que atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato, demonstrando com clareza a exigência, nada impedindo que o procedimento fiscal seja prorrogado pelo tempo necessário à sua efetiva conclusão, inexistindo na legislação fixação de prazo máximo para tanto.

Em 30/06/2021, a Recorrente e o Responsável Tributário apresentaram seus recursos voluntários, trazendo matéria recursal semelhante àquela já apresentada em suas impugnações.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este efeito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- RICARF.

De partida, é necessário deixar claro que os recursos voluntários trazem confissão quanto ao tributo lançado de ofício, buscando o seu afastamento, tão pura e simplesmente, com base na alegação de nulidade do procedimento fiscal.

Depois, faz-se relevante pontuar que este Colegiado não pode conhecer de razões recursais que pretendam afastar normas em vigor com base em princípios, conforme entendimento cristalizado na Súmula CARF nº 02, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ainda, quanto à incidência de juros de mora sobre a multa aplicada, há entendimento cristalizado neste E. CARF, trazido por meio da Súmula nº 108, no sentido de que *“incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”*, razão pela qual não é possível dar provimento a esse ponto recursal.

Feitas essas considerações iniciais, passo à análise dos demais pontos recursais.

I – Preliminares

I.1. – Nulidade do procedimento fiscal. Duração superior a 120 dias.

Sustenta a Recorrente que o procedimento de fiscalização padeceria de vício de nulidade, pois, em resumo, o prazo de 120 dias, previsto no artigo 11, inciso I, da Portaria RFB nº 6.478/2017.

Ao se analisar o dispositivo legal em que embasaria a sua alegação, vê-se que se trata de prazo *interna corporis*, destinado exclusivamente ao controle administrativo das atividades exercidas pelos Auditores Fiscais da Receita Federal (por esse motivo, veiculado por meio de Portaria), podendo gerar questionamentos de natureza funcional, mas não a nulidade do procedimento administrativo.

Ademais, ao se verificar o texto da norma jurídica em questão, vê-se, primeiro, que ele é prorrogável sempre que necessário à efetiva conclusão do procedimento fiscal e, depois, que inexistente qualquer previsão que a sua extrapolação levaria à nulidade do ato:

Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

I - 120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e II - 60 (sessenta) dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Desta forma, vê-se essa preliminar deve ser rejeitada.

II – Mérito

II.1. - Dos efeitos decorrentes da retificação das EFD ICMS/IPI sobre a multa qualificada de 150%

Sustenta a Recorrente que a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, §1º, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, não lhe seria aplicável, isto porque, embora as EFD-Contribuições tenham sido retificadas após o início da Fiscalização, as informações que nela deveriam constar já haviam sido apresentadas anteriormente, nas retificações das EFD ICMS/IPI, requeridas pela Fiscalização procedida pela SEFAZ/SP.

Além disso, diz que o Fisco Federal só veio a tomar conhecimento da divergência objeto de autuação porque as retificações das EFD ICMS/IPI geraram divergência em relação às informações que deveriam ser redundantes nas EFD Contribuições e nas DCTFs, não se podendo falar, portanto, em configuração dos crimes previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964. Sem razão da Recorrente.

Primeiramente, a Recorrente não apresentou documentos ou justificativas plausíveis sobre as razões de escrituração de notas fiscais que não haviam sido transmitidas, referentes a fatos não ocorridos, onde figurava como emissora e destinatária de operação que lhe gerava créditos artificiais, com *modus operandi* semelhante àquele já documentado no PAF nº 10314.721853/2017-55, onde teve fiscalizado o ano-calendário de 2013.

Depois, a data final para que todo esse conjunto de provas e indícios de irregularidades deixasse de ser relevante, mediante ato inequívoco de denúncia espontânea, foi 10/12/2018, data em que a Recorrente tomou ciência do início do procedimento fiscal para o PIS/COFINS do ano-calendário de 2016.

Como a retificação das EFD ICMS/IPI só veio a ocorrer entre os dias 17 e 19/12/2018, e das EFD-Contribuições, na data de 01/03/2019, tem-se que o arrependimento da Recorrente ocorreu de forma intempestiva, sendo irrelevantes, ao menos para fins de afastamento dos gravames decorrentes de fraude, todos os demais motivos por si evocados.

Além disso, mesmo que as retificações tivessem ocorrido tempestivamente, os efeitos da denúncia espontânea só se operariam se, também dentro desse prazo, a Recorrente tivesse procedido ao pagamento dos tributos devidos, acrescidos dos juros de mora, conforme previsto no artigo 138 do CTN.

Superado esse ponto, entendo que a Fiscalização foi competente na comprovação da de autoria e materialidade da fraude, crime tributário previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, segundo o qual *“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.”*, razão pela qual a aplicação de multa agravada não pode ser afastada, cabendo-se aqui apenas avaliar, em tópico derradeiro, se existe a possibilidade de redução do percentual aplicado.

II.2. - Redução da multa agravada. Norma jurídica superveniente

Em razão da configuração de fraude, a Autoridade Fiscal impôs à Recorrente multa de 150%, fundamentada no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Quanto a este específico ponto, cabe aqui salientar que, à época da lavratura do auto de infração, a redação desse dispositivo legal era no seguinte sentido:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)§ 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.

Contudo, após o início da vigência da Lei nº 14.689/2023, o texto legal em questão foi alterado, reduzindo a multa agravada ao limite de 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto de lançamento de ofício, excetuando-se os casos de reincidência:

Art. 44 (...)

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

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

No presente caso, não se pode dizer que tenha havido a reincidência, isto porque a Recorrente tomou ciência da lavratura do auto de infração no PAF nº 10314.721853/2017-55 em 07/2017, portanto, em data posterior àquela do cometimento das infrações, referente ao ano-calendário de 2016.

Logo, a multa agravada deve ser reduzida para 100%.

II.3. – Responsabilização solidária

Conforme é possível verificar no TVF, a responsabilização solidária do Sr. Roberto ocorreu pelo simples fato desse, à época da ocorrência dos fatos, ser o sócio-administrador da contribuinte, não lhe tendo sido imputado qualquer ato em específico ou apresentada prova de que teria agido ativamente no cometimento do crime tributário tratado nos tópicos anteriores.

Todavia, entendo que esse tipo de presunção é bastante temerária, isto porque o artigo 135, inciso III, do CTN, não carrega hipótese de responsabilidade solidária objetiva, isto é, que independe de provas, bastando que, pelo simples fato de alguém ser, ter ou exercer determinada função, necessariamente deverá responder por eventual infração de natureza tributária cometida por terceiro.

Diferentemente, o que se verifica é que as pessoas que detém certo nível de poder dentro da empresa podem vir a ser responsabilizadas solidariamente se, e somente se, tiverem praticado atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social e estatutos, e não considero possível a interpretação de que a expressão “atos praticados”, adotada pelo *caput* do artigo 135 do CTN, possa significar algo como “atos presumidamente praticados”, mesmo porque, conforme previsto no artigo 112 do CTN, a lei tributária que comine penalidades deve sempre ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, inclusive no que diz respeito à autoria (inciso III).

Entretanto, no presente caso, embora não existam provas cabais, há fortes indícios de que os atos fraudulentos ocorreram sob a responsabilidade do Sr. Roberto, isto porque a repetição da conduta, com um padrão específico, somada ao tipo societário da contribuinte, que era uma “Empresa Individual de Responsabilidade Limitada” – EIRELI – ou seja, tinha apenas um sócio –, justificam a conclusão de que houve a infração à lei por ato praticado ou autorizado pelo sócio-administrador.

Contudo, em que pesem essas ponderações, levando-se em consideração a decisão por voto de qualidade tomada pela Turma, adoto como razões de decidir as apresentadas pelo Conselheiro Márcio José Pinto, transcritas na íntegra, a partir do parágrafo seguinte.

Com as devidas vênias, dirirjo do ilustre relator quanto à responsabilidade tributária por considerar desnecessária a individualização de conduta do sócio administrador.

Consta do voto condutor do ilustre relator que:

Diferentemente, o que se verifica é que as pessoas que detém certo nível de poder dentro da empresa podem vir a ser responsabilizadas solidariamente se, e somente se, tiverem praticado atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social e estatutos, e não considero possível a interpretação de que a expressão “atos praticados”, adotada pelo caput do artigo 135 do CTN, possa significar algo como “atos presumidamente praticados”, mesmo porque, conforme previsto no artigo 112 do CTN, a lei tributária que comine penalidades deve sempre ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, inclusive no que diz respeito à autoria (inciso III).

A matéria controvertida diz respeito à necessidade de haver a individualização de uma conduta específica do sócio-administrador distinta da conduta atribuída à pessoa jurídica.

No caso conforme consta do voto condutor do i. relator foi comprovada a autoria e materialidade da fraude:

Superado esse ponto, entendo que a Fiscalização foi competente na comprovação da de autoria e materialidade da fraude, crime tributário previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, segundo o qual “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 (...) Quanto a individualização de uma conduta específica do sócio administrador diferente daquela atribuída à pessoa jurídica entendo como desnecessária. No mesmo sentido o Acórdão n.º 9303-011.577 - CSRF/3ª Turma com o qual concordo e adoto seus fundamentos como razão de decidir e do qual transcrevo excertos:

Acerca da aplicação do artigo 135, III do CTN, o STJ se pronunciou, em sede de recursos repetitivos, no RESP 1.101.728, cuja ementa transcrevo abaixo:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6)EMENTA TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA.RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para

isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08)2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Excerto do voto condutor:

“3. No que se refere à responsabilidade dos sócios, todavia, têm razão os recorrentes.

Conforme jurisprudência pacificada nesta Corte, para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado, nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios. Nesse sentido, entre muitos outros, os seguintes precedentes:” O entendimento do tribunal superior é de que a mera falta de pagamento de tributos não configura hipótese prevista no artigo 135, III do CTN. Salienta-se que nas decisões do STJ as situações que configuram a aplicação do artigo 135, III do CTN podem consistir na situação da qual decorra o fato gerador ou em situações posteriores a sua ocorrência, como é o caso da própria dissolução irregular.

Por outro lado, as situações de ilícitos qualificados atraem sua aplicação. É o que restou consignado no voto proferido no RE 562.276/PR, relatora Min. Ellen Gracie, DJe 10.2.2011 (no qual, em sede de repercussão geral, discutiu-se sobre a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei .8620/93 por ofensa do artigo 146 da CF), cujo excerto reproduzo abaixo:

“O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN , é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

A contrario sensu, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não conhecer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade[...]. Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (RESP 1.010.399 e RESP 989.724) (grifos não originais)

[...]

Marco Aurélio Greco, no artigo Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário nº 28/235, aborda o art.13 da Lei 8.620/93, tendo em consideração justamente a garantia da liberdade de iniciativa:

“[...] Óbvio – não é preciso repetir – que onde houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas-de-ferro, condutas dolosas, etc., existe a responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica: basta o fisco atender ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto..” (grifos não originais) Percebe-se que, de acordo com o julgado do RE acima referido, ilícitos como fraudes, sonegação, uso de testas-de-ferro, acarretam a responsabilização com base no artigo 135, III e são tidos como atos praticados pelos sócios-administradores. Aliás, o STJ, no julgamento do RESP 1.371.128, também realizado sob o artigo 543-C do antigo CPC, restou expresso que os atos praticados com infração à lei também abrangem os relativos às obrigações tributárias contraídas em nome da pessoa jurídica, conforme abaixo:

(...)Por certo, tais atos objetivam a redução do pagamento dos tributos, bem como configuram as próprias infrações que levam à qualificação da multa nos lançamentos de ofício, como no caso de fraudes, sonegação ou conluio de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não há exigência de individualização de condutas, pois as mesmas condutas praticadas pelos gestores em descumprimento da lei acarretam o lançamento nas pessoas jurídicas.

Assim, considero que a pessoa física, quando pertencente ao quadro societário de uma determinada empresa, ao aceitar a atribuição de sócio administrador, passa a ser responsável pela sua gestão. Se comprovado que a empresa praticou atos com infração à lei, conseqüentemente estes atos são atribuíveis à responsabilidade de quem a gerencia, sendo evidente que a pessoa jurídica não possui atos de vontade. Nestes termos, fica caracterizada a responsabilidade tributária estabelecida pelo inciso III do artigo 135 do CTN.

Conforme relatório do i. relator “Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 05/08/2020, com lançamento de crédito de IPI no valor total de R\$ 45.010.885,30, referente ao ano-calendário de 2016, com aplicação de multa agravada de 150%.” Consta também do voto condutor que:

Primeiramente, a Recorrente não apresentou documentos ou justificativas plausíveis sobre as razões de escrituração de notas fiscais que não haviam sido transmitidas, referentes a fatos não ocorridos, onde figurava como emissora e destinatária de operação que lhe gerava créditos artificiais, com modus operandi semelhante àquele já documentado no PAF nº 10314.721853/2017-55, onde teve fiscalizado o ano-calendário de 2013.

Depois, a data final para que todo esse conjunto de provas e indícios de irregularidades deixasse de ser relevante, mediante ato inequívoco de denúncia espontânea, foi 10/12/2018, data em que a Recorrente tomou ciência do início do procedimento fiscal para o PIS/COFINS do ano-calendário de 2016.

Como a retificação das EFD ICMS/IPI só veio a ocorrer entre os dias 17 e 19/12/2018, e das EFD-Contribuições, na data de 01/03/2019, tem-se que o arrependimento da Recorrente ocorreu de forma intempestiva, sendo irrelevantes, ao menos para fins de afastamento dos gravames decorrentes de fraude, todos os demais motivos por si evocados.

Conforme relatado pelo i. relator consta do TVF:

(h) Houve a inclusão do Sr. Roberto Douer como responsável solidário com fundamento no artigo 135, inc. III, do CTN, pois esse era sócio-administrador da Recorrente à época da ocorrência dos fatos.

Assim entendo que restou comprovada a conduta fraudulenta descrita praticada na gestão do sócio-administrador Sr. Roberto Douer, o que é suficiente à atração do artigo 135, III, do CTN, uma vez que é inerente ao poder de gerência do sócio-administrador de uma empresa, a tomada de decisão dolosa de declarar a menor os tributos e de não recolhê-los.

III – Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa agravada para 100%.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcio José Ribeiro Pinto, redator designado

Com as devidas vênias, divirjo do ilustre relator quanto à responsabilidade tributária por considerar desnecessária a individualização de conduta do sócio administrador.

Consta do voto condutor do ilustre relator que:

Diferentemente, o que se verifica é que as pessoas que detém certo nível de poder dentro da empresa podem vir a ser responsabilizadas solidariamente se, e somente se, tiverem praticado atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social e estatutos, e não considero possível a interpretação de que a expressão “atos praticados”, adotada pelo caput do artigo 135 do CTN, possa significar algo como “atos presumidamente praticados”, mesmo porque, conforme previsto no artigo 112 do CTN, a lei tributária que comine penalidades deve sempre ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, inclusive no que diz respeito à autoria (inciso III).

A matéria controvertida diz respeito à necessidade de haver a individualização de uma conduta específica do sócio-administrador distinta da conduta atribuída à pessoa jurídica.

No caso conforme consta do voto condutor do i. relator foi comprovada a autoria e materialidade da fraude:

Superado esse ponto, entendo que a Fiscalização foi competente na comprovação da de autoria e materialidade da fraude, crime tributário previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, segundo o qual “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

Quanto a individualização de uma conduta específica do sócio administrador diferente daquela atribuída à pessoa jurídica entendo como desnecessária. No mesmo sentido o Acórdão n.º 9303-011.577 - CSRF/3ª Turma com o qual concordo e adoto seus fundamentos como razão de decidir e do qual transcrevo excertos:

Acerca da aplicação do artigo 135, III do CTN, o STJ se pronunciou, em sede de recursos repetitivos, no RESP 1.101.728, cuja ementa transcrevo abaixo:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6)EMENTA TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA.RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ

de 28.10.08)2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Excerto do voto condutor:

“3. No que se refere à responsabilidade dos sócios, todavia, têm razão os recorrentes.

Conforme jurisprudência pacificada nesta Corte, para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado, nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios. Nesse sentido, entre muitos outros, os seguintes precedentes:” O entendimento do tribunal superior é de que a mera falta de pagamento de tributos não configura hipótese prevista no artigo 135, III do CTN. Salienta-se que nas decisões do STJ as situações que configuram a aplicação do artigo 135, III do CTN podem consistir na situação da qual decorra o fato gerador ou em situações posteriores a sua ocorrência, como é o caso da própria dissolução irregular.

Por outro lado, as situações de ilícitos qualificados atraem sua aplicação. É o que restou consignado no voto proferido no RE 562.276/PR, relatora Min. Ellen Gracie, DJe 10.2.2011 (no qual, em sede de repercussão geral, discutiu-se sobre a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei .8620/93 por ofensa do artigo 146 da CF), cujo excerto reproduzo abaixo:

“O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN , é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

A contrario sensu, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não conhecer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade[...]. Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (RESP 1.010.399 e RESP 989.724) (grifos não originais)

[...]

Marco Aurélio Greco, no artigo Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário nº 28/235, aborda o art.13 da Lei 8.620/93, tendo em consideração justamente a garantia da liberdade de iniciativa:

“[...] Óbvio – não é preciso repetir – que onde houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas-de-ferro, condutas dolosas, etc., existe a responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica: basta o fisco atender ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto..” (grifos não originais) Percebe-se que, de acordo com o julgado do RE acima referido, ilícitos como fraudes, sonegação, uso de testas-de-ferro, acarretam a responsabilização com base no artigo 135, III e são tidos como atos praticados pelos sócios-administradores. Aliás, o STJ, no julgamento do RESP 1.371.128, também realizado sob o artigo 543-C do antigo CPC, restou expresso que os atos praticados com infração à lei também abrangem os relativos às obrigações tributárias contraídas em nome da pessoa jurídica, conforme abaixo:

(...)Por certo, tais atos objetivam a redução do pagamentos dos tributos, bem como configuram as próprias infrações que levam à qualificação da multa nos lançamentos de ofício, como no caso de fraudes, sonegação ou conluio de que tratam os artigo 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não há exigência de individualização de condutas, pois as mesmas condutas praticadas pelos gestores em descumprimento da lei acarretam o lançamento nas pessoas jurídicas.

Assim, considero que a pessoa física, quando pertencente ao quadro societário de uma determinada empresa, ao aceitar a atribuição de sócio administrador, passa a ser responsável pela sua gestão. Se comprovado que a empresa praticou atos com infração à lei, conseqüentemente estes atos são atribuíveis à responsabilidade de quem a gerencia, sendo evidente que a pessoa jurídica não possui atos de vontade. Nestes termos, fica caracterizada a responsabilidade tributária estabelecida pelo inciso III do artigo 135 do CTN.

Conforme relatório do i. relator “foi identificado pela Fiscalização que as retificações se destinaram a excluir créditos, referentes a notas fiscais de devolução não transmitidas, onde a Recorrente figurava como remetente e destinatária, resultando em diferença

a recolher de COFINS no valor de R\$ 12.902.355,98, e PIS/Pasep no valor de R\$ 2.801.169,34 e ainda “ além de constatar uso de notas fiscais inidôneas, o Auditor Fiscal identificou que a Recorrente já havia sido autuada em prática similar quando teve fiscalizado o ano-calendário de 2013, conforme verificado no PAF nº 10314.721853/2017-55”

Conforme o Termo de Verificação Fiscal quanto a responsabilidade solidária :

39- E, também, cabe destacar que o Sr. Roberto Douer, CPF 212.888.078-56 responderá solidariamente com o sujeito passivo pelo crédito tributário constituído via Auto de Infração. O Sr. Roberto Douer era sócio-administrador da empresa à época da ocorrência dos fatos, conforme Contrato Social e alterações, obtidas junto à JUCESP, sendo que uma cópia dos Autos foi enviada ao endereço do mesmo, junto com todos os elementos do presente PAF. Evidentemente, sendo sócio-administrador, os atos praticados tendentes a impedir/retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal, no caso a utilização de documentos inexistentes com objetivo de reduzir as bases de cálculo de tributos/contribuições, não seriam praticados sem sua autorização ou anuência. E, no caso específico desta empresa, trata-se de uma sociedade sob a forma de EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada). Ou seja, o Sr. Roberto Douer é o único sócio da referida empresa.

40- O embasamento da responsabilidade solidária está no artigo 135 e seu inciso III, do Código Tributário Nacional. Além disto, restou inequivocamente demonstrado que o sócio-administrador, agiu com infração à lei, conforme demonstrado nos itens anteriores.

Assim entendo que restou comprovada a conduta fraudulenta descrita praticada na gestão do sócio-administrador Sr. Roberto Douer, o que é suficiente à atração do artigo 135, III, do CTN, uma vez que é inerente ao poder de gerência do sócio-administrador de uma empresa, a tomada de decisão dolosa de declarar a menor os tributos e de não recolhê-los.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa agravada para 100%.

Assinado Digitalmente

Marcio José Ribeiro Pinto