



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720387/2020-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.795 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2024
Recorrente DTC TRADING EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR. ART. 135, III. NOTAS FISCAIS IDEOLOGICAMENTE FALSAS.

A comprovada emissão de notas fiscais ideologicamente falsas com a finalidade de elidir a constituição do crédito tributário devido associada ao fato de o contribuinte ser empresa individual administrada diretamente pelo seu titular e associada ao fato de a conduta ser reincidente, objeto de anterior lançamento tributário, dá ensejo à imputação de responsabilidade tributária contra o administrador proprietário.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2016

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2016

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento tributário de IRPJ para o lançamento tributário de CSLL decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reduzir para 100% o percentual a ser aplicado para encontrar o valor da multa de ofício qualificada. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah (relator), que dava parcial provimento em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gustavo de Oliveira Machado.

Relatório

O Acórdão Recorrido bem retrata os fatos até o momento de sua prolação, razão pela qual o transcrevo.

O contribuinte fiscalizado foi autuado em decorrência da utilização de documentos fiscais inexistentes na apuração do IRPJ/CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2016, nos montantes de R\$ 34.708.422,33, R\$ 50.327.841,52 e R\$ 20.124.469,51, respectivamente, que teria gerado majoração indevida de custos, conduta essa apenada com multa qualificada de 150% sobre os tributos lançados. Ainda figurou como sujeito passivo solidário o Sr. Roberto Douer, CPF - 212.888.078-56.

2. A autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal, que encerrou a ação fiscal, descreve a infração imputada ao contribuinte fiscalizado e ao sujeito passivo solidário, podendo ser assim sumarizada (com excertos em itálico extraídos diretamente do Termo):

- A fiscalização havia constatado que o contribuinte utilizara notas fiscais inexistentes para reduzir os valores de PIS, Cofins e IPI, as quais também tinham sido apropriadas como custo das mercadorias vendidas para também reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, relacionadas no Termo de Fiscal nº 13, de 17/02/2020, tendo sido o contribuinte intimado a se manifestar sobre essa inconsistência, bem como realizar a retificação das ECF e ECD do ano-calendário 2016; O contribuinte não conseguiu transmitir as escriturações para as bases da RFB porque já fluíra o prazo do art. 7º, § 4º, da IN RFB nº 1.774/2017, porém terminou juntando a este processo os arquivos como não-paginável em formato txt;

- Analisados os arquivos acima, confirmou-se a utilização das notas fiscais tidas por inexistentes, as quais haviam sido emitidas pelo próprio fiscalizado como notas fiscais de entrada, as quais não constavam no repositório de notas fiscais eletrônicas, quando o contribuinte estava obrigado a emitir documento fiscal eletrônico desde 1º/04/2010;
- A fiscalizada já havia sido intimada a apresentar os documentos fiscais acima, tendo permanecido silente;
- “19 - *Observa-se, também, pela tabela constante no item 16 [notas fiscais de entrada indicadas pela fiscalização como inexistentes] que trata de notas fiscais nas quais a fiscalizada é a emitente e a participante ao mesmo tempo. A fiscalizada estaria devolvendo mercadorias a si mesmo? Não, a empresa usou deste artifício para reduzir os valores de IRPJ/CSLL que seriam devidos, caso não adotasse este modus operandi*”;
- “20- *Portanto, os valores dos documentos fiscais relacionados no item 16 [notas fiscais de entrada indicadas pela fiscalização como inexistentes], que foram contabilizados na conta n.º 3110300001 (Custo de Mercadorias Vendidas) serão glosados, sendo que os valores de IRPJ/CSLL apurados, que não foram declarados nem pagos serão objeto do competente Auto de Infração*”.

3. A multa de ofício foi qualificada com a seguinte motivação:

- As notas fiscais que geraram o custo indevido apresentavam numeração semelhante, com simples alteração de um algarismo em sua numeração, indicador do mês em que utilizada;
- O contribuinte já tinha sido autuado no ano de 2013 (Processo n.º 10314.721853/2017-55 da filial 0002), por utilizar créditos indevidos de IPI, com utilização do mesmo *modus operandi*, qual seja, emitir notas fiscais inexistentes com mudança da numeração de um algarismo, indicador do mês em que utilizada;
- O procedimento acima foi utilizado agora na matriz e na filial 002 para o IPI, com as notas fiscais citadas e outras inexistentes, as quais serão objeto de autuação nos processos n.ºs 10314.720008/2020-68 (matriz) e 10314.720005/2020-24 (filial 0002), bem como autuação no âmbito do Pis/Cofins (processo n.º 10314.720007/2020-13);
- “28- *Cabe destacar que na filial as Notas Fiscais começavam com o n.º 144, seguido do mês e ano de apuração, enquanto que na matriz tais notas começavam com o n.º 44, conforme poderá ser visto nos PAF's citados*”;
- “29- *As numerações das notas fiscais inexistentes, seja na filial 0002, que começava com o n.º 144, seja na matriz, que começavam com o n.º 44, não guardam razão de casualidade. Guarda razão de procedimento feito de forma contumaz, com claro intuito de recolher a menor os tributos/contribuições devidos. Não há o que se falar em possível erro ou engano, mas em uma atitude feita com o claro intuito de colocar informações inexatas em sua escrituração com o objetivo de recolher menos tributos/contribuições ao erário público. E esta tese é reforçada, uma vez que a empresa já foi autuada utilizando-se do mesmo procedimento (vide item 23)*”;
- “30- *Isto fica mais cristalino quando se analisa o restante da numeração das notas fiscais, utilizando-se do mês e ano de emissão. Tendo em vista o artifício da empresa, com claro intuito de fraude, a presente autuação foi lavrada com a multa de ofício de 150%. Repisa-se que essa não foi a primeira vez que a empresa se utilizou deste artifício (item 23) com os mesmos objetivos. Ela já se utilizou do mesmo artifício no ano de 2013, o que caracteriza a reincidência do modus operandi*”;

· “31- A fiscalizada escriturou em suas ECF/ECD registros relativos à devoluções que nunca ocorreram/existiram, com o único fulcro de inflar seus custos, gerando abatimentos dos valores de IRPJ/CSLL a recolher. E fez isso também nas EFD's ICMS/IPI da matriz e da filial e nas EFD's-Contribuições, com objetivo de reduzir os valores de tributos/contribuições a recolher, utilizando-se do mesmo procedimento aqui descrito, que serão objetos de Processos Administrativos Fiscais específicos para cada tributo/contribuição”.

· As condutas acima caracterizam, em tese, tipos da Lei nº 8.137/1990, tendo sido protocolizada a competente representação fiscal para fins penais.

4. A responsabilidade solidária do Sr. Roberto Douer está assim caracterizada:

Responsabilidade Solidária

37- 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.

38- 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. (destaque original)

5. Cientificado do lançamento em 11/08/2020, o contribuinte apresentou impugnação em 10/09/2020, conforme data de postagem da impugnação juntada aos autos, com os argumentos defensivos resumidos a seguir (com excertos em itálico extraídos diretamente da peça defensiva):

· Inicialmente, o contribuinte sofreu fiscalização pela Fazenda do Estado de São Paulo no mesmo exercício, que teve início em maio de 2018 e perdeu por mais 06 meses, culminando com processamento de autorregularização, conforme art. 14 da LC paulista nº 1.320/2018, e retificação do SPED ICMS e IPI em dezembro de 2018;

· Durante o processo de autorregularização, o contribuinte se viu impedido de retificar a demais obrigações fiscais (DCTF e SPED contábil e fiscal), uma vez que fora intimada quanto ao início da presente fiscalização federal, esta que iniciou concomitantemente com o término da fiscalização estadual;

· Mesmo ciente das divergências, o contribuinte somente pode efetuar as retificações quando intimado para tanto, como se viu com o termo de intimação nº 13, de 17/02/2020;

· A fiscalização tinha ciência das divergências desde pelo menos outubro de 2019, sendo que levou um ano e sete meses para lançar diferenças de tributos que já haviam sido confessadas pela impugnante;

- Há nulidade no procedimento fiscal por ferir o dispositivo constitucional que assegura aos litigantes, no âmbito administrativo ou judicial, a duração razoável do processo, pois não se pode aceitar que o procedimento tenha levado um ano e sete meses, quando a autoridade fiscal já tinha todas as informações para a autuação;
- *“O que se pode concluir é que as diferenças glosadas notadamente têm sua origem nas inconsistências já levantadas pela fiscalização estadual, o que de plano já afasta qualquer má-fé da Impugnante bem como demonstram que antes mesmo de serem apontadas por esta fiscalização já haviam sido regularizadas perante a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Especificamente em relação à boa-fé da Impugnante, evoca-se o quanto disposto pela própria legislação atinente à auto regularização, que não permite aplicação do instituto caso haja fraude caracterizada. A este respeito, não merece guarida a alegação do r. fiscal de que a Impugnante tenha usado de qualquer artifício ou meio a ludibriar o fisco, ...”;*
- *“Sem qualquer embasamento o r. fiscal afirma que os erros formais cometidos pela Impugnante no preenchimento de suas declarações foram decorrentes de má-fé, sem contudo colacionar qualquer prova, limitando-se a mencionar outro processo da Impugnante. Por esta razão se faz necessário ressaltar que as divergências apontadas tiveram sua origem em mero erro formal no preenchimento das declarações. E mais, que tais divergências somente foram identificadas por esta fiscalização quando das retificações feitas durante o procedimento de auto regularização. Ao descrever a suposta infração a autoridade fiscal relata a existência de Notas Fiscais escrituradas pela empresa em suas EFDs ICMS/IPI originais que não constavam do repositório das notas fiscais eletrônicas. Apenas supondo a hipótese de a Impugnante intentar ludibriar as autoridades fiscais, hipótese que se aventa apenas por amor à argumentação, por qual motivo iria declará-las em suas EFDs ICMS/IPI. Ora Nobre Julgador, evidentemente tais divergências têm origem em mero erro formal no preenchimento da declaração. Nesta medida, o lançamento tributário sequer deveria ter sido efetuado, segundo melhor entendimento, posto que mero erro formal no preenchimento de alguma declaração acessória, desde que devidamente comprovada por outros elementos de prova, tal como no caso, não pode embasar a autuação fiscal, mormente ao se considerar a auto regularização já efetuada perante o Estado”;* (destaque do original)
- Incorreu o contribuinte em mero erro de fato, formal, já que o impugnante já havia declarado ao fisco estadual as glosas ora em debate;
- A multa lançada no percentual de 150% tem caráter confiscatório, pois a ação do contribuinte está permeada da mais absoluta boa-fé, como reconhecido pela Fazenda do Estado de São Paulo, sendo descabida a alegação de que o contribuinte já procedera da mesma forma em outro processo, este que se tratava de meras glosas de IPI, ou seja, meras alegações não aptas a comprovar a ocorrência de fraude;
- Considerando a ausência dos elementos caracterizadores para aplicação da multa qualificada, deve-se substituí-la pela multa no percentual de 20%, pois as divergências apuradas decorrem das retificações procedidas no âmbito da fiscalização estadual;
- A multa qualificada no percentual de 150% viola os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, tendo o STF já decidido que a multa no percentual de 20% atende aos princípios citados;
- Caso o pedido de conversão da multa punitiva acima não seja atendido, pede-se que seja calculada a multa punitiva no patamar máximo de 100%, para não ferir o princípio do não confisco;
- Os juros de mora não podem incidir sobre a multa de ofício ou de mora;

- Requer ainda que todas as intimações veiculadas pela imprensa oficial constem sempre o nome dos patronos do recorrente.

6. Considerando que se revelou frustrada a tentativa de ciência do sujeito passivo solidário pelos Correios, com AR devolvido ao remetente, restou à fiscalização cientificá-lo por edital, o que foi concretizado, com data de ciência em 31/08/2020. Com data de postagem em 10/09/2020, o sujeito passivo solidário impugnou o lançamento, pelas razões sumarizadas a seguir (com excerto em itálico extraído diretamente da peça defensiva): · Repisou todas as defesas do contribuinte fiscalizado;

- Houve uma atecnia da autoridade atuante ao imputar a responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN, pois, nesse caso, conforme a doutrina e a jurisprudência judicial e administrativa, se o agente arrolado agiu com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, em detrimento dos interesses do contribuinte, somente essa pessoa seria a única responsável pelos tributos decorrentes da infração, hipótese que não sucedeu nestes autos, pois o fiscalizado continua como principal obrigação pela exação lançada;

- *“Evidente, portanto, que o artigo 135 do CTN só é aplicável às hipóteses de responsabilidade pessoal do agente, ou seja, quando a Fiscalização verifica que ele agiu com o dolo específico de fraudar o surgimento de obrigação tributária ou quando de seus atos ilícitos nascer a obrigação tributária, devendo, consequentemente, imputar-lhe responsabilidade pessoal, i.e., exclusiva. No presente caso, é importante repisar, essa comprovação jamais ocorreu, sendo que o Impugnante desenvolve esta argumentação apenas por amor ao debate, pois como dito e repete-se a empresa contribuinte já havia dado início a sua auto regularização quando se deu início a presente fiscalização. Dando um passo adiante nesse raciocínio, conclui-se que não pode prevalecer autuação com base no artigo 135 do CTN quando a própria Fiscalização coloca o contribuinte definido em lei no pólo passivo da obrigação tributária, pois haveria claro erro na identificação do sujeito passivo”;* (destaque do original)

- Faltou motivação do ato administrativo que ensejou a responsabilização, pois no termo que encerrou a ação fiscal somente há acusações subjetivas e genéricas com a pretensão de desqualificar operação legítima, sem nenhuma prova do suposto ilícito cometido pelo ora impugnante.

7. É o relatório.

O Acórdão Recorrido apreciou as peças impugnatórias conjuntamente, pois notou que eram similares, contendo como único ponto distintivo a presença de tópico específico destinado a afastar a responsabilização solidária na Impugnação do sujeito passivo responsabilizado solidariamente.

Afastou a possibilidade de que a fiscalização estadual anterior pudesse produzir quaisquer efeitos sobre a ação fiscal conduzida pelo Fisco Federal, pois se tratam de autoridades fiscais distintas, com competências distintas. Entendeu que a previsão de autorregularização na legislação do Fisco Paulista não teria efeitos na esfera federal e afastou este argumento como pressuposto de atuação de boa-fé, já que caberia ao Contribuinte ter retificado sua escrituração contábil e fiscal federal, bem como sua DCTF.

Entendeu inverossímil a alegação de mero erro formal, dado que o erro implicava a inserção de mais de R\$ 100.000.000,00 em custos inexistentes, mediante a emissão de notas

fiscais sequenciais em um período de sete meses do ano de 2016, notadamente considerando que, intimado a comprovar a veracidade de referidas notas, ficou-se inerte.

Afastou a alegação de que o procedimento fiscal tenha vulnerado o princípio constitucional de razoável duração do processo (administrativo e judicial), **a uma** porque não havia processo administrativo fiscal até a apresentação das impugnações dos recorrentes, ou seja, não se poderia ancorar na presente cláusula constitucional para afastar a conclusão de procedimento de investigação, como o procedimento fiscal destes autos, que era, até as impugnações, mero procedimento investigativo fiscal, não tendo sido instaurada a fase processual administrativa até a protocolização das impugnações; **a duas** porque o procedimento fiscal, com início em 10/12/2018, incluía PIS e COFINS e posteriormente IPI, IRPJ e CSLL, ou seja, abrangeu diversos tributos, sendo obrigatório cumprir o rito de intimações e dilações de prazos pedidas pelo fiscalizado, não sendo assim desproporcional o prazo transcorrido; **a três** porque a autoridade fiscal não conduziu apenas esse procedimento fiscal, mas múltiplos outros, tendo o presente sido prorrogado na boa e devida forma. Por isso, entendeu descabido o presente pedido de nulidade, inclusive porque os recorrentes sequer apontaram qualquer mácula nas prorrogações do procedimento fiscal destes autos, cuja demora seria prejudicial à Fazenda Federal, já que os prazos decadenciais não se interrompem ou se suspendem,

Manteve a multa qualificada entendendo que não se poderia concluir ordinária a conduta de, a partir de notas fiscais inexistentes, com numeração seriada, criar custos de mercadorias vendidas de mais de 100 milhões de reais em apenas sete meses.

Vislumbrou reincidência, pois o *modus operandi* já havia sido verificado em autuação relativa a IPI do ano-calendário de 2013 que ensejou lançamento.

Sobre a violação de princípios constitucionais pela aplicação da multa em patamar de 150%, negou provimento por escapar ao âmbito de competência da administração nos termos da Súmula CARF n.º 2, e entendeu que sequer seria possível acatar a limitação da penalidade a 100% por ausência de previsão legal.

Sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, também se viu impedido de afastar a exigência, nos termos da Súmula CARF n.º 108.

Quanto ao pedido de intimação na pessoa do patrono dos Impugnantes, negou o pleito por contrariar a disposição contida no Decreto n.º 70.235/72 e a Súmula CARF n.º 110.

Por fim, quanto ao tópico específico de defesa do Responsável Solidário, entendeu que a natureza da responsabilidade a que diz respeito o art. 135, III do CTN é de solidariedade, não demandando a exclusão do Contribuinte do polo passivo. Complementou que restaram configurados seus requisitos, quais sejam, que o responsabilizado seja administrador do Contribuinte e que os atos decorram de infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo o Sr. Roberto o único sócio e administrador da EIRELI em questão.

Cientificados, Contribuinte e Responsável apresentaram recursos em peças autônomas, que, reprisam os argumentos já postos nas Impugnações e, tal qual as Impugnações, distinguem-se apenas por constar no Recurso do Responsável tópicos destinados a afastar sua responsabilização. Em síntese, alegam:

1. Nulidade do lançamento como decorrência de nulidade do procedimento fiscalizatório, por ofensa ao princípio da razoável duração do processo e aos limites constitucionais que regem a discricionariedade do ato administrativo;
2. Que a autorregularização promovida no âmbito do programa “Nos Conformes” perante o Fisco Estadual deveria produzir reflexos no presente auto de infração para que não se considere como dolosa a ausência de regularização no âmbito federal.
3. Que a autorregularização foi anterior ao início desta ação fiscal federal, que justamente ela é quem deu ensejo à divergência de informações que disparou a fiscalização mas, ao mesmo tempo, impediu a retificação espontânea da DCTF pelo contribuinte pois já iniciada a ação fiscal.
4. Que a autorregularização no âmbito do programa “Nos Conformes” é vedada em casos de fraude, o que infirma a alegação de fraude no presente caso.
5. Afirma ser insuficiente para caracterizar a fraude, o dolo e os pressupostos da qualificação da multa de ofício os indícios apresentados pela fiscalização, havendo no caso mero erro formal que não deveria ensejar qualquer autuação e poderia ser retificado de ofício.
6. Que a multa qualificada no patamar de 150% violaria os princípios constitucionais do não-confisco e da razoabilidade, devendo ser fixada no patamar de 20% ou, no máximo, em 100%.
7. Impossibilidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício;
8. Aplicação do entendimento mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida, por força do art. 112 do CTN;
9. Ausência dos requisitos autorizadores da responsabilização com fundamento legal no art. 135, III do CTN, que trata da responsabilidade pessoal exclusiva, e não solidária;
10. Falta de prova da conduta ilícita supostamente praticada pelo responsável, havendo apenas acusações subjetivas e genéricas, de maneira que a autoridade pretende responsabilizar o titular e administrador tão somente pelo fato de ser o único gestor da pessoa jurídica. Alega assim violação também do dever de fundamentação previsto no art. 50 da lei nº 9.784/99, aplicável subsidiariamente;
11. Requer, por fim, que todas as intimações sejam feitas na pessoa do patrono dos recorrentes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação dos Recursos Voluntários, nos termos do Regimento Interno do CARF.

No mais, os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço.

2 Preliminar de nulidade

Os Recorrentes alegam nulidade do lançamento como decorrência de suposta nulidade do procedimento fiscalizatório, por ofensa ao princípio da razoável duração do processo (já que a fiscalização perdurou por um ano e sete meses) e aos limites constitucionais que regem a discricionariedade do ato administrativo.

A análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho, por disposição da Súmula CARF nº 2. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, conheço dos recursos mas nego provimento ao pedido.

Como preliminar, resta a alegação de nulidade por ofensa ao princípio da razoável duração do processo.

A este respeito, diverjo do Acórdão Recorrido por entender que a morosidade afeta não só a Fazenda Nacional, mas também o contribuinte, que sofre com a incerteza sobre a retidão de sua apuração tributária; bem como por entender que as nulidades no processo administrativo fiscal admitem a presunção de prejuízo à defesa.

Entretanto, não vislumbro nulidade alguma visto que os prazos prescritos nas normas competentes para reger procedimento fiscalizatório foram cumpridos, como bem demonstraram os recorrentes em suas defesas ao abordarem o art. 11 da Portaria RFB nº 6.478/17.

“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 n.º 70.235, de 1972.

§ 2º Para fins de controle administrativo, a contagem do prazo do procedimento fiscal far-se-á a partir da data da expedição do TDPF, salvo nos casos de expedição de TDPF-E, nos quais a contagem far-se-á a partir da data de início do procedimento fiscal.”

Transcrevo assim as razões do Acórdão Recorrido tachando a parcela que não conta com minha concordância plena.

“15. Indo além, afasta-se a alegação de que o presente procedimento fiscal tenha vulnerado o princípio constitucional de razoável duração do processo (administrativo e judicial), a uma porque não havia processo administrativo fiscal até a apresentação das impugnações dos recorrentes, ou seja, não se pode ancorar-se na presente cláusula constitucional para afastar a conclusão de procedimento de investigação, como o procedimento fiscal destes autos, que era, até as impugnações, mero procedimento investigativo fiscal, não tendo sido instaurada a fase processual administrativa até a protocolização das impugnações; a duas porque o procedimento fiscal, com início em 10/12/2018, incluía PIS e Cofins e posteriormente IPI, IRPJ e CSLL, ou seja, abrangeu diversos tributos, sendo obrigatório cumprir o rito de intimações e dilações de prazos pedidas pelo fiscalizado, não sendo assim desproporcional o prazo transcorrido; a três porque a autoridade fiscal não conduziu apenas esse procedimento fiscal, mas múltiplos outros, tendo o presente sido prorrogado na boa e devida forma. Por tudo, completamente descabido o presente pedido de nulidade, inclusive porque os recorrentes sequer apontaram qualquer mácula nas prorrogações do procedimento fiscal destes autos, sendo certo que o transcurso do tempo somente poderia ser prejudicial à Fazenda Federal, pois os prazos decadenciais não se interrompem ou se suspendem, ou seja, o contribuinte somente poderia se beneficiar da dilação do presente procedimento fiscal, e, como se sabe, não há nulidade sem prejuízo.”

Pelo exposto, nego provimento ao pedido.

3 Mérito

No mérito, os argumentos de defesa resumem-se a questionar a qualificação da penalidade, o percentual da multa qualificada, e a responsabilização do titular administrador, já que não questionam a inexistência da escrita e a inexistência dos custos lançados.

3.1 QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE

A aplicação da multa qualificada decorreu da coleta de indícios a partir dos quais a autoridade atuante entendeu presente o intuito doloso, transcrevendo os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 mas sem indicar qual deles foi verificado no caso em questão.

O Enquadramento legal dos Autos de Infração, por sua vez, não menciona qualquer dispositivo relativo à qualificação da multa.

Os principais indícios apontados são a prática de conduta similar apurada relativamente ao ano-calendário de 2013 (escriturar notas fiscais contra si próprio sem apresentar causa), o volume de custos lançados sem amparo em notas fiscais eletrônicas (da ordem de cem milhões de reais), a escrituração de devoluções não comprovadas, e a ausência de resposta quando intimado a esclarecer os lançamentos em sua escrita fiscal e contábil.

Os Recorrentes alegam que não teriam sido demonstrados os requisitos da qualificação da penalidade, notadamente o dolo específico em praticar as condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, havendo no caso mero erro de fato que não deveria ensejar qualquer autuação e poderia ser retificado de ofício pelas autoridades fiscais.

Afirmam ainda, que a autorregularização promovida no âmbito do programa “Nos Conformes” perante o Fisco Estadual demonstraria a ausência de dolo, tanto porque ela é pressuposto para a admissão da autorregularização estadual, quanto porque a partir de referida regularização é que foram geradas as inconsistências entre os custos lançados na escrita fiscal e as notas fiscais eletrônicas constantes no SPED ICMS que geraram a presente fiscalização, inconsistências estas que impediram a retificação da escrituração no âmbito federal e da DCTF.

Passando à análise, a valoração que faço dos fatos e alegações é distinta daquela exarada no Acórdão Recorrido.

A autorregularização procedida perante o Fisco Estadual não provoca efeitos vinculantes à administração Fiscal Federal, todavia, não se pode olvidar que a Lei Complementar n.º 1.320/2018, que instituiu o programa “Nos Conformes”, veda a autorregularização em caso de fraude (art. 4º), de maneira que a admissão da autorregularização no caso em questão revela ao menos a opinião do Fisco Estadual de São Paulo de que, no caso, a emissão das inúmeras notas cuja causa não foi esclarecida nos presentes autos, não decorreria de comprovado intuito fraudulento. Trata-se de elemento de convicção não desprezível, embora sem efeitos vinculantes.

Também é elemento de convicção o fato de que a autorregularização na esfera estadual foi anterior e gerou a inconsistência que, identificada pelos sistemas da Receita Federal, podem ter impedido o contribuinte de transmitir declaração retificadora, conforme alega a defesa.

Não olvidamos que a emissão de notas fiscais para si mesmo que representaram custos não comprovados da ordem de cem milhões de reais causa espécie e torna difícil crer em mero erro não notado anteriormente. Contudo, o ônus de demonstrar *cabalmente* o dolo específico recai sobre a fiscalização, e a dúvida favorece o contribuinte, notadamente no caso de qualificação da multa de ofício, conforme o comando do artigo 112 do CTN.

Devemos, portanto, avaliar se a fiscalização desincumbiu-se de tal ônus atendendo aos requisitos já há tempos exigidos pela jurisprudência e concretizados a partir de 2023 pelo artigo 44, § 1º-C, I da Lei n.º 9.430/96, em passagem que reputo meramente interpretativa, qual seja, a prova e individualização da conduta dolosa.

Pois bem, admite-se a prova indiciária, mas a conjunção de indícios deve formar prova cabal, e os elementos trazidos pela acusação ao meu sentir são insuficientes à qualificação da penalidade.

Ademais, é de se observar a completa falta de individualização jurídica da conduta, já que os Autos de Infração não trazem o enquadramento legal que justificaria a qualificação da penalidade, e o Termo de Verificação Fiscal sequer especifica se houve fraude, sonegação ou conluio, exigência antiga da jurisprudência corporificada na lei desde 2023.

Fraude, sonegação e conluio são condutas distintas, e a individualização das condutas de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 pressupõe a indicação de quais tipos legais foram verificados, ou ao menos a demonstração específica e individualizada de que cada uma delas foi verificada no caso concreto. No caso em questão, a Fiscalização não se desincumbiu desse importante ônus essencial à garantia do direito de defesa.

Pelo exposto entendo improcedente a qualificação da penalidade em questão.

3.2 SUBSIDIARIAMENTE - PATAMAR DA MULTA QUALIFICADA – 150%

O Recorrente alega que a multa qualificada no patamar de 150% violaria os princípios constitucionais do não-confisco e da razoabilidade, devendo ser fixada no patamar de 20% ou, no máximo, em 100%.

Trata-se, novamente de argumento de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais, cuja apreciação escapa à competência deste colegiado nos termos da Súmula CARF n.º 2, vinculante aos membros deste Conselho.

Penso que a Súmula obsta o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, conheço desta parcela dos Recursos, mas nego provimento ao pedido.

Inobstante, a multa qualificada passou por alterações com a nova redação conferida ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96 pela Lei n.º 14.689/2023.

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei n.º 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei n.º 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007\)](#)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [\(Redação dada pela Lei n.º 14.689, de 2023\)](#)

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

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

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

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

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

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

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

Essas alterações aplicam-se retroativamente no que beneficiarem o contribuinte, conforme o art. 106, II do CTN.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

A autoridade autuante, anteriormente às alterações legais acima referidas, menciona a existência de lançamento pretérito envolvendo o mesmo *modus operandi*, mas não esclarece nem mesmo quando teria ocorrido tal lançamento e, analisando a informação contida no Acórdão Recorrido de que a autuação anterior, relativa ao ano-calendário de 2013, deu ensejo ao processo administrativo n.º 10314.721853/2017-55, tudo indica que o lançamento ocorreu posteriormente ao terceiro trimestre de 2016, razão pela qual sequer seria possível falar em reincidência nos termos da do art. 44, § 1º-A da Lei n 9.430/96.

Dessa maneira, caso mantida a qualificação, não poderá extrapolar o patamar de 100%.

3.3 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A responsabilização do titular e administrador da EIRELI em questão calçou-se no art. 135, III do CTN.

A defesa, alega ausência dos requisitos autorizadores da responsabilização com fundamento legal no art. 135, III do CTN, que trata da responsabilidade pessoal exclusiva, e não solidária.

Defende também a falta de prova da conduta ilícita supostamente praticada pelo responsável, havendo apenas acusações subjetivas e genéricas, de maneira que a autoridade pretende responsabilizar o titular e administrador tão somente pelo fato de ser o único gestor da pessoa jurídica à qual se imputou a qualificação da penalidade. Alega assim violação também do dever de fundamentação previsto no art. 50 da lei nº 9.784/99, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Passando à análise, entendo que a responsabilização do titular e administrador decorreu da qualificação da penalidade, caindo por terra junto com esta. Isso porque a acusação partiu do raciocínio pelo qual, havendo a qualificação da penalidade, responde o administrador que no caso era tão somente o próprio titular, ou seja, se somente o titular é que a gerenciava, o dolo da empresa decorreria dolo do administrador.

Ocorre que a responsabilização com base no art. 135, III do CTN não permite esta construção. De plano observamos que o sócio administrador foi responsabilizado com base no art. 135, III do CTN, mas sem qualquer menção ao art. 124 para definir o regime de sua responsabilidade.

Sou partidário do posicionamento defendido pelo Conselheiro do André Luis Ulrich Pinto no Processo nº 10950.729268/2019-60. Naquela oportunidade, o Conselheiro relator transcreveu a lição de Luís Eduardo Schoueri:

“Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários.

É importante destacar aqui que o art. 124, I, do CTN não define sujeito passivo. Ele apenas fixa, a partir do interesse comum, a solidariedade entre sujeitos passivos, já definidos em outros dispositivos. De maneira mais clara, ainda com o exemplo do IPTU e dos condôminos: na inexistência de tal dispositivo, cada condômino de um mesmo apartamento pagaria o imposto relativo a sua quota. O art. 124, I, por sua vez, faz com que esses contribuintes sejam solidários. Ou seja: se inaplicável qualquer dispositivo legal que caracterize determinada pessoa como contribuinte ou responsável, não há como defini-la como sujeito passivo a partir do art. 124. O primeiro passo é verificar se

é sujeito passivo para daí, num segundo passo, investigar se existe solidariedade entre os sujeitos passivos definidos pela lei.

O Supremo Tribunal Federal parece ter adotado essa interpretação, ao julgar a constitucionalidade de lei estadual que instituía a obrigação solidária de contadores por créditos tributários oriundos de infrações à legislação tributária, para as quais o contador, em alguma medida, houvesse concorrido. Na ocasião, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a lei estadual invadira a competência da lei complementar na matéria. Nesse sentido, o Relator observou que a lei estadual teria disposto diversamente do CTN sobre quem pode ser responsável tributário, na medida em que incluiu “hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN”. O Supremo Tribunal Federal, portanto, parece ter entendido que, em primeiro lugar, é preciso verificar se há sujeição passiva, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN; em segundo lugar, verifica-se se há interesse comum e, portanto, solidariedade passiva, nos termos do art. 124, I, do CTN. Afinal, na visão da Corte, a lei estadual não poderia ter criado nova hipótese de responsabilidade (solidária) de terceiro, autônoma em relação àquelas dos artigos 134 e 135 do CTN. Parece haver, então, no posicionamento do Tribunal, o pressuposto de que o art. 124, I, do CTN não se configura como hipótese autônoma de responsabilidade tributária; primeiro seria preciso apurar a existência de sujeição passiva (o que, no caso da chamada “responsabilidade de terceiros”, dar-se-ia a partir dos artigos 134 e 135 do CTN).

A caracterização de solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN exige a configuração do interesse comum. Já se afirmou que interesse comum clama por estarem as pessoas no mesmo polo, mas isso sob a perspectiva jurídica. Afinal, justamente porque cada sujeito passivo liga-se ao fato jurídico tributário (seja contribuinte, seja responsável) é que, nas palavras do Min. Luiz Fux, não cabe cogitar a existência de “interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”.

É justamente, por isso, que não faz sentido imputar a responsabilidade solidária entre duas empresas do mesmo grupo econômico nas situações nas quais só uma delas ostenta a condição de sujeito passivo. Se a outra empresa não realiza o fato jurídico tributário – nem a ele se vincula por outras hipóteses de responsabilidade –, não pode ela se tornar solidária porque sequer é sujeito passivo.

Por outro lado, não constituem “interesse comum” as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. Daí a distinção entre interesses contrapostos, coincidentes e comuns, assim resumida:

Interesses contrapostos, coincidentes e comuns podem ser também evidenciados nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um “interesse comum”. Eles podem ter “interesse comum” em lesar o Fisco.

Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” no fato jurídico tributário.¹”

Também mencionou os ensinamentos de Caio Takano:

“Se da expressão “interesse comum” seria possível extrair diferentes significados, não é irrelevante a constatação de que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete autêntico do enunciado prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN, tem reiteradamente se posicionado no sentido de construir a norma de solidariedade tributária de forma mais restritiva, adotando o conceito estritamente jurídico de interesse comum, que alcança apenas as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação. Ainda que seja reconhecido existir diversas possibilidades interpretativas a partir do enunciado prescritivo, há, neste caso, um ato de decisão do intérprete autêntico do direito posto, no qual se escolheu apenas uma dessas possibilidades: o conceito jurídico.²”

Adicionalmente, valho-me das lições de Luciano da Silva Amaro³, que encampa a mesma vertente pela qual o interesse comum de que trata o art. 124, I do CTN deve ser jurídico, merecendo ser distinguido do interesse meramente econômico.

“Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (por exemplo, a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito *uma* delas, a *outra* seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei (já agora nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese o *interesse* de cada uma das partes no negócio *não é comum*, *não é o mesmo*; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (copropriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que, se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse *comum* de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo copropriedade, ambos os proprietários são devedores solidários⁵⁰².”

Não é demais consignar que julgados recentes deste Conselho encampam a vertente acima exposta, conforme se verifica do Acórdão nº 1402-002.459, de 2017, de relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, cujas razões de decidir merecem transcrição:

“No que se refere à imputação da responsabilidade importa preliminarmente definir o alcance dos dispositivos que regem a matéria.

¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022.(p. 625)

² TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária no art. 124, I, do CTN. in Revista Direito Tributário Atual. 41- 2019.

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 426/427.

Sob esse prisma, esclareça-se que **a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário**. Em outras palavras, **não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem**.⁴

Tanto é assim, que **o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária**.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da **fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta**.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador.

Por outro lado, definida a responsabilidade com base no enquadramento em alguns dos dispositivos do art. 135, do CTN (normalmente o inciso III) é cabível a aplicação em conjunto com o art. 124, II do mesmo diploma legal, para definir que essa responsabilidade é solidária ainda que, reconheço, o tema não é pacífico na doutrina.” (g.n.)

Pois bem, definido que o art. 135, III do CTN elege os responsáveis tributários mas não estabelece seu regime de responsabilidade (se solidária ou não), entendo que a responsabilização solidária demandaria ao menos a demonstração do interesse comum e a fundamentação legal também no artigo 124, I do CTN. O art. 135, III do CTN só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade, e implica a exclusão da responsabilidade do Contribuinte.

Ademais, a atribuição de responsabilidade tributária ao administrador não se justifica apenas pela verificação da infração e dos poderes de gestão que lhes eram conferidos.

Nesse sentido, veja-se o que afirma Carlos Augusto Daniel Neto:

Existem bem poucos precedentes recentes que sufraguem a “teoria dos atos de gestão” para fins de aplicação do art. 135 do CTN, qual seja, a dispensa da comprovação do ato específico com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, assim como pressuposto da existência de dolo do sujeito passivo a partir da função que ostenta na empresa.⁵

⁴ Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729.

⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Responsabilidade tributária de sócios e diretores na primeira seção do CARF. In: PINTO, Alexandre Evaristo; DANIEL NETO, Carlos Augusto; Ribeiro, Diego Diniz; PINTO, Fernando Brasil de Oliveira (org.) Direto do CARF: Escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: Amanuense, 2020. p. 54

Dessa forma, a norma do art. 135, do Código Tributário Nacional depende da comprovação dos seguintes elementos: (i) função e poderes atribuídos ao responsável; (ii) *condutas individualizadas do responsável com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, praticadas com evidente intuito doloso*.

No caso em tela não se demonstrou o segundo requisito, razão pela qual, ainda que mantida a qualificação da penalidade, é improcedente a responsabilização do titular administrador.

3.4 INCIDÊNCIA DA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

O Contribuinte alega que a atualização dos créditos tributários pela Taxa Selic seria ilegal, porque realizada pelas autoridades fiscais sem amparo na lei, já que os conceitos de crédito tributário e multa não se confundem.

A matéria, no entanto, hoje encontra-se pacificada pela Súmula CARF nº 108, com efeitos vinculantes ao CARF nos termos do art. 72 do Anexo II do RICARF. Vejamos sua redação:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Pelo exposto, nego provimento ao pleito do contribuinte.

3.5 INTIMAÇÃO NA PESSOA DO ADVOGADO

Pleiteia o contribuinte que as intimações pessoais sejam realizadas na pessoa de seu patrono.

O pedido, contudo, encontra óbice na Súmula CARF nº 110, de aplicação vinculante aos membros deste Conselho, nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

“Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.”

Assim, nego provimento ao pedido.

4 Dispositivo

Pelo exposto, dou provimento parcial aos Recursos Voluntários para afastar a qualificação da multa de ofício e afastar a responsabilização do titular administrador.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Redator designado.

O presente lançamento tributário foi realizado em função de a Fiscalização ter constatado que o contribuinte emitiu um conjunto de notas fiscais de entrada sem correspondência material, apenas para dar aparência de validade para as deduções de custos que introduziu indevidamente nas suas apurações do IRPJ e da CSLL, pertinentes a esse processo, além dos indevidos créditos de PIS, COFINS e IPI, apurados em outros processos administrativos. A fiscalização glosou as deduções, exigindo os tributos correspondentes acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada (150%). Adicionalmente, a fiscalização

atribuiu responsabilidade tributária ao único sócio e administrador da empresa, o qual é o autor do presente recurso voluntário.

Conforme muito bem relatado acima, os recorrentes não questionam a glosa de custos, mas defendem, entre outros argumentos, que a multa qualificada é confiscatória e indevida, pois o contribuinte teria agido de boa fé, considerando que o contribuinte já tinha realizado a sua auto regularização perante a Fazenda Estadual e somente não o fez perante a Fazenda Nacional em razão de o presente procedimento já ter sido iniciado.

O responsável tributário ainda defende que a imputação de responsabilidade é indevida em razão de a fiscalização ter adotado fundamento legal indevido e não ter comprovado a ocorrência de ilícito praticado pelo imputado.

O Colegiado acompanhou o voto do Ilustre Relator na parte em que foram afastadas as preliminares de nulidade, em que foi verificado que não houve questionamento sobre a glosa de custos, sobre a qual foi mantida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e em que foi indeferido o pedido para que o recorrente seja intimado na pessoa do seu patrono.

Todavia, sem embargo de reconhecer o mérito do substancioso voto do Ilustre Relator, o entendimento que prevaleceu no Colegiado foi diferente em relação à parte do recurso voluntário que tratou da qualificação da multa de ofício e da imputação de responsabilidade laborada pela fiscalização, cabendo a mim redigir o correspondente voto vencedor.

Qualificação da multa de ofício

A fiscalização motivou a qualificação da multa de ofício nos seguintes termos (fls. 5220):

21- Com relação à multa de ofício, foi aplicada a multa qualificada de 150%, pelas razões abaixo discriminadas.

22- Constatou-se que as notas fiscais que geraram o custo indevido, objeto da presente autuação, apresentavam numeração semelhante. Foram destacadas nas tabelas abaixo as alterações nas Notas Fiscais inexistentes, que equivalem à alteração no mês de emissão e ano. O resto da numeração permanecia a mesma. Essas notas fiscais foram utilizadas para reduzir os valores a recolher de PIS/COFINS e IPI também, sendo que no presente caso, a empresa não utilizou-se de todas as notas abaixo, apenas daquelas relacionadas no item 16.

[...]

23- O contribuinte já tinha sido autuado anteriormente por utilizar de créditos indevidos de IPI, com fulcro de diminuir o valor a pagar, por meio do Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 10314.721853/2017-55 (filial 0002). O ano fiscalizado foi de 2013. Na folha nº 177 deste PAF, no Termo de Constatação e Verificação Fiscal nº 1 (TCVF-1) consta a seguinte tabela, na qual destacamos os meses e ano das Notas Fiscais que foram objeto dessa autuação:

[...]

24- Constatou-se, novamente, que a empresa já se utilizava deste artifício com o objetivo de reduzir os valores de tributos a recolher já em 2013. Comparando-se as tabelas acima, verificamos que se trata do mesmo modus operandi citado no item 22.

25- Na ocasião da lavratura do PAF n.º 10314.721853/2017-55, o contribuinte foi, também, intimado a apresentar as notas fiscais constantes no item 23, não o fazendo. Não o fez porque estas notas fiscais nunca existiram.

26- A empresa adotou o mesmo procedimento com relação ao IPI, tanto na matriz, quanto na filial 0002, com o mesmo modus operandi, sendo que será lavrado os Autos de Infração de IPI, por meio dos PAF's n.ºs 10314.720008/2020-68 (matriz) e 10314.720005/2020-24 (filial 0002).

27- Não bastasse isto, a empresa utilizou esses documentos inexistentes para diminuir as bases de cálculo do PIS/COFINS, que será objeto do PAF n.º 10314.720007/2020-13.

28- Cabe destacar que na filial as Notas Fiscais começavam com o n.º 144, seguido do mês e ano de apuração, enquanto que na matriz tais notas começavam com o n.º 44, conforme poderá ser visto nos PAF's citados.

29- As numerações das notas fiscais inexistentes, seja na filial 0002, que começava com o n.º 144, seja na matriz, que começavam com o n.º 44, não guardam razão de casualidade. Guarda razão de procedimento feito de forma contumaz, com claro intuito de recolher a menor os tributos/contribuições devidos. Não há o que se falar em possível erro ou engano, mas em uma atitude feita com o claro intuito de colocar informações inexatas em sua escrituração com o objetivo de recolher menos tributos/contribuições ao erário público. E esta tese é reforçada, uma vez que a empresa já foi autuada utilizando-se do mesmo procedimento (vide item 23).

30- Isto fica mais cristalino quando se analisa o restante da numeração das notas fiscais, utilizando-se do mês e ano de emissão. Tendo em vista o artifício da empresa, com claro intuito de fraude, a presente autuação foi lavrada com a multa de ofício de 150%. Repisa-se que essa não foi a primeira vez que a empresa se utilizou deste artifício (item 23) com os mesmos objetivos. Ela já se utilizou do mesmo artifício no ano de 2013, o que caracteriza a reincidência do modus operandi.

31- A fiscalizada escriturou em suas ECF/ECD registros relativos à devoluções que nunca ocorreram/existiram, com o único fulcro de inflar seus custos, gerando abatimentos dos valores de IRPJ/CSLL a recolher. E fez isso também nas EFD's ICMS/IPI da matriz e da filial e nas EFD's-Contribuições, com objetivo de reduzir os valores de tributos/contribuições a recolher, utilizando-se do mesmo procedimento aqui descrito, que serão objetos de Processos Administrativos Fiscais específicos para cada tributo/contribuição.

Por seu turno, o recorrente pretende afastar a qualificação da multa de ofício defendendo que teria agido de boa fé, considerando que havia aderido a procedimento de auto regularização perante a Fazenda Estadual Paulista. Afirma que, em razão dessa adesão, já havia realizado os ajustes devidos na sua escrituração, antes mesmo do início do procedimento fiscal federal. Saliencia que não realizou os ajustes nas suas DCTF em razão de ter ficado impedida pelo início do presente procedimento fiscal. Acrescenta que deve ser dado o benefício da dúvida para o contribuinte, nos termos do artigo 112 do CTN. Transcrevem-se os trechos pertinentes do Recurso Voluntário (fls. 5524):

Insta informar também que o encerramento da fiscalização estadual se deu concomitante com o início da fiscalização federal. Por este motivo, muito embora já tendo prévia ciência da necessidade da retificação da sua DCTF, e tendo em vista as divergências apuradas quando de sua auto regularização estadual, a Recorrente restou impedida de efetuar quaisquer retificações perante o fisco federal, pois a presente verificação fiscal já estava em curso, uma vez que esta teve início com o recebimento do Termo de Intimação fiscal em dezembro de 2018.

[...]

O que se pode concluir é que as diferenças glosadas têm sua origem nas inconsistências já levantadas pela fiscalização estadual, o que de plano já afasta qualquer má-fé da Recorrente bem como demonstram que antes mesmo de serem apontadas por esta fiscalização já haviam sido regularizadas perante a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Em outras palavras: as diferenças de IRPJ e CSLL, objeto do presente auto de infração, decorreram do ajuste efetuado pela própria Recorrente, ANTES MESMO DE SEREM GLOSADAS PELO SR. FISCAL. E mais, mesmo já sabendo dos erros nas declarações e dos ajustes que seriam necessários em sua DCTF, a Recorrente restou impedida de proceder a estes tendo em vista que o procedimento fiscal havia iniciado seu curso.

Especificamente em relação à boa-fé da Recorrente, evoca-se o quanto disposto pela própria legislação atinente à auto regularização, que não permite aplicação do instituto caso haja fraude caracterizada.

[...]

Conforme expresso no art. 112 do Código Tributário Nacional, um dos princípios que garante o Estado Democrático de Direito e assegura a situação submissa que se encontra o contribuinte é o princípio do “in dúbio contra fiscum” ou “in dúbio pro contribuinte”, o que quer dizer que em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos, deve-se interpretar a lei tributária de maneira mais favorável ao contribuinte. Observa-se do texto:

Ao apreciar as provas dos autos, o Colegiado corroborou o entendimento da fiscalização de que o contribuinte forjou o registro de notas fiscais sem substrato material apenas para reduzir, indevidamente, os valores dos tributos devidos, considerando todas as circunstâncias apontadas no Termo de Verificação Fiscal, inclusive o fato da numeração seriada das notas fiscais, com séries próprias para cada unidade da empresa, a sua periodicidade mensal e o fato de o contribuinte ser reincidente nessa conduta reprovável, já tendo sofrido lançamento tributário pela mesma prática de registrar notas fiscais inidôneas.

Os recorrentes afirmam que aderiu a um programa estadual de auto regularização tributária e que esse programa é cabível apenas quando não há má fé do contribuinte, pelo que deveria ser reconhecida a boa fé deste e afastada a qualificação da multa.

Em síntese, os recorrentes valem-se de uma presunção de boa fé, a partir do fato de o Fisco Estadual ter admitido o contribuinte no seu programa de regularização tributária, o que somente seria possível mediante a boa fé do contribuinte.

Embora esta seja uma presunção simples válida, ela não tem caráter absoluto e é passível de verificação fática. O Colegiado entendeu que tal presunção não resiste à confrontação com as provas dos autos, que demonstram a intenção do recorrente em obter uma vantagem ilícita, praticando atos ilegais com essa finalidade, qual seja, a emissão de notas fiscais ideologicamente falsas. Assim, essa presunção foi afastada.

Adicionalmente, o Colegiado constatou que os recorrentes não comprovaram, em nenhum momento do processo, que houve a efetiva regularização de sua escrita fiscal.

Também foi afastada, por ser inverídica, a afirmação de que o início do procedimento fiscal impediu o contribuinte de regularizar a sua situação fiscal, pois o procedimento não impede o contribuinte de ajustar a sua contabilidade, de retificar declarações ou de pagar tributos, embora a fiscalização não reste submetida a esses atos de regularização não espontâneos.

Não havendo qualquer dúvida da intenção do contribuinte em elidir a tributação devida por meio de artifício ilegal, também foi afastada a requerida incidência do referido artigo 112 do CTN.

Por fim, foi afastada a alegação de que a exigência de multa de ofício qualificada caracterizaria confisco, o que seria uma ofensa ao artigo 150, IV, da Constituição Federal, com fundamento na Súmula CARF n.º 2, *verbis*:

Súmula CARF n.º 2

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

Todavia, a novel Lei n.º 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência, ante o antigo percentual de 150%, conforme a seguinte transcrição:

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei n.º 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

O Colegiado entendeu que a nova norma deve ser aplicada ao presente caso, de forma retroativa, com fundamento no artigo 106, II, “c”, do CTN, verbis:

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim vem entendendo este Colegiado, conforme recente decisão exarada no Acórdão n.º 1201-006.209, de 19/10/2023, o qual adotou a seguinte ementa:

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

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

É certo que a fiscalização apontou a reincidência do contribuinte e que o inciso VII do §1º do artigo 44, em sua nova redação, eleva o percentual da qualificação da multa para 150%. Contudo, o Colegiado entendeu que esse dispositivo legal não pode ser aplicado a fatos anteriores à data em que este entrou em vigor, pois configuraria a aplicação retroativa de norma que impõe sanção pecuniária, o que não possui amparo no ordenamento jurídico pátrio.

Destarte, a presente qualificação da multa de ofício foi mantida, contudo com exigência no percentual de 100%.

Imputação de responsabilidade tributária

A fiscalização imputou responsabilidade tributária ao único sócio e administrador da empresa autuada, ROBERTO DOUER, com fundamento no artigo 135, III, do CTN (fls. 5228) e com a motivação a seguir transcrita (fls. 5223):

37- 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 Senhor 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.

38- 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.

Por seu turno, o recorrente ROBERTO DOUER defende a exoneração da sua responsabilidade tributária alegando que a fiscalização errou ao fundamentar a imputação no artigo 135, III, do CTN, pois os requisitos legais para a aplicação desse dispositivo legal não estariam presentes, na medida em que não houve dolo na infração apontada na acusação fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 5601):

Evidente, portanto, que o artigo 135 do CTN só é aplicável às hipóteses de responsabilidade pessoal do agente, ou seja, quando a Fiscalização verifica que ele agiu com o dolo específico de fraudar o surgimento de obrigação tributária ou quando de seus atos ilícitos nascer a obrigação tributária, devendo, conseqüentemente, imputar-lhe responsabilidade pessoal, i.e., exclusiva.

No presente caso, é importante repisar, essa comprovação jamais ocorreu, sendo que o Recorrente desenvolve esta argumentação apenas por amor ao debate, pois como dito e repete-se a empresa contribuinte já havia dado início a sua auto regularização quando se deu início a presente fiscalização.

Não há que se falar em qualquer ato fraudulento que tenha sido praticado, isto porque comprovada a boa-fé da Recorrente posto que as diferenças apuradas decorrem de mero erro formal.

Dando um passo adiante nesse raciocínio, conclui-se que não pode prevalecer autuação com base no artigo 135 do CTN quando a própria Fiscalização coloca o contribuinte definido em lei no polo passivo da obrigação tributária, pois haveria claro erro na identificação do sujeito passivo.

O Colegiado afastou esse argumento, pois a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN é pessoal, sim, mas não é exclusiva, ao contrário do que pretende o recorrente. Tal entendimento está pacificado no âmbito deste Tribunal Administrativo por meio da Súmula CARF n.º 130, *verbis*:

Súmula CARF n.º 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Também afastou esse mesmo argumento, em complemento, pela constatação de que o recorrente agiu com dolo ao ocultar a sua omissão de receitas por meio da emissão de notas fiscais ideologicamente falsas.

Adicionalmente, o recorrente pretende afastar a sua responsabilidade tributária defendendo que o auto de infração, pelo qual lhe foi imputada responsabilidade tributária está desacompanhado da necessária motivação e que a fiscalização não comprovou que foi o recorrente quem cometeu o ato ilícito, nos seguintes termos (fls. 5603):

Não somente no "Demonstrativo de Responsáveis Tributários", como também no TVC1F, não existe qualquer comprovação de conduta ilícita por parte do

Recorrente, mas tão somente acusações subjetivas e genéricas com a pretensão de desqualificar operação legítima.

[...]

Não foi apresentada nenhuma prova do suposto ato ilícito cometido pelo Recorrente. Nota-se, claramente, que a Autoridade Fiscal pretende imputar ao Recorrente a responsabilidade solidária pelo simples fato de ele ser administrador e responsável pela PTC TRADING.

Todavia, o Colegiado corroborou a acusação fiscal, entendendo que as provas juntadas aos autos são suficientes para demonstrar que o imputado cometeu ato ilegal no exercício da administração da empresa autuada. Para tanto, ponderou as circunstâncias fáticas demonstradas, notadamente o fato de as notas fiscais emitidas possuírem um padrão de numeração artificial e vinculado à cada unidade da empresa e que a empresa é reincidente nesse modo ilegal de elidir a tributação. A reincidência demonstra que a infração não foi causada por um erro ou por uma negligência, mas consistia em uma verdadeira estratégia da empresa, que somente é possível mediante a anuência do proprietário e único administrador da empresa.

Com isso, o Colegiado manteve a imputação de responsabilidade de ROBERTO DOUER.

Conclusão

Diante das razões acima expostas, o Colegiado entendeu que deveria ser dado parcial provimento aos dois recursos voluntários apresentados, apenas para reduzir para 100% o percentual a ser aplicado para encontrar o valor da multa de ofício qualificada.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque