



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10660.721373/2018-35</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-003.992 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	POSTO ALVORADA DA CAMPANHA LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2013

NULIDADE.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que 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.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os representantes de pessoas jurídicas de direito privado por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

## RELATÓRIO

### Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$1.150.432,50 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada referente ao ano-calendário de 2013, e-fls. 02-20:

PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO INFRAÇÃO:  
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E OU SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valores do Imposto de Renda na Fonte, incidentes sobre transferências ou pagamentos diversos a beneficiários não identificados, mesmo a empresas do sócio Marlon Pereira Gomes, e também sem causa ou de operações não comprovadas, mesmo contabilizadas, que intimada, a interessada, por meio da planilha constante do item 2 do termo de constatação e intimação fiscal nº 03 dos valores discriminados por data, valor e histórico para comprovar as operações ou

causa e/ou beneficiário, porém, nenhuma documentação hábil e idônea foi apresentada, conforme os valores abaixo especificados [...].

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 07/01/2013 e 16/12/2013:

Art. 674 e 675 do RIR/99.

Art. 674, do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados, assim como as planilhas de apuração e o termo de verificação fiscal também em anexo.

### **Responsáveis Solidários**

Está registrado no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, e-fls. 04 e no Termo de Sujeição Passiva Solidária, e-fls. 76-77:

CPF [...]

Nome MARLON PEREIRA GOMES

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação

Os fatos evidenciam que MARLON PEREIRA GOMES, também administrador de fato do POSTO ALVORADA DA CAMPANHA LTDA, conforme a descrição dos fatos no termo de verificação fiscal em anexo ao presente processo e parte integrante do presente trabalho demonstram a atuação com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato e em interesse comum da própria fiscalizada, sendo responsabilizado nos termos do art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III, do CTN. [...]

A prática reiterada e adotada pela empresa com o objetivo de não pagar nenhum tributo ou contribuição evidencia o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, fatos, que entendemos, agravados pelas circunstâncias que levam à qualificação da multa.

### **Representação Fiscal para fins Penais – Processo nº 10660.722615/2017-27**

A Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) está formalizada no processo nº 10660.722615/2017-27. Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 21-75:

XVI – Da inclusão da CSLL e do IRRF, do Arrolamento, da Representação Fiscal para Fins Penais [...]

Na oportunidade efetuamos a inclusão nos procedimentos fiscais [...] do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre pagamento a terceiros sem identificação do beneficiário ou das transferências eletrônicas sem comprovação da operação ou ainda da causa.

Nos termos da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 e da IN RFB nº 1.171/11, e suas alterações, efetuamos o Arrolamento dos Bens e Direitos do sócio/Responsável Solidário, o qual efetivamente geria e administrava a fiscalizada, processo fiscal nº 10660.722615/2017-27.

Em tese, por força dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e de acordo com o que determinam as Portarias SRF nº 2.439/10 e nº 3.182/11, efetuamos a Representação Fiscal para Fins Penais em nome do sujeito passivo.

### **Impugnação e Decisão de Primeira Instância**

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS/SC nº 07-43.023, de 23.11.2018, e-fls. 2054-2068:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao poder judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Considera-se não formulado o pedido de diligências, feito de forma genérica pela defesa, sem a exposição dos motivos que a justifiquem.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia quando encaminhado sem o atendimento dos requisitos de indicação do perito e de formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, consoante determina legislação de regência.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. COMUNICAÇÃO DE CRIME AO MINISTÉRIO PÚBLICO.

A discussão sobre a comunicação de ocorrência ou não de crime, e, bem assim, sobre os procedimentos de formalização de representação fiscal para fins penais, não é da competência dos órgãos que atuam no processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL.

A intimação por via postal não é a única modalidade de intimação legalmente prevista, dispondo a Administração Tributária de outros meios que, na eventualidade de serem utilizados, não importarão, de per si, em qualquer nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não comprovada a sua causa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO.

É cabível a aplicação da multa de ofício qualificada nos casos de evidente intuito de fraude (em sentido amplo) à legislação tributária, quando comprovada a intenção deliberada de a empresa autuada, em conluio com outras empresas, não prestar à Administração Tributária informações relativas à ocorrência de fatos geradores de tributos, e até mesmo, mediante a fraude de notas fiscais, impedir ou retardar a própria ocorrência dos fatos geradores.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando inexistente pagamento a ser homologado e, sobretudo, quando resta evidenciada a conduta dolosa do sujeito passivo consistente na ação deliberada de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou mesmo impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador, em conluio com terceiros.

ADMINISTRADOR. SONEGAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

É cabível a imputação de responsabilidade solidária ao administrador, quando resta incontroversa nos autos a participação da pessoa jurídica administrada em esquema voltado para a sonegação e a fraude, visto que em face da responsabilidade subjetiva com culpa presumida do administrador, a mera existência de poderes de gerência conduz à presunção simples - admitindo prova em contrário - de que o tributo não foi pago em decorrência de ato ilícito praticado pelos administradores.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos do relatório e voto do relator.

### Recurso Voluntário

Notificada em 25.01.2019, e-fls. 2098-2099, a Recorrente/Posto Alvorada da Campanha Ltda apresenta conjuntamente com o Responsável Solidário/Marlon Pereira Gomes na mesma peça processual, o recurso voluntário em 22.02.2019, e-fls. 2103-2126, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

### III – DAS RAZÕES DE REFORMA DO ACÓRDÃO

III.1 – IRRF Segundo a autoridade autuante, durante o ano de 2013, teria a empresa recorrente efetuado “pagamento a beneficiário não identificado e ou sem causa ou de operação não comprovada”, incorrendo na infração prevista no art. 674 do RIR/1999: [...].

Durante a fiscalização, a recorrente forneceu farta documentação à Fiscalização com o propósito de identificar a origem dos ingressos de recursos e a destinação das saídas evidenciadas em sua movimentação financeira, conforme consignado no item VI do TVF.

Releva mencionar que com o fornecimento da documentação e esclarecimentos pela empresa autuada, grande parte dos créditos foram esclarecidos e considerados nas receitas da atividade, conforme consignado no item VI do TVF.

Analisando os esclarecimentos e a documentação ofertada durante a ação fiscal, observa-se que as transferências ou pagamentos tiveram como beneficiários as empresas do grupo “Rede Dubai”, o que afasta a infração imputada com arrimo no art. 674 do RIR/99 para exigência do IRRF à alíquota de 35%.

Veja que o Agente Fiscal não considerou suficientes os documentos e esclarecimentos prestados pela empresa autuada durante a fiscalização. Todavia, o fato de o Agente Fiscal não ter aceitado os esclarecimentos do contribuinte, por si só, não lhe autoriza presumir a ocorrência da infração ora combatida.

Os vícios e omissões verificados pela Fiscalização na escrituração contábil não podem ser interpretados como fraudulentos, tal como faz crer a Fiscalização, porquanto jamais pretendeu o contribuinte ocultar do Fisco as operações financeiras oriundas do exercício de suas atividades econômicas.

Não pode a impugnante admitir a legitimidade do processo administrativo que baseia a cobrança, visto que o mesmo consigna procedimentos eivados de nulidade.

Impõe-se esclarecer, de plano, que não houve e nunca haverá, por parte da impugnante, o menor resquício de um sentimento *fraudem legis* a respeito da suposta ilicitude que lhe está sendo imputada. Em momento algum deixou-se de cumprir com o encontrado nas resoluções legais, não caracterizando-se a falta de recolhimento tributário quando incidente.

Repousa lúdimo que o dispositivo regulador que se quer ver infringido pela impugnante não regula o caso em espécie, vez que, cumpridora de todas as suas obrigações, os atos assacados contra si não possuem o condão de ajustarem-se ao previsto no dispositivo que capitulou o convencimento da fiscalização, inexistindo, *in totum*, o DOLO ou mesmo CULPA, por parte da impugnante.

Como sabido, no universo jurídico, o DOLO, que significa, em sua etimologia: "artifício", "astúcia", caracteriza a intenção de induzir alguém em erro. Dolo é todo artifício, engodo, destinado a induzir alguém em erro para, com tal, extrair proveito.

Não há TIPICIDADE que induza o lançamento espelhado no auto de infração ora combatido, visto que em momento algum deixou de recolher os valores incidentes na espécie, quando da efetiva realização dos fatos geradores das obrigações tributárias principais.

Assim, nula se apresentam as exigências tributárias em análise, visto que as mesmas encontram-se em completa dissonância das condições estabelecidas pela norma jurídica a respeito do lançamento, forma jurídica de constituir o crédito tributário pela autoridade administrativa, conforme se depreende do art. 142 do Código Tributário Nacional.

No parágrafo único do art. suso mencionado, se mostra que a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, terá de atender, fielmente, ao conteúdo do caput do aludido preceito legal: terá de conter a coerência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ora, examinando-se com todo o cuidado e apuro que merece o auto de infração, de plano, saltará aos olhos de qualquer um que a fiscalização desatendeu itens do elenco acima enunciado [...].

O Contribuinte tem a obrigação de cumprir os provimentos da autoridade lançadora. Em contrapartida tem o direito de participar do lançamento de acordo com a lei. Tal direito dá ao Contribuinte a garantia de ser ouvido e poder controlar o cumprimento das normas que asseguram uma exata elaboração do lançamento e muito especialmente o direito ao esclarecimento das relações não só de direito, mas também das de fato.

O objetivo a ser alcançado pelo lançamento é o esclarecimento da verdade real. O Sujeito Passivo atua na realização do Fato Gerador e está mais habilitado a contribuir para esclarecimento das relações fáticas subjacentes, porque é quem as realiza.

A relação preconizada no lançamento deve assegurar ao Contribuinte, o direito de poder exigir o comportamento leal dos representantes fiscais.

Por isso o próprio Contribuinte tem o direito de exigir investigação e produzir provas.

O procedimento assegura o direito a exames de livros, perícias, análises e outras provas.

No direito brasileiro, o lançamento é procedimento administrativo que vai da realização do Fato Gerador até o cumprimento normal da obrigação tributária na via administrativa.

Quando não há esse adimplemento normal, continua o procedimento de lançamento até terminar o processo administrativo ou até a inscrição da dívida ativa.

Tais garantias nesse procedimento, que a lei dá, constituem direito subjetivo do Sujeito Passivo e integram o chamado "estatuto do contribuinte". São garantias instrumentais que decorrem da própria relação jurídica tributária, pois o lançamento está teleologicamente vinculado dentro desta relação principal como técnica ou meio para obtenção dos fins.

Em sua ânsia em arrecadar tributos, tão comum ao Fisco, certas formalidades imprescindíveis foram deixadas de lado, eivando o Auto de Infração em tela de nulidade insanável.

No corpo da peça representativa do lançamento, tem de constar, por exigência legal, a descrição do fato punível. Nesse sentido, faz-se imperioso reconhecer que, na espécie, faltam elementos comprobatórios daquilo que se encontra supostamente materializado na peça impositiva.

Aquele que está sendo autuado, possui o direito de saber o lídimo motivo de tal ato. E tal exigência é de meridiano entendimento: a matéria tem de conformar-se com o universo factual. Exatamente por assim entender, o Legislador pátrio estabeleceu tal necessidade para a perfeita existência e caracterização do Ato Administrativo.

Destarte, as peças que instruem o lançamento devem ser elaboradas com o propósito de representar o mais fielmente possível as circunstâncias de fato, para que delas possam- se inferir os devidos efeitos legais.

Não é por outra razão que o artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72, dispendo sobre o processo administrativo, assevera: [...].

Daí serem fundamentais ao êxito da ação fiscal a descrição precisa dos fatos, a ocorrência com os termos anteriormente lavrados e a justeza com o enquadramento legal.

Um relato incompleto pode ensejar contradição com o enquadramento legal e restrição ao pleno conhecimento, pelo autuado, dos fatos que motivaram a ação fiscal, protelando a solução da lide pela necessidade de diligências para aclarar dúvida, refazimento do lançamento, devolução de prazo para impugnar a decisão que aperfeiçoou o lançamento, ou mesmo anulação da exigência.

O Direito Fiscal, essencialmente objetivo, não pode dar margem a um vazio. Faz-se mister minudenciar a essência da Ação Fiscal, de forma a tornar possível a determinação esculpida na LEI FUNDAMENTAL, em seu artigo 5º, inciso LV: [...].

O Estado moderno, de fato, tem a arrecadação como fonte básica de sobrevivência. Dela extrai recursos para fazer face às responsabilidades que assume em nome da consecução de seu objetivo precípua: o bem comum.

Destarte, tal poder não pode ser usado fora dos estritos limites legais, ou seja, é vedado ao Estado usá-lo de forma arbitrária e indevida, sob pena de ferir-se o Princípio da Legalidade, conquista do Estado de Direito, dispositivo contemplado em nossa Carta Magna.

Logo, outro caminho não existe além do acolhimento da presente impugnação, anulando-se *in totum* o lançamento fiscal formalizado no auto de infração ora combatido. [...]

É evidente que todos os recursos aventados no feito administrativo e igualmente no judicial, capazes de ilidir a controvérsia, se invocados, devem ser amparados e levados a termo.

Ora, somente se pode pensar em efetiva realização do princípio democrático quando (e onde) possa o administrado participar da feitura do querer administrativo, ou da sua concretização efetiva. Para tanto, imprescindível é que se assegure ao cidadão o postular junto à Administração, com as mesmas garantias que lhe são deferidas no processo jurisdicional (particularmente, as certezas do contraditório, da ampla defesa e da publicidade) [...].

A prova está ligada aos fatos [...] e de acordo com o texto constitucional, aquela, a prova, desde que solicitada nunca poderá ser negada, pois, o prolatado pelo referido inciso LV, artigo 5º, da CR/88 determina os meios e recursos inerentes à ampla defesa, e de acordo com o pensamento da Recorrente as provas requeridas são absolutamente necessárias aos processos administrativos, no sentido de ser conseguido o convencimento do julgador. [...]

E a respeito nunca e demais esclarece o regrado no artigo 332 do Código de Processo Civil, ou seja, de serem admitidos todos os meios legais, mesmo que não especificados pelo código, são hábeis para provar a verdade dos fatos.

### III.2 – DA ILEGALIDADE DA MULTA QUALIFICADA – AUSÊNCIA DE DOLO

O lançamento em apreço contemplou a exigência da multa qualificada prevista no art. 44, §1º da Lei nº. 9.430/96, tendo o agente fiscal consignado que teria o impugnante agido com evidente intuito de sonegar tributos ao omitir informações ao Fisco, deixando de oferecer a totalidade de seus rendimentos à tributação (f. 77 do TVF).

Eis que referida imputação não merece subsistir, visto que, como já esclarecido em linhas anteriores, o lançamento fiscal é fruto de presunção de omissão de receitas (art. 42 da Lei nº. 9430/96). Ou seja, a hipótese aqui apurada configura,

em verdade, presunção de débito fiscal, baseada exclusivamente em métodos e operações contábeis.

Eis que os valores considerados pela fiscalização são provenientes das atividades econômicas da empresa autuada e de empresas do grupo econômico “Rede Dubai”.

Ao contrário do que registrou o agente fiscal, não se extrai do comportamento da impugnante qualquer evidência de que tenha agido com intuito de sonegar tributo.

### III.3 - DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA – VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL.

A aplicação das mencionadas penalidades, além de resultar em lesão aos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade, também fere o princípio do não confisco, vedação expressa em nosso texto constitucional, senão vejamos:

“Art. 150 [...].

A autuação foge aos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e proporcionalidade, e, resulta em caráter confiscatório quando impõe a aplicação de multa em percentual que supere a parcela do tributo (IRRF).

In casu, o valor do IRRF apurado corresponde a R\$7.719.949,97(sete milhões, setecentos e dezenove mil e novecentos e quarenta e nove reais e noventa e sete centavos). Já a multa foi aplicada no valor de R\$11.579.924,52 (onze milhões, quinhentos e setenta e nove mil e novecentos e vinte e quatro reais e cinquenta e dois centavos).

Esse tipo de situação não só demonstra o caráter confiscatório do auto de infração, mas também o descumprimento do entendimento uníssono presente nos julgados do Supremo Tribunal Federal, que vem entendendo que a multa fiscal não pode ser superior a 100 % (cem por cento) do valor do tributo. [...]

Ademais, os arestos: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1.075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 657.372-AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, confirmam o entendimento firmado no sentido de serem inconstitucionais as multas fixadas em índices de 100% ou mais do valor do tributo devido.

Logo, a nulidade de todas as multas aplicadas no caso em análise é medida de melhor Direito, devendo este Egrégio Órgão Julgador cancelar as multas sobre a parcela do IRPF, pois resulta em valor superior a 100% do tributo devido, como exaustivamente demonstrado alhures.

### III.4 – DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DO COBRIGADO

A responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado está prevista no art. 135, III, CTN: [...].

A responsabilização à luz do aludido dispositivo legal depende de situações imprescindíveis para sua caracterização, quais sejam: prática de atos com (i)excesso de poderes ou (ii) infração de lei, contrato social ou estatuto.

Ressalte-se que para tal responsabilização não se aplica a tese da responsabilidade objetiva dos sócios-gerentes, diretores e administradores, pois, exige ato doloso ou culposo para que lhe possa ser validamente imputado o dever de saldar dívida fiscal com bens particulares.

É óbvio que o não-pagamento de tributo significa, em sentido amplo, violação à lei. Porém, mister precisar o que significa, para efeito de aplicação da regra contida no dispositivo em tela, violação à lei. [...]

Destarte, a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, prevista no inciso III do art. 135 do CTN, é somente “aquela em que o sócio-gerente da pessoa jurídica, através de procedimentos ilícitos, visa a encobrir a própria obrigação tributária (v.g., falta de escrituração regular) ou a diminuir as garantias do crédito tributário (v.g. dissolução irregular da sociedade)” (STJ – 2ª Turma, AGA 246475/DF, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 01.06.00, DJ de 01.08.00, p. 244), não se incluindo nesse rol, portanto, o simples não pagamento de tributos. Trata-se, pois, de responsabilidade subjetiva.

Dessa feita, em atenção à regra geral do ônus da prova, que preceitua que àquele que alega cumprir provar suas alegações, cabe à Fazenda Pública o ônus de provar os atos dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que ensejariam, por força do inciso III do art. 135 do CTN, responsabilidade tributária.

In casu, tem-se que a fiscalização em momento algum demonstrou que os impugnantes praticaram atos ilícitos e fraudulentos capazes de ensejar, por força do inciso III do art. 135 do CTN, sua responsabilidade na presente autuação fiscal.

Portanto, restou suficientemente demonstrada a ilegitimidade passiva dos impugnantes, impondo-se o acolhimento da presente impugnação para determinar a exclusão do polo passivo da presente autuação fiscal.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V - DO PEDIDO

À vista do exposto, pugna pelo provimento do presente recurso para reformar o acórdão recorrido e determinar o cancelamento do crédito tributário imputado aos recorrentes. SUBSIDIARIAMENTE, seja reconhecido o efeito confiscatório das multas aplicadas aos recorrentes, assim como a ilegitimidade passiva dos mesmos, nos termos das razões retro sustentadas.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### **Tempestividade**

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento, conforme art. 15 e § 4º do art. 218 do Código de Processo Civil (CPC).

Sobre os argumentos constantes no recurso voluntário apresentado pela Recorrente/Posto Alvorada da Campanha Ltda. de forma conjuntamente com o Responsável Solidário/Marlon Pereira Gomes na mesma peça processual, cabe adotar o mesmo entendimento constante no Acórdão CARF nº 1201-001.181, de 24.03.2015 e no Acórdão nº 1301-003.021, de 16.05.2018, no sentido de o conhecer. Assim, dele tomo conhecimento.

### **Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância**

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Compete analisar a objeção de nulidade por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Tem-se que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesta ocasião se implementam o contraditório resumido pelo binômio ciência e reação pelo contraditório com a participação dos interessados no processo e a ampla defesa na produção de provas. Estes elementos são essenciais da estrutura dialética de participação processual. Antes da instauração da fase litigiosa não há que se falar em estrutura dialética, contraditório e ampla defesa.

Na fase pré-processual não cabe razão à Recorrente alegar a nulidade do lançamento por não terem sido facultadas as oportunidades de exercer os direitos ao contraditório e à ampla defesa. O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo (Súmula CARF nº 46). As autoridades fiscais podem examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais (art. 195 do Código Tributário Nacional). Logo, não prosperam os argumentados da Recorrente de que o lançamento é nulo por não ter sido intimada a ter vista ao processo, que desconhecia a documentação analisada pelas autoridades fiscais e que não acessou os elementos de prova em fase pré-processual.

Com a instauração da fase litigiosa, com a ciência válida da Recorrente do lançamento, aperfeiçoa-se a fase processual, quando se concretizam os direitos ao contraditório e à ampla defesa. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento (Súmula CARF nº 162).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Entretanto o julgador não está obrigado a responder a todas as alegações suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão sobre o tema. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado sobre uma determinada questão. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Logo não cabe razão à Recorrente.

### **Diligência**

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito caso a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas. Incluem entre as exceções a demonstração da impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a impugnação deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que

o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Consta no Acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS/SC nº 07-43.023, de 23.11.2018, e-fls. 2054-2068, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Do Pedido de Diligência e Perícia

No caso vertente, deixo de acolher, liminarmente, o pedido de realização de diligência e perícia que foi encaminhado, de forma genérica pela defesa, considerando-o não formulado, por não atender aos requisitos de exposição dos motivos que as justifiquem, de indicação do perito e de formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, consoante determinam as disposições legais contidas no inciso IV e no § 1º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, abaixo reproduzidos *in litteris*:

Art. 16. *Omissis*. (...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim sendo, o Acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS/SC nº 07-43.023, de 23.11.2018, e-fls. 2054-2068, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. Logo não cabe razão à Recorrente.

### **Pagamentos sem Causa ou a Beneficiário não Identificado**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, prevê:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º). [...]

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

As circunstâncias previstas no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, permitem presumir que os valores pagos correspondem a rendimentos eventualmente passíveis de tributação, incidência esta insuscetível de verificação em face dos beneficiários porque dependente de sua identificação e da demonstração da sua causa. Este dispositivo se dirige à pessoa jurídica obrigada a escrituração comercial e fiscal na forma do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, pois somente “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”. A situação fática é de falta de comprovação da causa de pagamentos a beneficiários não identificados. Nesse sentido, identificado o beneficiário do pagamento é necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Verifica-se que a incidência do IRRF na hipótese decorre da entrega de valores a terceiros sem a comprovação da operação que lhes deu causa. Trata-se de incidência autônoma e com base de cálculo específica, sem qualquer relação com a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual. Da interpretação dos dispositivos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, conclui-se que o fato jurídico que enseja o IRRF decorre de pagamentos a beneficiários identificados ou sem causa, cuja base de cálculo é fixada depois do reajustamento do rendimento bruto.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 11-23, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

XII.2.1 – Das saídas de recursos a título de pagamentos ou de transferências eletrônicas constantes dos extratos bancários e da escrituração contábil Na planilha anexa ao termo de constatação e intimação fiscal nº 03 com ciência em 05.09.2017, discriminamos as saídas de recursos durante o ano-calendário de 2013, os quais estão identificados por data, banco, agência, conta, valor, d/c na conta bancária, histórico da conta bancária ou do extrato, nº da linha e registro da escrituração, conforme somatória dos valores mensais [...].

A interessada não apresentou a documentação hábil e idônea com vistas a comprovar o beneficiário, no caso de pagamentos diversos a terceiros (duplicatas), e no caso de transferências eletrônicas de recursos para terceiros ou mesmo para empresas do mesmo sócio a operação ou a sua causa. Ou seja, intimada, não comprovou o beneficiário, no caso de pagamento a terceiros e a operação ou a causa que motivou, tanto os pagamentos a terceiros, como as transferências que ensejaram cada uma dessas saídas.

No caso de pagamentos ou saídas de recursos, os lançamentos contábeis nos livros Diário e Razão ou em livros auxiliares deveriam espelhar a identificação da nota fiscal, do cheque emitido em valor coincidente com o registro do pagamento efetuado, entre outros detalhes que pudessem identificar perfeitamente a operação, anexando o mesmo para atendimento e cotejamento desta fiscalização. Embora haja até casos de identificação de destinatários nos extratos bancários e a respectiva escrituração no diário e razão contábil, como da conta em bancos ou empréstimo, por exemplo. Mas deve-se comprovar com documentação hábil e idônea a operação ou transação efetuada.

Nas saídas de recursos para empresas do mesmo sócio, embora conste dos respectivos extratos bancários (remetente fiscalizada e destinatária dos recursos e empresas do mesmo grupo) tanto de identificação das empresas destinatárias dos recursos ou como até mesmo nos esclarecimentos anteriores, a fiscalizada até apresentou extratos bancários das destinatárias desses recursos, entretanto, nenhum documento de comprovação da operação e da causa da transação, principalmente de valores dos alegados empréstimos, foi trazido a esta autoridade fiscal.

No caso dos pagamentos ou das saídas de recursos, os lançamentos contábeis, nos livros Diário e Razão ou em livros auxiliares, deveriam espelhar a identificação da nota fiscal, do cheque emitido em valor coincidente com o registro do pagamento efetuado, entre outros detalhes que pudessem identificar perfeitamente a operação, anexando os documentos para atendimento e cotejamento desta fiscalização.

A grande movimentação de recursos, como a saídas por transferências bancárias eletrônicas, até escrituradas a título de empréstimos, não apresenta nenhum contrato de mútuo registrado, nenhuma relação e comprovação dos recebimentos destes empréstimos ou qualquer documentação hábil e idônea da sua causa que motivou essas transferências.

XII.2.2 - Do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, referentes às saídas por meio de pagamentos e transferências eletrônicas a terceiros ou a empresas do sócio e a sua base legal

As planilhas da saídas de recursos e da demonstração do IRRF a ser tributado discriminam de forma individualizada todas as saídas de recursos, as quais estão identificadas por: data, banco, agência, conta, valor, histórico da conta contábil/extrato bancário e a linha de registros da escrituração contábil das saídas

de recursos das contas bancárias de pagamentos a terceiros não identificado ou das transferências de recursos às empresas do sócio sem comprovação da operação ou da causa dessas transferências.

Portanto, está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35 (trinta e cinco) por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, nos termos do art. 674 do RIR/99, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

No caso dos pagamentos efetuados ou de recursos entregues a terceiros ou a sócios, a acionistas ou a titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, aplica-se o § 1º do mesmo artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

No caso do imposto em questão conforme descrito no art. 674 do RIR/99 consiste:

- 1) na existência de pagamentos pela pessoa jurídica;
- 2) que estes tenham se dado a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou de sua causa.

Na escrituração contábil e extratos bancários da fiscalizada contatamos que:

- 1) As contas bancos registradas na escrituração contábil da empresa registram os efetivos pagamentos, porém, sem nenhuma documentação da identificação e comprovação da operação e da causa do efetivo pagamento;
- 2) As saídas ou transferências de recursos para empresa do sócio ou terceiros, constam de registros na conta bancos, até há escrituração de valores em contrapartida de empréstimos, porém também nenhuma comprovação da operação ou da causa de cada empréstimo foi apresentada;
- 3) Os próprios extratos bancários comprovam e registram as saídas efetivas desses recursos, itens 1 e 2, das contas bancárias;

Logo, a presunção do dispositivo em questão é de que os pagamentos efetuados, nos termos referidos, prestam-se a remunerar terceiros ou sócios à margem de incidência tributária por parte daqueles, razão pela qual se impõe a tributação exclusivamente na fonte.

O ônus do encargo financeiro do tributo, dá-se pelo terceiro beneficiário, o verdadeiro contribuinte do imposto, sendo a empresa que efetivou o pagamento apenas o responsável legal, por substituição. Sendo a incidência tributária do IRRF, independentemente da forma de apuração do lucro adotada pela empresa.

Finalmente, de interpretação no âmbito administrativo observa-se que: “o dispositivo legal visa levar a tributação do imposto que deixou de ser retido pela fonte pagadora ou cuja causa do pagamento ou comprovação da operação deixou de ser comprovada. Não se trata, portanto, de punição pela falta de identificação do beneficiário ou da causa da operação, mas tão somente da exigência do tributo que deixa de ser recolhido” De acordo com o § 2º do mesmo artigo considera-se

vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

A base de cálculo está sujeita ao reajuste conforme previsto na IN SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, que assim dispõe: [...].

Os montantes dessas saídas de recursos ou pagamento a terceiros descritos na planilha dos valores que foram transportados para o auto de infração de IRRF, correspondem aos valores dos pagamentos identificados individualmente e devidamente reajustados, porque os referidos pagamentos ou transferências são considerados líquidos do imposto incidente à alíquota fixa de 35% (art. 61, §3º, da Lei nº 8.981, de 1995), conforme referido acima e assim pode ser sintetizado:  $(RP = RR - (RR \times 0,35) \Rightarrow RR = RP / (1 - 0,35) \Rightarrow RR = RP / 0,65)$ .

O fato gerador do IRRF é na data do pagamento, a planilha da base de cálculo e da apuração do IRRF, em anexo ao lançamento, reporta detalhadamente os atos.

Na apuração de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, a autoridade lançadora descreve os procedimentos para alcançar esclarecimentos acerca de diversos pagamentos de notas fiscais desacompanhadas de qualquer documento que comprovasse a operação.

A Recorrente recompôs a escrita e incluiu toda movimentação de recursos constantes dos extratos bancários, porém, não apresentou a totalidade da documentação para comprovar os fatos contábeis de referentes a pagamentos e transferências das contas bancárias. Desse modo, não restaram evidenciadas a totalidade das causas dos pagamentos e das identificações dos beneficiários, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Examinando diversos pagamentos por operações realizadas em contas bancárias e notas fiscais constatam-se que há operações que não foram registradas no SPED, evidenciando compras de combustíveis à margem da legislação tributária com a finalidade de não cumprir devidamente as obrigações tributárias.

Somente a “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis (§ 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Comprova-se assim pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados pela falta de registro nos registros contábeis de diversas operações restando caracterizada a conduta ilícita dolosa por restar demonstrado a vontade livre consciente.

A “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” originária do fato gerador da obrigação principal que é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência da sua ocorrência”

(art. 113 e 114 do Código Tributário Nacional). O imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda” (art. 43 do Código Tributário Nacional).

Restou comprovado o pagamento sem causa, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. O ato infracional está comprovado pela administração tributária de forma detalhada e efetiva. O conjunto dos elementos trazidos aos autos produz prova indiciária convergente que confirma o ilícito tributário previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que é observância obrigatória pelas autoridades fiscais, sob pena de responsabilidade funcional.

Consta no Acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS/SC nº 07-43.023, de 23.11.2018, e-fls. 2054-2068, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

#### Da Decadência

No caso dos autos, de plano, considero que não merece acolhida a alegação genérica da defesa feita ao cabo da petição impugnatória segundo a qual o lançamento atacado encontrar-se-ia fulminado pela decadência.

Cabe esclarecer que o lançamento em causa não decorre da revisão do que foi declarado pelo sujeito passivo, não havendo falar sequer em homologação de pagamento antecipado de tributo, mas sim do que este deixou de declarar ao Fisco Federal e que é consistente na realização de pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados que, além de se sujeitarem à incidência do IRRF exclusivamente na fonte, se deu com a participação da contribuinte em um esquema de fraude na compra e venda de combustíveis.

Dado este quadro, o lustrro decadencial aplicável à espécie não é o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, mas sim o previsto no inciso I do art. 173 do mesmo diploma legal, cujas disposições estabelecem in litteris:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...) (grifei).

No caso vertente, dado que os fatos geradores ocorreram ao longo do ano de 2013, na pior das hipóteses, o marco inicial do prazo de decadência situa-se em 01/01/2014 e o marco final em 31/12/2018.

Logo, havendo a ciência do feito ocorrido em 17/07/2018 (fls. 2.022 e 2.023), o lançamento hostilizado foi realizado e aperfeiçoado com a respectiva ciência antes de expirado o lustro decadencial.

#### Mérito Do Lançamento de IRRF

Quanto ao mérito, também não merece acolhida a alegação da defesa segundo a qual o feito atacado careceria da efetiva comprovação dos pagamentos realizados pela empresa autuada, eis que a prova de tais pagamentos encontra-se nos autos (fls. 434 a 458, 788 a 815, 820 a 840 e 845 a 865) e consiste do registro de inúmeras transferências de recursos financeiros estampadas nos extratos bancários da própria contribuinte.

Além disso, não tem razão a defesa quando alega que a empresa fiscalizada teria respondido satisfatoriamente às intimações que lhe foram encaminhadas pela fiscalização, com o propósito de esclarecer e identificar os beneficiários e a causa ou as operações que ensejaram os pagamentos sob apreço.

A rigor, a empresa fiscalizada não identificou os beneficiários dos pagamentos nem comprovou a causa e/ou a operação que rendeu ensejo aos indigitados pagamentos, conforme consta claramente consignado nos itens XII.1 e XII.2.1 do próprio Termo de Verificação Fiscal ao qual a defesa fez referência, e cujo excerto pertinente à questão suscitada apresenta o seguinte teor: (...)

Por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 03, com ciência em 05/09/2017, item 2, intimamos a empresa, no prazo de 20 (vinte) dias, a contar do recebimento, para:

Em relação a desembolsos e transferências de saídas de recursos de suas contas bancárias, e escriturados, conforme PLANILHA 2 - DESEMBOLSOS DE RECURSOS A COMPROVAR EXTRAÍDOS EM CONFRONTO DA ESCRITURAÇÃO E EXTRATOS BANCÁRIOS, fica a empresa intimada apresentar documentação hábil e idônea acerca da operação e causa desses desembolsos.

Na planilha discriminamos as saídas de recursos durante o ano-calendário de 2013, os quais estão identificados por data, Banco, Agência, Conta, Valor, D/C na Conta Bancária, Histórico da Conta Bancária ou do Extrato, N° da Linha e Registro da Escrituração, em anexo ao referido termo.

Inicialmente, constatamos que na movimentação de recursos constantes dos extratos bancários e nos registros da escrita contábil, em atendimento às solicitações anteriores, uma extensa saída de recursos sem a identificação e o respaldo em documentos que corroborem a referida escrituração. (...)

A interessada não apresentou a documentação hábil e idônea com vistas a comprovar o beneficiário, no caso de pagamentos diversos a terceiros (duplicatas), e no caso de transferências eletrônicas de recursos para terceiros ou mesmo para empresas do mesmo sócio a operação ou a sua causa. Ou seja, intimada, não comprovou o beneficiário, no caso de pagamento a terceiros e a operação ou a causa que motivou, tanto os pagamentos a terceiros, como as transferências que ensejaram cada uma dessas saídas. (grifo original).

A intimação fiscal acompanhada da relação de pagamentos pendentes de comprovação encontra-se colacionada às fls. 1.064/1.065 e 1.078/1.079 do processo, e mesmo quando renovada, por meio da impugnação, a oportunidade para que a contribuinte apresentasse documentos idôneos e hábeis à identificação dos beneficiários e à comprovação da causa e/ou da operação que ensejaram tais pagamentos, a defesa cinge-se à mera alegação de que os beneficiários dos valores pagos seriam empresas do grupo "Rede Dubai", sem mais nada esclarecer.

Ora, não bastasse a insuficiência da alegação para atingir o desiderato da identificação dos beneficiários e da comprovação da causa relativos a tais pagamentos, fato é que não pode tampouco ser aceita a mera alegação da defesa, sem que, todavia, os impugnantes tenham juntado qualquer documento que comprove o fato alegado, ônus probatório este que, aliás, cabe à impugnante, nos termos do art. 15 e do art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que, na redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, determinam *ipsis litteris*:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (grifei).

Logo, no que concerne à espécie litigiosa, considero escorreito o lançamento combatido porquanto efetuado nos exatos termos do disposto no caput e no § 1º do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, que determinam *ipsis litteris*:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (grifei).

Assim sendo, o Acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS/SC nº 07-43.023, de 23.11.2018, e-fls. 2054-2068, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações. Porém, as supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. Logo não cabe razão a Recorrente.

#### **Multa de Ofício Proporcional Qualificada**

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício qualificada.

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

Sobre a multa de ofício proporcional qualificada, o Código Tributário Nacional prescreve:

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.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

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

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

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

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

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

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

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

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

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

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

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB).

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 21-75, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

#### XIV.1 – Do Lançamento da multa de ofício qualificada

Regra geral, nos casos de lançamento de ofício é aplicada multa de 75%, calculada sobre a totalidade ou diferença do imposto apurado, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007.

O parágrafo 1º do mesmo dispositivo legal retrocitado (art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007) reza que o percentual da multa de que trata o inciso I caput, ou seja, percentual de 75%, será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 conforme redação abaixo.

Lei nº 4.502/64, arts. 71 e 72, in verbis:

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

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

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

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

Na definição de De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, 24ª Edição, p. 494, dolo, em sentido penal, consiste na prática de ato ou omissão de fato, de que resultou crime ou delito, previsto em lei, quando quis o agente o resultado advindo ou assumiu o risco de produzi-lo.

A definição caminha na esteira do conceito de crime doloso prevista no art. 18 do Código Penal brasileiro (Decreto-Lei nº 2.848/40):

Art. 18 - Diz-se o crime:

Crime doloso I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

Da leitura do inciso I do art. 18 do Código Penal, conforme ensinamentos doutrinários, constata-se que a lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade.

Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente. Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos componentes do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

#### XIV.2.1 – Dos posicionamentos acerca da multa qualificada

Aurélio Pitanga Seixas Filho nas lições introdutórias de fraude fiscal traz interessante explicação da Concepção acerca da Fraude Fiscal e Sua Sanção, publicado no livro Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, Volume VIII, Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 679 e 680:

O imposto, por definição, é um dever estabelecido por lei a toda pessoa que possui um patrimônio ou pratique um fato indicativo de sua capacidade econômica, de contribuir, em regra geral, para cobrir as despesas governamentais. [...]

O pagamento insuficiente do imposto, seja por erro de representação do fato gerador, seja por falsidade material ou ideológica da documentação, configura um ilícito tributário punível proporcionalmente à gravidade da falta cometida.

A fraude fiscal pode ser conceituada, conseqüentemente, como a formalização de um documento com uma falsa (simulada) representação do fato gerador, com a intenção de reduzir total ou parcialmente, o imposto devido. [...]

Falsificar a documentação representativa do fato gerador tributário, nada mais significa do que a utilização de um artifício ou um ardil para a obtenção de uma vantagem ilícita em detrimento de um bem comum à sociedade, juridicamente protegido.

Karem Jureidini Dias, sobre a Prova da Fraude (in a Prova no Processo Tributário, Editora Dialética, 2010, p. 316), após explicar que a qualificação da multa apenas ocorre nos casos de sonegação, fraude e conluio conforme definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, nos ensina:

Há, portanto, que se distinguir a fraude do mero erro ou entendimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que realiza a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, dolo.

O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (in casu, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo. (grifei)

Gabriel Lacerda Troianelli, em estudo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 179, p. 43 a 55, sob o título Planejamento Tributário e Multa Qualificada, faz oportunos esclarecimentos acerca da essência das condutas puníveis com a multa qualificada:

#### 4. A Essência das Condutas Puníveis com a Multa Qualificada ...

Nesse contexto, temos que buscar, na própria lei tributária, qual a essência das condutas puníveis com a multa qualificada, ou seja, qual a característica que as distingue das situações em que ela não se aplique. E como no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 é dito que a multa qualificada será aplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, é nestes artigos que devemos procurar a essência dos atos puníveis com tal multa.

O primeiro deles define sonegação, nos seguintes termos: [...].

Percebe-se, imediatamente que a essência da sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que o afetem. Ou seja, a tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador.

O artigo 72, por sua vez, assim define a fraude: [...].

Embora não transpareça, da leitura deste artigo, qual a natureza dessa ação dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ela é facilmente percebida em outra norma legal, o artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 [...].

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente a fraude fiscal é a falsidade.

Assim, também a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, mediante a apresentação de elementos falsos. [...]

Dessa análise pode-se concluir que a essência comum à fraude e à sonegação é a tentativa de ocultar o fato gerador ou seus elementos, de impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência do tributo devido.

#### XIV.2.2 - Da aplicação da multa qualificada no presente procedimento fiscal

No caso desta fiscalização a empresa inicialmente não registrou em sua contabilidade extensa movimentação de recursos (depósitos e saídas) ocorridas por meio de suas contas bancárias em todos os períodos de 2013, conforme confronto dos extratos bancários, da escrituração no SPED contábil dos períodos, e dos fatos que transcrevemos no termo de constatação e intimação fiscal 2, ciência 31.05.2017, entre outros termos.

A escrituração da fiscalizada, extraída do SPED Contábil, foi apresentada com vícios, erros, inconsistências e omissões de forma clara a evitar o conhecimento do fisco das receitas e dos resultados e teve como objetivo não apurar, não declarar em DCTF e de não recolher tanto o IRPJ como a CSLL, e isso ocorreu em

todos os trimestres do ano-calendário de 2013. Mostra que foi de forma reiterada.

De acordo com o termo de constatação e intimação fiscal 2 os créditos que a empresa movimentou no ano fiscalizado em três instituições financeiras foi, a saber, Banco do Brasil, Bradesco e HSBC, que ao cotejar os lançamentos a crédito nos extratos bancários com os correspondentes lançamentos contábeis verificou-se que grande parte não foi alvo de registro contábil, somente no Bradesco ingressou na conta bancária recursos no total de R\$ 3.383.302,29 e deste total R\$ 1.999.154,30 não escriturou. As saídas de recursos no total de R\$ 3.382.568,06, escriturou somente R\$ 1.393.622,21. Ou seja, mais de 60% dos débitos e créditos não foram escriturados;

Os recursos ingressados nas contas bancárias da fiscalizada nos períodos totalizou 1.363 registros, conforme extratos e planilha dos créditos a comprovar. Já a escrituração contábil no razão analítico, nas contas bancos, os registros dos ingressos de recursos foram de apenas 275 registros (débito escriturados nas contas bancos), ou seja 20% apenas.

Nos trabalhos identificamos ainda grande movimento de ingresso de recursos, especialmente do Banco HSBC, que no histórico do crédito do extrato [...]. Porém, dos poucos créditos escriturados o histórico indicado nos lançamentos foi o mesmo histórico "TRANSF CONNECT BANK CONNECT BANK" sem a mínima condição de identificação e origem da receita.

A receita total de vendas da atividade registrada no razão analítico dos períodos foi de apenas R\$ 2.659.004,89, e ainda, embora houve ingresso de recursos nas contas bancárias também nos meses de janeiro, setembro e dezembro, nenhuma receita foi registrada nesses períodos, conforme grupo de contas 41101, VENDAS COMBUSTÍVEIS e demonstrado abaixo.

Não foi possível a identificação e cotejamento da receita obtida com o ingresso individualizado de cada recurso nas contas bancárias. Tudo em desacordo com o que determina a boa forma da escrituração contábil.

Há evidências de que a DIPJ 2014, ano-calendário 2013, foi elaborada com objetivos de não deixar a empresa inadimplente e acima de tudo não apurar o lucro real e não pagar os tributos devidos, resultado da MAQUIAGEM REITERADA da contabilidade, conforme fichas 6A., itens 18, 44, 65 e 82. Por exemplo nos trimestres dos períodos foram informados na DIPJ MAQUIADA lucros brutos e despesas operacionais respectivamente com o resultado fim de não registrar os lucros líquidos de todos os períodos fiscalizados. [...]

Deixamos claro para o contribuinte que era necessário a apresentação da escrituração contábil de toda movimentação bancária (débitos e créditos) e a apresentação de todos os documentos que ensejaram tanto a origem dos recursos depositados quanto a destinação dos recursos que deram saídas das contas bancárias. Conforme exposto no próprio termo, a não escrituração de

grande parte da movimentação financeira e não apresentação dos respectivos documentos resulta na impossibilidade de identificar a natureza efetiva das receitas, de apurar o real lucro real da empresa, e, conseqüentemente, de apurar os valores dos tributos e contribuições devidas.

Na reapresentação da escrita contábil novo cotejamento foi efetuado e por meio do termo de constatação e intimação fiscal nº 03, ciência 05.09.2017, e planilha dos créditos individualizados anexa, a fiscalizada foi intimada a apresentar documentos e comprovação da origem dos recursos ingressados nas contas bancária. Após o referido termo, restaram os créditos não comprovados, conforme planilha anexa ao referido termo, item 1, referente aos créditos não comprovados sem nenhum documento hábil e idôneo e comprovação da origem dos recursos, conforme requerido.

Das contas do disponível apurou-se saldos credores, já descrito neste termo constante da planilha item 3 do termo de constatação e intimação fiscal 03, evidenciam a expressiva movimentação de recursos a margem da escrita fiscal.

Em relação às saídas de recursos da empresa, a grande parte dos pagamentos e transferências identificados nos extratos bancários, porém, nenhum documento hábil e idônea que comprovasse a operação e causa foi apresentado, como também parte dessas saídas sem identificação ou comprovação do destinatário foi identificado, conforme especificados na planilha dos pagamentos ou saídas de recursos em conformidade com as contas bancárias.

No cotejamento da contabilidade refeita com os extratos bancários, constatamos que das saídas de recursos, excluídas as aplicações, custos das receitas escrituradas, despesas operacionais diversas, entre outras, restaram ainda pagamentos ou transferências, sem comprovação da causa ou beneficiários nestas operações e constantes do item 2 da planilha do termo de intimação fiscal 03, que compõe a base de cálculo e apuração do IRRF em anexo, conforme já sintetizados.

As próprias contas bancos de sua escrita contábil registram essas saídas. Não se trata de uma transferência ou outra, um pagamento ou outro, mas uma forma adotada e praticada de forma reiterada nos períodos de apuração.

Inúmeros pagamentos ou transferências que totaliza mais de setecentos mil reais, discriminados na planilha itens 2 do termo de constatação e intimação fiscal nº 03 de 05.09.2017, de pagamentos e transferências bancárias efetuadas sem comprovação, conforme apuração e base de cálculo do IRRF.

Não há como não ter a interferência e o comando dos administradores, de forma clara e objetiva de esconder do fisco a causa e a natureza dessas operações das saídas desses recursos.

Dos resultados da escrita contábil recomposta, além dos correspondentes créditos tributários decorrentes dos valores acima especificados, apuramos ainda

IRPJ e CSLL não DECLARADOS, resultado da apuração, conforme DREs e LALUR já sintetizados.

Nesta auditoria, evidencia-se a fraude reiterada, pois deixou de registrar na contabilidade toda a entrada de recursos e sem documentar os fatos contábeis, evitando ainda que as reais transações comerciais fossem identificadas e declaradas.

A fraude tem como objetivo excluir ou modificar o conteúdo de elementos de informações do crédito tributário de maneira a reduzir ou adiar o pagamento dos tributos e contribuições.

Há de se destacar que não se trata de mera interpretação da legislação tributária em que deixou de recolher aos cofres públicos algumas diferenças de créditos tributários em um ou outro período, mas a realidade é que a fiscalizada teve expressiva movimentação de recursos em suas contas bancárias à margem de escrituração e documentação. Fica evidenciando o saldo credor do disponível e os créditos de origem não comprovada, tendo como objetivo não apurar, não levar para os resultados, não declarar e não pagar os valores realmente devidos.

Conforme exposto, a análise das quase 3500 páginas do Inquérito Policial - IPL nº 011/12-DPF/MG, elaborado pelo Departamento de Polícia Federal em Varginha, decorrente da Operação MANDRAKE, de um minucioso e exaustivo trabalho efetuado pelas autoridades, por meio de depoimentos, declarações e documentos colhidos, também mostra com detalhes o modus operandi de práticas perpetradas pelas empresas e principalmente pelo sócio MARLON PEREIRA GOMES [...], o qual visava o enriquecimento ilícito por meio de sonegação fiscal e outros artifícios.

Portanto, entendemos que a prática adotada pela fiscalizada é reiterada e deliberada em omitir receitas, não declarar e não pagar os tributos e contribuições.

Nos ensinamentos de Gabriel Lacerda Troianelli, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal e a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador.

Quando o contribuinte apresenta ESCRITA CONTÁBIL E DECLARAÇÃO ESCONDENDO OU OMITINDO VALORES OU MESMO NÃO DECLARANDO VALORES QUE NA REALIDADE POR DEVER LEGAL DEVERIAM TER SIDO DECLARADOS fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal, bem como presta declaração falsa às autoridades fazendárias. O demonstrativo dos valores apurados nos trabalhos fiscais em confronto com os valores que deveriam ser informados em DCTF, evidenciam os fatos.

Adita-se ainda que a empresa tendo como sócio conforme contrato social e suas alterações registradas perante a JCEMG, em anexo, Marlon Pereira Gomes, sócio de fato, que é quem gerencia os negócios não só deste posto de gasolina, mas

também todas demais empresas do mesmo sócio. Em boa parte das empresas constam investigação pela denominada “Operação Mandrake” deflagrada pela Polícia Federal e Ministério Público do Estado de Minas Gerais, que identificaram suspeita de fraude e adulteração na venda de combustíveis.

A grande movimentação de recursos via caixa e contas bancárias evidenciam receitas à margem de sua escrituração contábil, sem levar para resultado e sem pagamento de tributos.

Intimamos o contribuinte a esclarecer a origem dos créditos em conta corrente, a apresentar documentação que ensejou as saídas de recursos de suas contas bancárias, conforme enumerados nos itens 1, 2 e 3, do termo de constatação e intimação fiscal nº 03 de 05.09.2017, e não houve a apresentação de nenhum documento hábil e idôneo que pudesse demonstrar tanto o ingresso como a saídas desses recursos.

Fica evidente a prática adotada pelo contribuinte de evitar documentar vendas ou transações comerciais, de não declarar e pagar os tributos devidos, de levar tudo à margem da contabilidade, e conseqüentemente de infringir a legislação comercial e fiscal, deixando de levar ao conhecimento dos fiscos.

Diante do exposto, a qualificação da multa é absolutamente oportuna e está amparada no parágrafo 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, pela Lei nº 11.488/2007 e no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

XIV.3 – Da aplicação da multa qualificada no caso das expressivas quantias de pagamentos e transferências sem a devida comprovação da operação ou causa e/ou do beneficiário.

No caso desta auditoria fiscal a empresa inicialmente deixou de registrar na sua contabilidade valores expressivos de inúmeros depósitos e de saídas realizadas das contas bancárias em todos os períodos de 2013. Esses valores resultam do confronto da movimentação constantes dos extratos bancários e dos próprios balancetes contábeis no SPED, conforme itens 1, 2 e 3 do termo de constatação e intimação fiscal nº 03 de 05.09.2017.

O contribuinte recompôs a escrita e incluiu toda movimentação de recursos constantes dos extratos bancários, porém, não apresentou grande parte da documentação para comprovar os fatos contábeis de saídas de recursos (pagamentos e transferências) das contas bancárias. Isto é, sem comprovar a causa e/ou beneficiários dos recursos impedindo o conhecimento do fisco dos elementos para constituição de lançamento de crédito tributário.

Inclusive impossibilitando a identificação e a natureza de rendimentos obtidos por terceiros nessas mesmas operações.

Os extratos bancários identificam as efetivas transferências de recursos.

Nos pagamentos de duplicatas e grande parte de outras saídas também não há a identificação ou a comprovação do destinatário.

No cotejamento da contabilidade refeita com os extratos bancários, constatamos que das saídas de recursos, excluídas as aplicações, custos das receitas escrituradas, despesas operacionais diversas, entre outras, restaram ainda pagamentos ou transferências, sem comprovação da causa ou beneficiários nestas operações e constantes do item 2 da planilha do termo de intimação fiscal 03, que compõe a base de cálculo e apuração do IRRF em anexo.

De acordo com o artigo 264 do RIR/99, a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. Está também mencionado nos termos dos artigos 927 e 928 do RIR/99, para prestar informações e esclarecimentos acerca dos atos e operações, inclusive da movimentação financeira, nos prazos marcados pela Autoridade Fiscal.

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

É oportuno mencionar o que dispõe a Resolução CFC nº 563, de 1983, que aprovou a NBC T 2.1 – Das Formalidades da Escrituração, especificamente, quanto à documentação que lastreia os lançamentos contábeis dos fatos e da prática de atos administrativos: “NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - NBC T 2.1 - DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL 2.1.1 – A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 – A escrituração será executada:

- a) em idioma e moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos. (grifo nosso).

No caso desta auditoria, sobre as saídas de recursos, evidenciou-se a fraude com a prática reiterada e adotada pela empresa que, embora registrando na contabilidade toda movimentação financeira, após solicitado por autoridade fiscal, omitiu ou deixou de apresentar, de forma propositada os documentos dos fatos contábeis. Entendemos que o objetivo do contribuinte é evitar que as reais transações comerciais efetuadas pela empresa sejam conhecidas pelo Fisco e, acima de tudo, que os reais detentores dos recursos não sejam identificados e tenham seus rendimentos auferidos.

A forma adotada pela fiscalizada de pagar ou repassar recursos a terceiros, de não comprovar com documentos hábeis e idôneos, de deixar de identificar o beneficiário do pagamento de cada operação ou causa, não só de um pagamento ou outro, é uma prática que ocorreu com expressivas quantias, de forma repetida, continuada, reiterada, não só numa mesma data, num mês, num mesmo trimestre, mas incluindo todos os meses do ano-calendário de 2013 sob fiscalização, É ACIMA DE TUDO NÃO TRIBUBAR O DEVIDO E EVITAR QUE O FISCO COBRE O VALOR DEVIDO.

Cabe ressaltar que a empresa tem como sócio administrador em conformidade com o contrato social e suas alterações contratuais, MARLON PEREIRA GOMES [...], gerente e administrador de fato, como também sócio majoritário dos postos e empresas do mesmo sócio. Em boa parte das empresas constam investigação pela denominada “Operação Mandrake” deflagrada pela Polícia Federal e Ministério Público do Estado de Minas Gerais, que identificaram suspeita de fraude e adulteração na venda de combustíveis.

Nas grandes quantias de pagamentos via contas bancárias constatamos que essas expressivas quantias de valores ocorrem à margem dos registros do SPED, de notas fiscais, evidenciando fortes indícios de compra de combustíveis à margem da legislação tributária, e deixando de registrar as operações com objetivo de evitar o conhecimento do fisco para não cobrar os tributos e contribuições dos reais detentores das operações e rendimentos.

Não há como não haver a interferência e a mão de mando dos administradores, há forma e objetivos claros e intencionais de esconder do fisco a causa e a natureza das operações decorrentes dessas saídas de recursos, pois essa foi uma prática adotada pelos sócios administradores e devem responder solidariamente pelo crédito tributário apurado.

A fraude tem como objetivo não levar ao conhecimento do fisco e de não pagar os tributos e contribuições devidas.

PORTANTO, as quantias expressivas decorrentes de pagamentos ou transferências sem comprovação da operação ou causa e/ou do beneficiário dão causa à qualificação da multa é absolutamente oportuna e está amparada no parágrafo 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, pela Lei nº 11.488/2007 e no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

No curso do procedimento fiscal, a Recorrente inicialmente não registrou na escrituração contábil valores expressivos de várias operações de créditos e débitos realizadas em contas de depósitos mantida junto a instituição financeira no ano-calendário de 2013. Esses valores resultam do confronto da movimentação constantes dos extratos bancários e dos próprios balancetes contábeis no SPED.

Reitere-se que a Recorrente recompôs a escrita e incluiu toda movimentação de recursos constantes dos extratos bancários, porém, não apresentou a totalidade da documentação para comprovar os fatos contábeis de referentes a pagamentos e transferências das contas bancárias. Desse modo, não restaram evidenciadas a totalidade das causas dos pagamentos e das identificações dos beneficiários, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Examinando diversos pagamentos por débitos realizadas em contas bancárias e notas fiscais constatam-se que há operações que não foram registradas no SPED, evidenciando compras de combustíveis à margem da legislação tributária com a finalidade de não cumprir devidamente as obrigações tributárias.

Somente a “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis (§ 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Comprova-se, assim, pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados pela falta de registro nos registros contábeis de diversas operações restando caracterizada a conduta ilícita dolosa por ficar demonstrado a vontade livre consciente.

Sobre a incidência de juros de mora sobre a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

#### Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

#### 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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, e se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais. Esclareça-se que tem cabimento a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, após o seu vencimento.

Consta no Acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS/SC nº 07-43.023, de 23.11.2018, e-fls. 2054-2068, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

#### Da Multa de Ofício Qualificada

Pela mesma razão, considero que não pode ser acolhida a contestação da defesa contra a aplicação da multa de ofício qualificada, pois, além de os impugnantes não haverem comprovado a causa dos valores transferidos das contas bancárias da fiscalizada e, bem assim, não haverem identificado os respectivos beneficiários, entendo que se encontra evidenciada nos autos a ação dolosa da contribuinte voltada a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência de fatos geradores de obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou mesmo voltada a impedir ou retardar a ocorrência dos próprios fatos geradores, tendo em vista a expressiva movimentação financeira da contribuinte, da ordem de mais de setecentos mil reais em pagamentos sem causa justificada, ao longo de todo o ano-calendário de 2013, isto aliado ao fato de que a contribuinte não mantinha ou produziu sequer um documento que respaldasse esta vultosa transferência de recursos para beneficiários não identificados e/ou sem causa comprovada.

Assinale-se que os impugnantes sequer contestam objetivamente o fato, apontado pela autoridade autuante, de que a contribuinte autuada participou de um esquema fraudulento, em conluio com os beneficiários dos aludidos pagamentos, esquema este que envolveu até mesmo a fraude de notas fiscais, tudo isto voltado para a sonegação e a fraude de tributos federais, além de outros ilícitos que até foram objeto de inquérito policial (inquérito nº 0011/2012-DPF/VGA/MG).

A conduta deliberada de a empresa autuada, em conluio com outras empresas, não prestar à Administração Tributária informações relativas à ocorrência de fatos geradores de tributos, ou até mesmo impedir ou retardar a própria ocorrência dos fatos geradores, encontra-se tipificada nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, verbis:

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

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

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

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

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

Escorreita, portanto, a aplicação da multa qualificada nos exatos termos do disposto pelo art. 44, inciso I e § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996 que, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, determina in litteris:

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

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

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

Quanto à contestação da legalidade e da constitucionalidade da norma que determina a aplicação da penalidade em relevo, assinale-se que o exame da referida arguição acha-se reservada ao Poder Judiciário, sendo vedado aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972). [...]

Assim sendo, o Acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS/SC nº 07-43.023, de 23.11.2018, e-fls. 2054-2068, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que 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. Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

### **Sujeição Passiva Solidária**

A Recorrente discorda da sujeição passiva solidária.

O Código Tributário Nacional prevê:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O responsável, embora não se revista da condição de contribuinte, guarda relação jurídica indireta decorrente de expressa disposição legal secundária dada a vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação.

O Código Tributário Nacional prevê:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...]

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

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

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

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 71

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

## Súmula CARF nº 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Consta no [Demonstrativo de Responsáveis Solidários do Auto de Infração, e-fls. 04-05:](#)

## Motivação

Conforme fatos enumerados no Termo de Verificação Fiscal em anexo, especialmente nos tópicos referentes à Multa Qualificada, itens XIV.1 a XIV.4 e da responsabilidade solidária, itens XV.1 a XV.5, não estamos diante de uma mera inadimplência, pois toda apuração e contexto apresentam evidências a prática de atos ao arrepio da legislação tributária, com o objetivo de não recolher os tributos devidos. Os fatos evidenciam que MARLON PEREIRA GOMES, também administrador de fato do POSTO ALVORADA DA CAMPANHA LTDA, conforme a descrição dos fatos no termo de verificação fiscal em anexo ao presente processo e parte integrante do presente trabalho demonstram a atuação com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato e em interesse comum da própria fiscalizada, sendo responsabilizado nos termos do art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III, do CTN A fiscalizada na pessoa de seu administrador de fato, sr. MARLON PEREIRA GOMES usou do artifício de não registrar em sua contabilidade e não documentar a extensa movimentação de recursos (depósitos e saídas) ocorridas por meio de suas contas bancárias em todos os períodos de 2013, conforme confronto realizados por nós nos extratos bancários e na escrituração no SPED contábil, fatos enumerados no próprio termo de constatação e intimação fiscal nº 02, de 05.05.2017.

No tópico da multa qualificada e da entrega da DIPJ demonstramos evidências que a DIPJ 2014, ano-calendário 2013, foi elaborada com objetivos de não deixar a empresa inadimplente e acima de tudo não apurar o lucro real e não pagar os tributos devidos, resultado da MAQUIAGEM REITERADA da contabilidade, conforme fichas 6A., itens 18, 44, 65 e 82.

Por exemplo nos trimestres dos períodos foram informados na DIPJ MAQUIADA lucros brutos e despesas operacionais respectivamente com o resultado fim de não registrar os lucros líquidos de todos os períodos fiscalizados.

A escrita extraída do SPED Contábil foi entregue com vícios, erros, inconsistências e omissões de forma clara a evitar o conhecimento do fisco das receitas e resultados. Está subentendido que o objetivo de não apurar, não declarar em DCTF visava não recolher IRPJ e CSLL devida, nos trimestres do ano-calendário de 2013.

Após inúmeros pedidos de prorrogações e postergações a contribuinte apresentou a escrita recomposta com intuito de sanear algumas irregularidades constatadas, incluindo a contabilização de toda movimentação financeira.

Porém grande parte não apresentou documentação para comprovar a origem de expressiva movimentação de recursos e documentos de fatos contábeis que justificassem as receitas omitidas oriundas do ingresso de recursos que a empresa, intimada, não comprovou a origem desses recursos nas contas bancárias, entre outras infrações com valores que foram levados para os resultados e não foram declarados em DCTF.

Constatamos saídas de recursos de seu caixa e das contas bancárias (disponível), escriturado sem nenhum suporte em documentos e isso de forma repetida nos trimestres de 2013. Intimada a esclarecer os saldos credores de caixa (disponível), nenhum documento ou esclarecimento ou comprovação foi apresentado. Logo ficou claro o ingresso de recursos à margem da contabilidade e ainda de forma rotineira em todos os períodos de apuração do ano-calendário 2013.

A análise das quase 3500 páginas do Inquérito Policial - IPL n' 011/12-DPF/MG, elaborado pelo Departamento de Polícia Federal em Varginha, decorrente da Operação MANDRAKE, de um minucioso e exaustivo trabalho efetuado pelas autoridades, por meio de depoimentos, declarações e documentos colhidos, também mostra com detalhes o modus operandi de práticas perpetradas pelas empresas e principalmente pelo sócio MARLON PEREIRA GOMES, CPF 166.603.998-52, o qual visava o enriquecimento ilícito por meio de sonegação fiscal e outros artifícios.

A prática reiterada e adotada pela empresa com o objetivo de não pagar nenhum tributo ou contribuição evidencia o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, fatos, que entendemos, agravados pelas circunstâncias que levam à qualificação da multa (infração, em tese, aos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964) e à formalização do processo de representação fiscal para fins penais, pois, foram atitudes ou condutas graves e não toleradas em qualquer das normas que prescrevem os limites de atuação dos administradores.

Ficou evidente ainda que a má administração dos recursos da fiscalizada tinha o objetivo de proveito próprio em detrimento dos pagamentos dos tributos. Esse é um dos motivos que o sócio deve responder solidariamente com a pessoa jurídica nos termos do item I, do artigo 124, e item III, do artigo 135 do CTN.

O Código Tributário Nacional estabelece as regras matrizes de responsabilidade tributária e as suas diretrizes. “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”. A obrigação de responder pela ocorrência do fato gerador é originalmente do contribuinte. A responsabilidade tributária tem estrutura própria e parte de um pressuposto de fato específico. A relação jurídica que envolve terceiro “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte” facilita a arrecadação e assegura o crédito

tributário “na condição de garante da Fazenda” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

A responsabilidade de terceiro decorre de norma especial e “evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela”. Este terceiro pode ser responsabilizado na hipótese prevista “na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte” que produz dano ao interesse da Fazenda Pública. A previsão legal de solidariedade entre devedores “pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente”. Desse modo, “o pagamento efetuado por um aproveite aos demais”, “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns” e “a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

#### Inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional

“São solidariamente obrigadas” “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional).

Embora a expressão interesse comum configure-se um conceito indeterminado, é importante proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a razão de ser do referido dispositivo legal. Tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal significa dizer que “as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible” (Recurso Especial nº 884845/SC).

Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas sociedades empresárias coligadas, “é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador” (Recurso Especial nº 834044/RS).

Esta responsabilidade tributária solidária a “decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou”. “A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte”. “Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial” à Fazenda Pública dele advindo (Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018).

#### Inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional

O inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional estabelece que o que o representante da pessoa jurídica é responsável pelo crédito tributário correspondente à obrigação tributária resultante de ato praticado com infração de lei.

No tocante ao representante da pessoa jurídica, a regra matriz de sua corresponsabilidade origina-se, dentre outras hipóteses, de ato praticado com infração de lei. Esta corresponsabilidade do gestor por ato de infração à lei é solidária. O contexto da pessoalidade cinge-se ao fato da atribuição da corresponsabilidade a terceiro pela obrigação tributária decorrente da ilicitude praticada pela pessoa que se encontre no exercício da gestão ou de comando (Recurso Especial nº 1455490/PR).

Há atribuição da corresponsabilidade dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” vinculados ao fato gerador “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados” com infração de lei tributária na esfera administrativa federal pelo fato do não adimplemento adequado da obrigação tributária principal ou acessória e seus consectários pela pessoa jurídica. Trata-se de instituto que enseja a pluralidade de sujeição passiva solidária relativa ao crédito tributário constituído como medida acautelatória (art. 135 do Código Tributário Nacional).

Estas condutas são a origem da corresponsabilidade contida no modelo teórico utilizado para delimitar o conjunto de pessoas alcançadas, quais sejam os gestores de pessoa jurídica constituída sob qualquer espécie contratual. Ressalte-se que, por via de regra, é inerente ao efetivo exercício dos poderes de preposto investido na qualidade de gestor da sociedade empresária com amplos poderes para a prática de todos os atos necessários ao bom e fiel desempenho da representação e liderança. Entre outras atribuições, o gestor tem o dever jurídico de planejar, organizar, tomar decisões, comandar, prestar informações verdadeiras e controlar os negócios societários. Incluem-se neste mister o acompanhamento da regularidade dos respectivos registros nos moldes definidos em preceitos legais dos atos atinentes às receitas auferidas, às despesas incorridas, aos haveres a receber, às obrigações contraídas e à organização social.

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça). Imprescindível que, para tanto, o responsável tenha agido com infração à lei (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente” (Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça). Necessário que se demonstre a localização e citação da sociedade empresária, bem como que o responsável ocupe o posto de gerente no momento da dissolução, e, simultaneamente, na ocasião do vencimento do tributo e não na data da ocorrência do fato gerador (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

O pressuposto da hipótese de incidência da norma de responsabilidade é a prática de ato, por quem esteja na representação da sociedade com infração à lei e que tenha implicado o inadimplemento de obrigações tributárias (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR - Tema 13).

A investidura no cargo de gestor decorre de deliberação social necessariamente formalizada no ato de constituição da pessoa jurídica, que é de registro público obrigatório com efeitos oponíveis a terceiros. Assim, o diretor, gerente ou seu representante regularmente nomeado é responsável pela coordenação das atividades empresariais de acordo com os poderes que lhe foram outorgados. Principiando pela cooperação e lealdade entre as pessoas, a norma-princípio da boa-fé objetiva evoluiu para um sentido de solidariedade social. No critério hermenêutico privilegia a honestidade e os deveres de colaboração, de informação e de sigilo nas relações jurídicas, impedindo a contrariedade ao exercício legítimo de direitos baseados na confiança e no interesse mútuo. Nesta linha de comportamento deve o gestor societário agir.

A corresponsabilidade legal do gestor com a pessoa jurídica está circunscrita ao rol taxativo expresso na norma de regência, que não pode ser ampliado ou ser imputado por analogia, senão por alteração da legislação própria (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4845/MT e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6284/RO).

Dada a contemporaneidade, a corresponsabilidade alcança “apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica” “com poderes de gestão ou representação”, “o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade” empresária como corresponsável (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR proferido pelo Supremo Tribunal Federal - STF). Trata-se de medida legal de responsabilidade solidária e de garantia do crédito tributário constituído sem necessidade da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que tem como essência a previsão legal específica à “atribuição de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito” vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória (Recurso Especial nº 1786311/PR).

A corresponsabilidade do gestor manifesta-se como subjetiva, uma vez que é necessária a verificação do liame de causalidade entre o ato infracional, o dano à constituição do crédito tributário e o elemento “culpa” em sentido amplo. Exige-se que “as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência”, na data do surgimento da obrigação tributária, independentemente da condição de sócio, cuja qualidade per se não é reveladora desta corresponsabilidade. Por conseguinte, aqueles que “não tenham tido nenhuma ingerência sobre os fatos não podem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários decorrentes” (Recurso Especial Repetitivo nº 1104900/ES e Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 174532/PR).

Como não se trata de presunção relativa ou absoluta, o ônus da prova incumbe ao Poder Público “quanto ao fato constitutivo de seu direito” de atribuição da corresponsabilidade tributária a terceiro. Ao gestor investido no poder de comando cabe evidenciar a “existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”, ou seja, que não restou caracterizada infração de lei tributária passível de revelar esta possibilidade (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 1101780/RJ). Cabe esclarecer que a caracterização do delito

depende da produção de acervo fático-probatório específico desenvolvido no âmbito do devido processo legal, preservados os direitos ao contraditório e à ampla defesa (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 608426/PR).

#### Sujeição Passiva Solidária

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 21-75, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

##### XV.1 – Da responsabilidade tributária de terceiros

A questão que se coloca na presente auditoria fiscal é se os fatos apurados ensejam a responsabilização de terceiros (donos, gerentes e administradores) pelos Autos de Infração lavrados.

No nosso entendimento, sim, considerando que os fatos apurados e narrados, em especial no tópico relativo à qualificação da multa, demonstram de forma inequívoca que o administrador, MARLON PEREIRA GOMES [...] quem, de fato, gerenciava e tocava os negócios do POSTO ALVORADA DA CAMPANHA LTDA, figuraram com ação dolosa e objetivaram não declarar e não recolher os tributos devidos.

Subsumiu, portanto, aos dispositivos legais que enseja a responsabilização do sócio e administrador pelos Autos de Infração lavrados em nome da pessoa jurídica. Destaca-se desde já que, no presente procedimento fiscal, não estamos diante de uma mera inadimplência, pois está evidenciado a prática de atos continuados ao arrepio da legislação tributária.

##### XV.2 – Das considerações de Amparo Legal referentes à Responsabilização de Terceiros

De início, cumpre destacar que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), art. 121 reza que sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Nas lições de Maria Rita Ferragut (in Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, 2ª Edição, Editora Noeses, fls. 29) sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.

O parágrafo único do dispositivo legal em comento dispõe que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se: contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No caso não resta dúvida de que o contribuinte é a empresa POSTO ALVORADA DA CAMPANHA LTDA, por ser ela quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Responsável é o Sr. MARLON PEREIRA GOMES, pois sem revestir-se da condição de contribuinte sua obrigação decorre de disposição expressa em lei (o próprio CTN).

Há de se destacar que regra geral o patrimônio dos administradores não se comunica com o patrimônio das respectivas sociedades as quais administram, em observância a toda teoria do direito societário que não é oportuno abordarmos. Mas os fatos que ensejam modificações em seus bens e direitos próprios devem estar assentados na sua contabilidade de forma clara e documentada.

Contudo, esta regra não é absoluta e em algumas situações tais pessoas são chamadas a responder pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, situações previstas em lei (CTN).

É salutar que isso ocorra, porque a finalidade precípua dessa possibilidade é zelar para que as pessoas cumpram com a devida responsabilidade os deveres previstos no ordenamento jurídico e nos atos constitutivos de cada sociedade.

Nesse sentido, as lições de Maria Rita Ferragut (in Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, 2ª Edição, Editora Noeses, fls. 101/102), que ainda nos ensina:

A responsabilidade pessoal dos sócios, acionistas e administradores – terceiros em relação à prática do fato jurídico, mas não à obrigação tributária – é exceção à regra da separação patrimonial, e só pode ser adotada em casos excepcionais, consistentes na prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados, ou na condição de sócios de sociedade que, por expressa disposição legal preveja a responsabilidade pessoal e ilimitada.

XV.3 – Do direito (da responsabilidade tributária de terceiros por obrigações tributárias no nosso ordenamento jurídico).

Conforme já abordado, regra geral o patrimônio dos administradores não se comunica com o patrimônio das respectivas sociedades as quais administram. Contudo, esta regra não é absoluta e em algumas situações os administradores são chamados a responder pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, situações necessariamente previstas em lei.

Dispositivos legais do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) que têm aplicabilidade ao presente caso, para em seguida fazermos algumas considerações doutrinárias e jurisprudências acerca dos mesmos.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei. [...]

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

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

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: [...]

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: [...]

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. (grifos nosso).

Marcus Vinícius Neder (in Responsabilidade Tributária, Editora Dialética, fls. 42) enfrentando a questão do interesse comum prevista no inciso I do art. 124 do CTN nos ensina que o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário.

No que tange a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) cumpre observar que esta não é exclusiva, ou seja, não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, responde esta solidariamente.

Ou seja, a existência de responsabilidade dos administradores não afeta a responsabilidade da pessoa jurídica, permanecendo ambos igualmente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem. Assim, nem haveria desoneração da pessoa jurídica em razão das responsabilidades dos administradores, nem dependeria a responsabilidade destes do esgotamento do patrimônio da sociedade. Responderiam tanto os sócios como a empresa, integral e solidariamente.

Este é o entendimento que prevalece na doutrina (por exemplo, Hugo de Brito Machado - in "Curso de Direito Tributário". São Paulo: Malheiros, 2005, p. 169/170) e jurisprudência.

Nesse sentido os julgados administrativos: [...]

Destacamos que para a responsabilização em questão, doutrina e jurisprudência têm posicionamento consolidado no sentido de que devem ser comprovados pelo

Fisco os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ou contra o Contrato/Estatuto.

Oportuno esclarecer o que se entende por: atos praticados com excesso de poderes, atos praticados com infração à lei e atos praticados contra o contrato social/estatuto.

Maria Rita Ferragut (in Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, 2ª Edição, Editora Noeses, fls. 126/134), discorre sobre tal questão:

#### 5.11.2.1 Excesso de Poderes

O administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade, qualidades que se espera de qualquer ser humano, em todas as suas atividades. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, ao mesmo tempo em que preserva o bem e a função pública.

A finalidade da sociedade é alcançada mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, pratica ato da pessoa jurídica e não seu.

Por outro lado, quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, vier a praticar algum ato, ainda em nome dessa mesma sociedade, mas extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido ato com excesso de poderes. [...]

5.11.2.2 Infração de lei Infração de lei, numa primeira interpretação, é qualquer conduta contrária à norma, já que as leis existem para ser cumpridas. Assim, responderiam os administradores por todo e qualquer ato contrário à legislação.

Essa interpretação não nos parece a mais adequada, pois se incompatibiliza com a separação das pessoas físicas que lhe são sócias. [...]

Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para os fins do artigo 135 do CTN? Entendemos ser toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. [...]

Seja qual for a infração, o ilícito foi tipificado a partir do descumprimento de lei que obrigatoriamente gerou efeitos fiscais típicos, já que estamos tratando de responsabilidade do administrador pelo adimplemento de obrigações tributárias, e não por obrigações de outras naturezas. [...]

5.11.2.3 Infração do contrato social ou do estatuto A infração do contrato social ou do estatuto constitui-se no desrespeito a uma disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem consequência o nascimento da relação jurídica tributária. [...]

O autor do ilícito, nessas situações, conhece o seu dever, mas deixa de cumpri-lo em que pese ser evitável essa situação. (grifos não constantes do original) No sentido da pertinência da responsabilização de administradores pelas obrigações tributárias da sociedade quando tais administradores tenham praticado atos com excesso de poderes, infração à lei ou contra o contrato social, a jurisprudência e doutrina é unânime. [...]

No Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, dispõe:

106. Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer: [...]

b) A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito; [...]

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador; [...]

j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito nº exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;

k) A análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos; não haveria sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum; [...]

p) A responsabilidade do administrador pode ser declarada no mesmo auto de infração que lançar o crédito tributário em face da pessoa jurídica contribuinte, como também poderá ser declarado em auto de infração e em momento distintos, independentemente de ter o ato ilícito sido praticado no mesmo átimo da ocorrência do fato jurídico tributário que deu origem à obrigação tributária principal; a responsabilidade de cada administrador pode ser declarada ao mesmo tempo e ato ou em tempos e atos distintos;

q) Quando incide o art. 135, III, do CTN, não se tem uma obrigação solidária, senão duas ou mais obrigações solidárias; trata-se de solidariedade imprópria, em que obrigações distintas são atadas pelo nexo de adimplemento. ... (grifei)

XV.4 - Dos fatos e condutas que evidenciam que MARLON PEREIRA GOMES quem, de fato, gerenciava e comandava os negócios não só do POSTO ALVORADA DA CAMPANHA LTDA, como de todas as empresas do mesmo sócio (conhecido por grupo DUBAI), atuou com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato e do interesse comum na própria fiscalizada

Nos itens anteriores a este tópico fica claro que, quem de fato, gerenciava e comandava os negócios da fiscalizada era MARLON PEREIRA GOMES.

Fica claro que todos os atos praticados foram praticados, e que continuam a praticar na fiscalizada, têm o comando do Sr. Marlon Pereira Gomes, inclusive comandar administrar e gerir o Posto Alvorada da Campanha Ltda, nos termos das próprias alterações contratuais registradas na JUCEMG.

Ainda corrobora os fatos acima que durante todos os trabalhos quem esclareceu e assinou acerca dos fatos ocorridos há época dos períodos sob fiscalização era o próprio Marlon.

Ao dar ciência do termo de início do procedimento fiscal, pessoal, Marlon Pereira Gomes afirmou que ele respondia pelo Posto Alvorada da Campanha Ltda. A tela CNPJ já consta o mesmo como responsável perante a RFB.

XV.5 - CONCLUSÃO (Da responsabilidade solidária do administrador de fato MARLON PEREIRA GOMES pelos autos de infração lavrados no POSTO ALVORADA DA CAMPANHA LTDA)

Conforme fatos já enumerados no presente termo de verificação fiscal, não estamos diante de uma mera inadimplência, pois todo o contexto apresentado evidência a prática de atos ao arrepio da legislação tributária, com o objetivo de não recolher os tributos devidos. No tópico referente à Multa Qualificada, como nos demais, todos enumeram fatos que evidenciam que MARLON PEREIRA GOMES, administrador de fato do POSTO ALVORADA DA CAMPANHA LTDA, atuou com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato e em interesse comum da própria fiscalizada.

Já referido no tópico da multa qualificada e anteriores há evidências de que a DIPJ 2014, ano-calendário 2013, foi elaborada com objetivos de não deixar a empresa inadimplente e acima de tudo não apurar o lucro real e não pagar os tributos devidos, resultado da MAQUIAGEM REITERADA da contabilidade, conforme fichas 6A., itens 18, 44, 65 e 82. Por exemplo nos trimestres dos períodos foram informados na DIPJ MAQUIADA lucros brutos e despesas operacionais respectivamente com o resultado fim de não registrar os lucros líquidos de todos os períodos fiscalizados.

Na Cláusula 7ª da mesma alteração contratual assinada 22.03.2013, registrada na JUCEMG, expressa que: “a administração da sociedade caberá ao sócio MARLON PEREIRA GOMES, que assinará individualmente em todos os papéis com poderes e atribuições de representação ativa e passiva na sociedade, podendo praticar todos os atos compreendidos no objeto social, sempre de interesse da sociedade, autorizado o uso do nome empresarial, vedado, no entanto, fazê-lo em atividades estranhas ao interesse social ou assumir obrigações seja em favor de qualquer dos quotistas ou terceiros, bem como onerar ou alienar bens imóveis da sociedade, sem autorização dos demais sócios.” Não resta dúvida que a fiscalizada na pessoa de seu administrador, sr. MARLON PEREIRA GOMES usou do artifício de não

registrar em sua contabilidade e não documentar a extensa movimentação de recursos (depósitos e saídas) ocorridas por meio de suas contas bancárias em todos os períodos de 2013, conforme confronto realizados por nós nos extratos bancários e na escrituração no SPED contábil, fatos enumerados no próprio termo de constatação e intimação fiscal nº 02, de 05.05.2017.

A escrita extraída do SPED Contábil foi entregue com vícios, erros, inconsistências e omissões de forma clara a evitar o conhecimento do fisco das receitas e resultados. Está subentendido que o objetivo de não apurar, não declarar em DCTF visava não recolher IRPJ e CSLL devida, nos trimestres do ano-calendário de 2013.

Após inúmeros pedidos de prorrogações e postergações a contribuinte apresentou a escrita recomposta com intuito de sanear algumas irregularidades constatadas, incluindo a contabilização de toda movimentação financeira.

Porém grande parte não apresentou documentação para comprovar a origem de expressiva movimentação de recursos e documentos de fatos contábeis que justificassem as receitas omitidas oriundas do ingresso de recursos que a empresa, intimada, não comprovou a origem desses recursos nas contas bancárias, entre outras infrações com valores que foram levados para os resultados e não foram declarados em DCTF.

Constatamos saídas de recursos de seu caixa e das contas bancárias (disponível), escriturado sem nenhum suporte em documentos e isso de forma repetida nos trimestres de 2013.

Intimada a esclarecer os saldos credores de caixa (disponível), nenhum documento ou esclarecimento ou comprovação foi apresentado. Logo ficou evidenciada o ingresso de recursos à margem da contabilidade e ainda de forma rotineira em todos os períodos de apuração do anocalendário 2013.

A análise das quase 3500 páginas do Inquérito Policial - IPL nº 011/12-DPF/MG, elaborado pelo Departamento de Polícia Federal em Varginha, decorrente da Operação MANDRAKE, de um minucioso e exaustivo trabalho efetuado pelas autoridades, por meio de depoimentos, declarações e documentos colhidos, também mostra com detalhes o modus operandi de práticas perpetradas pelas empresas e principalmente pelo sócio MARLON PEREIRA GOMES, [...], o qual visava o enriquecimento ilícito por meio de sonegação fiscal e outros artifícios.

A prática reiterada e adotada pela empresa com o objetivo de não pagar nenhum tributo ou contribuição evidencia o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, fatos, que entendemos, agravados pelas circunstâncias que levam à qualificação da multa (infração, em tese, aos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964) e à formalização do processo de representação fiscal para fins penais, pois, foram atitudes ou condutas graves e não toleradas em qualquer das normas que prescrevem os limites de atuação dos administradores.

Os fatos enumerados até aqui mostram não só a administração de fato de MARLON PEREIRA GOMES com infração à lei, onde através dele tudo era decidido e feito na fiscalizada, por isso deve responder solidariamente pelos débitos da empresa.

As expressivas transferências de recursos para empresas do mesmo sócio e vice-versa mostram a autonomia que detinha na administração dos negócios da mesma. Houve uma confusão patrimonial e a existência de interesse comum.

Ficou evidente ainda que a má administração dos recursos da fiscalizada tinha o objetivo de proveito próprio em detrimento dos pagamentos dos tributos. Esse é um dos motivos que o sócio deve responder solidariamente com a pessoa jurídica nos termos do item I, do artigo 124, e item III, do artigo 135 do CTN. O termo de sujeição passiva solidária, em anexo, é entregue ao sócio para ciência, juntamente com o presente termo.

Sendo assim, mister a responsabilização, pelo presente Autos de Infração lavrados em nome do POSTO ALVORADA DA CAMPANHA LTDA, do Sr. MARLON PEREIRA GOMES com arrimo no art. 124, inciso I, e 135, item III, do CTN.

Isto posto, lavramos os Termos de Sujeição Passiva Solidária na pessoa de MARLON PEREIRA GOMES responsável solidário que receberá uma das vias.

Por oportuno trazemos à baila julgados administrativos no sentido das premissas expostas, especialmente, no que tange à qualificação da multa e responsabilização de administradores, por não haver pagamento de tributos, seja de forma reiterada, sem DCTF ou com valores 0,00 e com apresentação da DIPJ ZERADA, que no caso foi MAQUIADA [...].

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os representantes de pessoas jurídicas de direito privado por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. No presente caso não remanescem incertezas a respeito do correto lançamento de ofício que tem como base a apuração de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, caso em que a autoridade lançadora constituiu o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

A Recorrente na pessoa de seu administrador de fato, Sr. Marlon Pereira Gomes, não procedeu de forma regular a escrituração contábil da movimentação financeira, inclusive bancária no ano-calendário de 2013, conforme confrontos realizados de ofício.

Consta no Acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS/SC nº 07-43.023, de 23.11.2018, e-fls. 2054-2068, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Da Responsabilidade Solidária

Quanto à responsabilidade solidária atribuída ao Sr. MARLON PEREIRA GOMES (CPF nº 166.603.998-52), na qualidade de administrador de fato e de direito da

empresa autuada, ainda que, a meu sentir, não prospere, no ponto, a imputação de responsabilidade fulcrada no inciso I do art. 124 do CTN, visto que o administrador apenas corporifica a atuação da própria pessoa jurídica contribuinte do tributo, não havendo, pois, falar de participação conjunta de terceira pessoa com a contribuinte, de molde a configurar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador, considero, todavia, procedente a imputação de responsabilidade solidária contra o administrador em questão, realizada com base no inciso III do art. 135 do CTN, visto que a jurisprudência firmada no Superior Tribunal de Justiça exclui a responsabilidade subjetiva dos administradores apenas nos casos de mera falta de pagamento de tributo (Súmula n.º 430, do STJ), a exemplo do voto do Ministro Ari Pargendler, proferido nos autos do Recurso Especial n.º 1.674/GO, verbis:

"A teor do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilidade aí decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e, para caracterizá-la, deve-se distinguir entre o que é infração de lei praticada pela sociedade e infração de lei praticada pelo sócio-gerente.

A falta de pagamento de tributos é, em princípio, infração da sociedade à obrigação legal de pagar tributos. O sócio-gerente pode ser pessoalmente responsável pelos tributos se a falta de pagamento resultar de ato seu praticado com infração à lei.

Quer dizer, não basta, para tipificar a responsabilidade do sócio-gerente, o inadimplemento da sociedade, porque este pode decorrer do risco natural aos negócios — risco, aliás, pressuposto na própria natureza da sociedade por quotas de responsabilidade limitada. (...)

Até essa data, a responsabilidade que o Recorrente lhe quer imputar decorre de não ter a sociedade pago o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, responsabilidade inexistente, porque — como visto — a falta de pagamento de tributos, quando resulta da álea natural aos negócios, não pode ser assimilada à infração prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional; esta é modalidade restrita de infração à lei, aquela em que o sócio-gerente da pessoa jurídica, através de procedimentos ilícitos, visa a encobrir a própria obrigação tributária (v.g., falta de escrituração regular) ou a diminuir as garantias do crédito tributário (v.g., dissolução irregular da sociedade)". (grifei).

Nesse mesmo diapasão, o Relator Min. Humberto Gomes de Barros, nº julgamento do Recurso Especial n.º 86.439/ES, consignou o seguinte:

Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.

A gerência, contudo, não é causa da responsabilidade solidária. A solidariedade resulta da prática de ato ilícito.

Em tal circunstância, não basta o fato de a pessoa jurídica ser devedora de tributo. É necessário que a dívida não tenha sido paga, em razão de ato ilícito, praticado pelo gerente.

Com arrimo, enfim, nessas decisões judiciais, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) exarou o Parecer PGFN/CRJ/CAT n.º 55, de 2009, onde conclui in litteris:

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

É dizer, segundo a precitada hermenêutica, o administrador (mandatário ou gerente) comete ato ilícito e, portanto, é responsável solidário pela dívida fiscal da pessoa jurídica, se encobre a própria ocorrência do fato jurídico tributário ou se, fraudulentamente, diminui as garantias do crédito tributário.

Assinale-se, ainda, que é cabível a imputação de responsabilidade solidária aos administradores, mesmo que estes não figurem no quadro societário da empresa autuada, visto que em face da responsabilidade subjetiva com culpa presumida do administrador, a mera existência de poderes de gerência conduz à presunção simples – admitindo prova em contrário – de que o tributo não foi pago em decorrência de ato ilícito seu, a teor do entendimento veiculado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos itens 29 e 59 do Parecer PGFN/CRJ/CAT n.º 55, de 2009, verbis:

29. Já de acordo com a tese da responsabilidade subjetiva com culpa presumida do administrador, a mera existência de poderes de gerência conduziria à presunção simples – admitindo prova em contrário – de que o tributo não foi pago em decorrência de ato ilícito seu. Assim, a existência de (a) inadimplemento tributário e a detenção de (b) poderes de gerência fariam presumir a presença duma das hipóteses previstas no caput do art. 135, chamando a responsabilidade do sócio-gerente, o qual poderia provar em juízo a inexistência de infração de sua parte à lei. (...)

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa).

Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Logo, já que a simples existência de poderes de gerência, existência esta, aliás, incontroversa nos autos, respalda a imputação de que o tributo não foi pago em decorrência de ato ilícito praticado pelos administradores, não podem ser acolhidas meras alegações da defesa no sentido de que não teria havido a comprovação, na espécie, de atos ilícitos e fraudulentos, pois, no caso dos autos, restou caracterizada a realização de pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados que montaram à quantia de mais de setecentos mil reais, conduta esta praticada ao longo de todo o ano-calendário de 2013, deixando a autuada, inclusive, de apresentar à fiscalização documentos que respaldariam sua escrituração contábil, em que pese ter sido regularmente intimada para fazê-lo, tudo isto aliado ao fato que sequer foi contestado objetivamente pela defesa no sentido de que a contribuinte autuada participou de um esquema fraudulento, em conluio com os beneficiários dos aludidos pagamentos, esquema este que envolveu até mesmo a fraude de notas fiscais, tudo isto voltado para a sonegação e a fraude de tributos federais, além de outros ilícitos que até foram objeto de inquérito policial (inquérito nº 0011/2012-DPF/VGA/MG).

Assim sendo, o Acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS/SC nº 07-43.023, de 23.11.2018, e-fls. 2054-2068, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo, não cabe razão a Recorrente.

### **Responsabilidade por Infrações**

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

### **Jurisprudência e Doutrina**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas

reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP).

### **Inconstitucionalidade de Lei**

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo, voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva