



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.728514/2018-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-010.941 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de agosto de 2023  
**Recorrente** ÓRBITA ELETRICIDADE MONTAGEM DE PAINÉIS E AUTOMAÇÃO EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 19/07/2017, 24/07/2017, 23/08/2017, 02/10/2017, 25/10/2017, 22/11/2017

ADMINISTRADOR. RESPONSABILIZAÇÃO POR ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN reclama, no caso de falsidade em DCOMP não homologada, a presença de dois requisitos: a) que a pessoa responsabilizada se qualifique como diretor, gerente ou representante da empresa contribuinte ao tempo da apresentação das DCOMP não homologadas; e b) que os créditos indevidamente compensados decorram de atos praticados pelo administrador com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. FALSIDADE. MULTA ISOLADA. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO.

Cabe a imposição de multa isolada no percentual de 150% em razão da não-homologação de compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. A imposição da multa isolada neste percentual está em harmonia com o art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, devendo incidir sobre a totalidade dos débitos indevidamente compensados, sendo inviável, na esfera administrativa, desconsiderar norma federal expressa em face de um suposto caráter confiscatório da penalidade aplicada.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. EMBARAÇO. NÃO APLICAÇÃO.

A hipótese de agravamento da multa é excepcional e extrema, exigindo-se da autoridade fiscal não apenas a verificação da hipótese legal objetiva prevista nos incisos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, mas também o estabelecimento de uma relação entre a ausência de atendimento à intimação e algum nível de prejuízo aos trabalhos de fiscalização. Não autoriza o agravamento da multa o não atendimento a uma única intimação, sequer reiterada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para afastar o agravamento da multa prevista no § 5º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, c/c § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## Relatório

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata-se de Auto de Infração - AI por meio do qual se exige multa qualificada e agravada no percentual de 225% dos valores indevidamente compensados em declarações de compensação apresentadas com falsidade.

### Termo de Verificação Fiscal

Por meio do Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 7/14 a Autoridade fiscal esclarece que:

### Descrição dos Fatos

- Em 10/12/2018 foi analisado o processo administrativo nº 10830.720698/2018-00 que cuida do pedido eletrônico de ressarcimento nº 12256.91375.210617.1.1.11-0252, apresentado em 21/06/2017, e de 6 (seis) declarações de compensação eletrônicas, cujo crédito requerido/utilizado é de ressarcimento de Cofins não cumulativa (mercado interno) relativo ao 3º trimestre de 2013.

- Como resultado foi expedido o despacho decisório SEORT/DRF/CPS nº 1.062/2018, que formalizou o indeferimento do pedido de ressarcimento e a não homologação das compensações intentadas, haja vista a inexistência do crédito, fruto da inserção de informações falsas nos indicados documentos.

### Multa Isolada - Falsidade de Declaração - Qualificação e Agravamento da Multa

- A tentativa de fraude é latente, instrumentalizada com a inserção de informações falsas em pedido de ressarcimento e declaração de compensação com o objetivo de elidir o pagamento de créditos tributários devidos à Fazenda Nacional. Conduta fraudulenta que deve ser punida conforme determina o art. 18, §§ 2º e 5º, da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

- Frente ao que determina a legislação mencionada e considerando a conduta fraudulenta do sujeito passivo, assim como o não atendimento às intimações expedidas, deve a multa isolada ser qualificada e agravada, resultando no percentual de 225% a ser aplicado sobre o valor total dos débitos indevidamente compensados.

#### Sujeição Passiva Solidária

- Face ao que consta neste TVF e no despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações pretendidas, conclui-se facilmente pela prática de fraude tributária por parte do sujeito passivo, eis que inseriu informações sabidamente falsas com o único intuito de afastar o pagamento regular de tributos devidos à Fazenda Nacional.

- Agindo dessa maneira, o titular da pessoa jurídica interessada, Sr. Francisco de Assis Júnior, infringiu a lei, tornando-se pessoalmente responsável pelos créditos tributários devidos (responsabilidade solidária), nos termos do art. 135 do CTN.

#### Impugnação

O Responsável solidário foi cientificado via postal em 18/12/2018 (AR à fl. 29) e não apresentou impugnação. A Autuada foi cientificada eletronicamente em 10/12/2018 e apresentou impugnação em 08/01/2019, aduzindo, em síntese, o que se segue:

#### Preliminarmente

#### Concomitância de Auto de Infração de Multa Isolada com Manifestação de Inconformidade

- A Receita Federal do Brasil - RFB vem adotando novo procedimento consistente na lavratura de diversos Autos de Infração para exigir, com fundamento no parágrafo 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, multas isoladas à razão de 150% sobre o valor dos débitos cujas compensações não foram, num primeiro momento, homologadas.

- O racional que orienta o lançamento é o de que o fato gerador da multa isolada é a emissão de um despacho decisório que não homologa a compensação realizada pelo contribuinte. Com isso, temos notado que, em momento imediatamente posterior à emissão de um despacho decisório que não homologa uma compensação, as autoridades fiscais já lançam também a multa isolada, independentemente de verificar se o contribuinte impugnou ou não a glosa da compensação.

- Ocorre que o CTN, em seu artigo 116, inciso II, estabelece que, em se tratando de situação jurídica (isto é, regulada pelo direito positivo), o fato gerador ocorre no momento em que tal situação esteja definitivamente constituída.

- Nesse espectro, o fato gerador da multa isolada somente pode ser a não homologação, em caráter definitivo, da compensação realizada pelo contribuinte. Nos casos em que há defesa administrativa pendente de julgamento, as autoridades fiscais devem aguardar o

encerramento da discussão para lançar a multa isolada se e quando houver decisão definitiva desfavorável.

- Ademais, o parágrafo 18 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, contempla uma relação de prejudicialidade entre a aplicação da multa e a prolação de decisão definitiva acerca da compensação que, num primeiro momento, não foi homologada. O raciocínio é singelo: caso o contribuinte consiga reverter o despacho decisório que não homologou determinada compensação, não haverá que se falar em aplicação da multa isolada.

- A discussão acerca da ocorrência (ou não) do fato gerador da multa isolada tem enorme relevância prática, na medida em que as autoridades fiscais insistem em aplicar,

sem base legal adequada, juros de mora sobre multas isoladas. A constituição da multa isolada, portanto, acarreta o acúmulo indevido de juros de mora. Deste modo, nos casos em que a não homologação da compensação for mantida, o contribuinte terá que arcar com o valor dos juros sobre a multa, o que não ocorreria se a aplicação de tal multa fosse realizada em compasso com o artigo 116, inciso II, do CTN.

- No presente caso a empresa apresentou defesa inicial nos autos dos processos administrativos n.º 10840.721878/2017-09, n.º 10840.721885/2017-01 e n.º 10840.721888/2017-36, que estão sendo utilizados como fundamento legal para a aplicação do auto de infração de multa isolada.

- No caso de autuação fiscal que tenha por objeto a multa isolada prevista no parágrafo 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, se há defesa administrativa pendente de julgamento, o lançamento de ofício é nitidamente prematuro, na medida em que não contempla adequadamente o fato gerador da multa isolada, o que, por sua vez, acarreta sua nulidade em decorrência da violação ao artigo 142 do CTN.

#### Ilegitimidade Passiva do Sócio Administrador

- Nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, para que a cobrança do crédito tributário da pessoa jurídica seja redirecionada para a pessoa de seus diretores, gerentes ou representantes legais, obrigatoriamente há de serem observados seus pressupostos legais, quais sejam: que haja, nos atos praticados, excesso de poder ou infração à lei.

- A mera ausência do pagamento de tributos não pode ser caracterizada como infração à lei, contrato social ou estatutos.

- O descumprimento do dever jurídico de motivar o ato administrativo, ou seja, a tentativa de responsabilização de terceiros sem prova contundente e cabal importa na declaração de nulidade do Termo de Sujeição Passiva.

- Nas hipóteses de lavraturas de termos de sujeição passiva solidária em desfavor do sócio-administrador, sem que o fiscal se preocupe em provar a infração, carece de suporte fático a autuação, por carência de motivação. Sem provas de que o gestor agiu com dolo, fraude ou simulação, em afronta à lei ou ao contrato social, sem diligências visando a constatar a gestão fraudulenta da sociedade, não se pode pretender a sua responsabilização.

- No presente caso, o sócio administrador não foi o responsável pelos atos e nem sabia de suas ocorrências até ser notificado pelo Fisco. Da mesma forma, o contador da empresa nada fez. Havia um terceiro contratado pela empresa que estava responsável pela efetivação da compensação, cujos procedimentos deveriam ter sido obedecidos.

- Importante deixar claro que a Fiscalização não pode fundamentar a suposta responsabilidade do administrador indistintamente no artigo 124 ou no artigo 135, ambos do CTN, eis que tais dispositivos partem de pressupostos totalmente diferentes. O primeiro versa sobre a sujeição passiva simultânea e o segundo sobre a transferência da responsabilidade do contribuinte para terceiro.

- Ademais, o artigo 135 do CTN trata de responsabilidade pessoal e exclusiva, de modo que, ao ser invocado para justificar a exigência do crédito tributário perante o terceiro, não mais poderia subsistir a exigência fiscal em face do contribuinte. É dizer, não há como se exigir a satisfação do crédito tributário perante a empresa e ao mesmo tempo de seu administrador invocando o artigo 135, inciso III, do CTN. Esse dispositivo tem aplicação nos casos em que o dirigente atua em benefício próprio, contra os interesses da pessoa jurídica que representa.

#### Ausência de Amparo Legal para Representação para Fins Penais

- O art. 34 da Lei 9.249, de 1995, prescreveu a extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e de sonegação fiscal na hipótese de pagamento do tributo, pelo agente, antes do recebimento da denúncia. O contribuinte faltoso tem, pois, o direito de elidir eventual crime tributário promovendo o pagamento do crédito antes do recebimento da denúncia pelo juiz. É dentro deste contexto que deve ser interpretado o dispositivo legal, que regula a representação fiscal para fins penais.

- O artigo 83 da Lei nº 9.430, de 1996, comporta duas interpretações. Pela primeira interpretação, a literal, está simplesmente vedando a representação fiscal para fins penais antes da decisão definitiva na esfera administrativa. Superando eventuais divergências quanto ao momento da constituição definitiva do crédito tributário, o art. 83 adotou a expressão “decisão final, na esfera administrativa” significando aquela contra a qual não cabe mais recurso, quer por esgotamento dos procedimentos recursais previstos na legislação tributária, quer por renúncia do contribuinte. Portanto, é perfeitamente defensável a tese de que só após a notificação do contribuinte do teor da decisão definitiva, proferida no processo administrativo fiscal, é possível a representação fiscal para fins penais.

- A segunda interpretação cabível é no sentido de que, vedando a representação fiscal antes do encerramento da discussão na esfera administrativa, estaria igualmente proibido a instauração da ação penal antes dele. A leitura conjugada do *caput* do art. 83 e de seu parágrafo único, bem como a consideração do fato de que os crimes tributários configuram crimes de dano, que pressupõem efetiva supressão parcial ou total do tributo devido, direciona o entendimento no sentido da inibição da ação penal antes da verificação da eventual situação de sua prejudicialidade.

- Na verdade, a representação fiscal em tela tem caráter intimidatório, com visível desvio de finalidade. Ora, intimidar o contribuinte com ameaça de sanção penal, antes de findar o processo administrativo tributário, feriria o princípio da legalidade, porque não corresponderia a atuação da Administração conforme a lei e o Direito.

- Ante o exposto, deve ser arquivada qualquer representação para fins penais até a decisão final do processo administrativo.

#### Ampla Defesa e Contraditório

- Em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório, requer a correta apuração dos impostos realmente devidos, levando em consideração os últimos julgados dos tribunais superiores, desonerando o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e demais desonerações de conhecimento geral advindo das ações tributárias dos tribunais superiores.

#### Mérito

##### Multas Indenizatórias e Multas Punitivas

- As multas indenizatórias ou reparadoras têm caráter de sanção civil. Buscam a reposição de prejuízos sofridos pelo Erário. Sua qualidade cível também se confirma na medida em que decorrem de ato não punível na esfera penal. Para sua incidência, diz-se que independem de atividade da Administração Pública. Em verdade, a incidência só se dará com o Auto de Infração e imposição de multa, mas este, em relação à mora, terá efeito constitutivo retroativo (*ex tunc*), ou seja, constituirá a mora desde o tempo do inadimplemento, qual seja, o dia seguinte à data em que o contribuinte ou responsável deveria ter pago o tributo.

- As multas punitivas, diferentemente das moratórias, têm caráter de sanção administrativa ou sanção penal. No primeiro caso, incidem quando ocorrer o descumprimento de deveres instrumentais, seja pelo contribuinte, seja pelo responsável tributário. No segundo caso, há o pressuposto de dolo, fraude ou simulação. As

condutas são relevantes tanto para a esfera tributária quanto para a penal, de modo que cada um desses microssistemas busca proteger diferentes bens jurídicos, ainda que a base fática seja a mesma.

- As multas punitivas podem ser de cunho pecuniário (tal como a multa isolada, agravada e qualificada) ou não-pecuniário (ao modo da apreensão de bens; certidão positiva de débito; ou, ainda, a própria sujeição do agente a regime especial).

#### Multas Punitivas: De Ofício, Isolada, Qualificada e Agravada.

- São isoladas as multas punitivas aplicáveis diretamente pelo Fisco – de ofício - em face do descumprimento do contribuinte de suas obrigações. Sem observância pelo sujeito passivo de seus deveres de informar ou pagar antecipadamente, tanto a obrigação principal quanto as sanções decorrente de seu descumprimento dependem de ato do Fisco constituindo e sancionando, de ofício, os deveres não observados pelo agente particular.

- Cumpre observar, todavia, o cerne do debate. Dificilmente se consegue trazer uma marca divisória precisa definindo esses dois grupos de multas (isolada e de ofício). Isso, por si só, já é sinal de que obrigação principal e deveres instrumentais nem sempre são de fácil distinção ou isolamento no plano concreto, comparecendo na realidade fática num só tempo e mediante um só veículo normativo: lançamento, declarações, notas fiscais, etc. Uma única situação concreta poderá infringir ao mesmo tempo obrigação principal e dever instrumental. É, neste momento, que doutrina e jurisprudência divergem sobre a possibilidade ou constitucionalidade de se aplicar essas duas multas, sancionando, por duas vias diferentes, uma mesma conduta. Seria hipótese de bis in idem no âmbito sancionatório? É o que veremos mais adiante.

- Diz-se multa agravada quando se quer referir às infrações que, por dispositivo legal, recebem um preceito sancionatório superior em face de seu maior potencial lesivo para os cofres públicos ou da maior gravidade das condutas sancionadas. É o caso do agravamento que toma como causa a reiteração da conduta pelo mesmo sujeito passivo, elevando, ou melhor, agravando a sanção para patamares superiores ao da multa isolada ou de ofício. No caso, a multa ultrapassa em 50% do valor do principal, recebendo, por isso mesmo, a qualidade de “agravada”. Estaria isso dentro dos ditames do princípio da proporcionalidade? Mais adiante trataremos especificamente desse ponto.

- Por último, a multa qualificada comparece para o fim de diferenciar as condutas que, ademais de punidas na esfera tributária, são qualificadas e sancionadas pelo direito penal. São práticas que trazem consigo o elemento subjetivo dolo - direto e, em muitos casos, também o eventual - agindo o sujeito com dolo, fraude ou simulação. Cumpre observar um fato: o direito penal-tributário só se preocupou em criminalizar as condutas dolosas contra o Erário. Não há crime tributário culposos, apenas dolo, direto ou eventual.

- Interessa notar que, enquanto o direito penal-tributário é desinteressado em tipificar penalmente condutas culposas no campo dos tributos, o direito tributário, por sua vez, traz consequências fiscais tanto para as ações culposas quanto para as dolosas, de modo a ser ambas relevantes para fins tributários.

#### Cumulatividade entre Multas Tributárias

- Ainda que as expressões supra elucidadas sofram de atecnia, vamos fazer referência à multa de ofício quando for infração a obrigação principal e à multa isolada quando a deveres instrumentais. As demais são multas derivadas destas: a agravada, em razão de reincidência das infrações já sancionadas pelas multas isoladas ou de ofício; e a qualificada, pela presença do elemento subjetivo dolo e, por consequência, de sua tipificação também no direito penal.

- Nada impede a incidência da multa de ofício e da multa isolada sob um mesmo contexto fático. Cada uma dessas normas sancionatórias busca proteger bens jurídicos diversos. Não há *bis in idem* quando incidem sob a mesma conduta. Por outro lado, a existência de um só contexto fático não pode passar despercebido aos olhos do legislador e/ou aplicador do direito tributário. Isso deverá ser sentido no quantum da pena aplicada, o que, em termos tributários, traduz-se em redução dos valores pecuniários cobrados, tendo como teto a soma das duas sanções.

- É na quantidade das multas aplicadas que está o limite e o equilíbrio dessas considerações na esfera dos tributos. E falar em *quantum* é trazer à baila o princípio da proporcionalidade, É nessa sobre-regra que estará a correta proporção das multas cumuladas, a justa medida em respeito à vedação de prática confiscatórias (princípio do não-confisco), perfeitamente concebidas no campo das multas. Enquanto a tipicidade resguarda o antecedente da norma sancionatória (infração tributária), a proporcionalidade assegura a justiça das consequências (sanções tributárias) da aplicação dessa norma no caso em concreto. Eis o resguardo constitucional ao longo de todo os enunciados da norma das multas fiscais.

#### Multas Tributárias e Aplicabilidade do Princípio do Não Confisco

- A despeito do princípio do não confisco ser de impossível delimitação em termo abstrato, no plano concreto, ele é perfeitamente determinável. E é tomando em consideração as informações do caso submetido à análise ao aplicador do direito que será possível saber se estamos diante de uma situação confiscatória ou não. Mas qual seria o critério da situação concreta a ser tomado como limite objetivo ao cumprimento do não-confisco nas multas? A resposta é uma só: o valor da obrigação principal, teto ou valor máximo a ser admitido na multa.

- Este entendimento põe por terra as inseguranças sentidas abstratamente pelo princípio do não-confisco. Ao mesmo tempo, faz cumprir a sobre-regra da proporcionalidade, assim como a isonomia ou tratamento materialmente igualitário entre os jurisdicionados. Até mesmo a capacidade contributiva - objetiva ou absoluta - é cumprida reflexamente nos impostos na medida em que a multa passa a ser um percentual sobre o que já se definiu na obrigação principal como signo de riqueza. Dito de outro modo, a multa nada mais é que uma proporção sobre a capacidade contributiva anterior, incidente sobre a base do antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

#### Multa Proporcional e Não-confiscatória: Parâmetros de Direito Civil

- O direito tributário não trouxe parâmetros para definir o que seja multa proporcional ou multa não-confiscatória. Diante do silêncio do CTN e demais leis esparsas a esse respeito, a iniciativa caberá ao intérprete autêntico, dentro das regras gerais do ordenamento. Os parâmetros sempre devem ser tirados da lei, ainda que por aplicação subsidiária de outro domínio jurídico.

- O artigo 884 do Código Civil de 2002 deixa claro que todo enriquecimento exige causa em direito admitida. Inexistindo, haverá obrigação de restituir o indevido com sua atualização monetária. O artigo 885 complementa art. 884 exigindo que a restituição se justifica não só quando não há causa, mas também quando esta deixar de existir.

- Combinando-se as ideias de tais artigos com o capítulo sobre a obrigação de indenizar, o Código de 2002 acaba por delimitar quantitativamente o valor que entende ser devido quando se demandar por dívida já paga: restitui o principal e fica obrigada a pagar o mesmo valor daquele a título de indenização. Tudo que esteja acima desse limite, configuraria um enriquecimento sem causa.

- As ideias desses enunciados são de suma importância para a compreensão do limite quantitativo da incidência cumulada das multas de ofício e isolada. Se não há regra no direito tributário para conferir proporcionalidade a incidência de ambas as multas, onde

encontramos os limites? A resposta está justamente no Direito Civil: vedação do enriquecimento sem causa do Fisco e limitação do valor a indenizar ao *quantum* da obrigação principal. E a aplicação analógica do direito civil, neste caso, pode se justificar ainda pela exegese do art. 110 do CTN.

- Deixando de lado as hipóteses de reiteração e de qualificação, objeto de análise adiante, as multas - de ofício e isolada -, incidindo autônoma ou cumulativamente sobre o mesmo contexto fático, estão submetidas ao valor do principal, sob pena de, ao suplantar tal limite quantitativo, incorrer o Fisco em enriquecimento sem causa do Estado. A incidência dessas multas nesse contexto tem como limite máximo, necessariamente, a obrigação principal.

#### Proporcionalidade nas Multas Agravadas

- A regra da reiteração e da multa agravada nada mais é que a cumulação de duas ou mais condutas típicas, produzidas sob a mesma cadeia ou sequência de atos. A multa agravada sanciona mais de uma conduta, de modo que o valor total poderá chegar até 200% do valor do principal (critério quantitativo da norma primária).

- A conclusão acima, todavia, toma como referência a multa agravada que não pressuponha multa de ofício ou isolada anterior. Nesse caso, havendo sanção pecuniária já aplicada e, em face de reiteração do ilícito por nova conduta, cada fase sancionatória terá seu limite próprio de 100% do valor do tributo, seguindo-se a regra geral já elucidada acima. Apenas no caso de multa agravada sem cobrança sancionatória anterior é que se permite alcance até 200% do quantum do principal, A diferença aqui é que um mesmo veículo normativo constitui e sanciona duas infrações.

- É desproporcional, confiscatório e atenta contra o direito de propriedade a multa agravada que, cobrada multa de ofício ou isolada anterior, tem seu critério quantitativo no patamar de 150% sobre o valor do principal. Neste exemplo, a primeira conduta estaria sancionada dentro dos parâmetros constitucionais - até 100% do tributo -; a segunda, todavia, a 150% sobre o valor do principal suplantaria em 50% os limites previstos no ordenamento. Por mais que haja obrigação de “indenizar” do sujeito passivo ao Fisco por ato contrário ao direito, esse excedente de 50% contraria as regras gerais sobre os limites quantitativos de indenização trazidas do direito civil e aplicáveis, analogicamente, no direito sancionatório tributário.

- Se há dolo, geral ou específico, no fato antecedente das multas qualificadas, deverão estas tomá-lo em consideração na individualização do quantum aplicável. A responsabilidade por tais multas será subjetiva - seguindo o agente do dolo - e exclusiva, não podendo as consequências do ato ultrapassar a figura ou o patrimônio do sujeito praticante da infração.

- Pelo menos em tese, é perfeitamente admissível que o legislador preveja multa qualificada que transponha o quantum da obrigação principal. Mas caberá a este, dentro de seus critérios legais, fazer cumprir os mandamentos da legalidade, capacidade contributiva, dignidade da pessoa humana, direito individual da propriedade e vedação ao confisco. Não pode ser regra geral, mas, ao contrário, exceção que se justifica pela gravidade da conduta ou de seus resultados.

- Não há para onde fugir. Ou a lei institui parâmetro seguro e isonômico para que as multas qualificadas ultrapassem o valor do principal ou, inexistindo, deve-se aplicar a regra geral do patamar máximo quantitativo do valor do tributo devido. Descabe ao aplicador criar majoração *extra lege*, ainda que por aplicação analógica do § 15 do artigo 60 do CP. No tocante a incidência das multas no direito tributário, o mandamento interpretativo geral a ser cumprido se faz sentir no artigo 112 do CTN.

#### Posição da Jurisprudência

- A jurisprudência acompanha, ao seu modo, o que foi afirmado ao longo do presente esclarecimento. A Ministra Rosa Weber, em recente julgamento de 05/02/2013, adere a corrente da perfeita aplicação dos princípios da proporcionalidade e do não-confisco às multas.

- Processualmente, a declaração de desproporcionalidade ou confiscatoriedade de multa requer indicação pela parte, com precisão, de conduta que teria deflagrado a imposição da multa e as razões pelas quais essa penalidade seria inadequada à gravidade da infração. Feito isso, a matéria será objeto de instrução probatória, objetivando comprovar concretamente o desequilíbrio existente na norma punitiva. Assim se posicionou o ilustre Ministro Joaquim Barbosa no agravo regimental 715.058, de 23/04/2012. Na mesma linha o Ministro Dias Toffoli em Agravo regimental n.º 687.642, de 09/03/2012.

- Em ADI 551, julgado em 24/10/2002, o tema foi fartamente debatido. O Min. Relator Ilmar Galvão, na oportunidade, considerou concretamente desproporcional e confiscatória a multa moratória, duas vezes o valor do tributo, e a multa punitiva, cinco vezes o valor do tributo.

- O processo judicial é, portanto, a via adequada para se buscar a redução de multa moratória imposta com base em lei que fixa critérios desproporcionais e confiscatórios de multa.

#### A Responsabilização dos Sócios nas Autuações e a Jurisprudência Administrativa

- Muito embora ainda persistam alguns julgados e entendimentos desfavoráveis, que reafirmam os equívocos laborados pela Fiscalização, temos conhecimento de vários acórdãos do CARF inadmitindo a responsabilização dos sócios-administradores sem que, dos autos do processo administrativo, possa se extrair meios comprobatórios para tal redirecionamento.

- O fundamento é de que é inaplicável a responsabilização tributária de terceira pessoa com fundamento no artigo 128 do CTN, se não ficou demonstrada a sua vinculação com o fato gerador da obrigação tributária. Além disso, não se aplica o artigo 135, inciso III, do CTN se não for claramente comprovado pelo Fisco que a obrigação tributária é resultante de atos praticados pelos sócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

- Nos termos da legislação em vigor, tanto nos casos do art. 124, como dos artigos 135 e 137, todos do CTN, há necessidade de comprovação de fato jurídico tributário, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios e/ou administradores no pólo passivo da relação jurídica tributária.

- Dessa forma, deveria a fiscalização ter constituído o fato jurídico tributário relativo ao interesse comum entre a pessoa jurídica e seus sócios-administradores, ou ter indicado a previsão legal específica em que os administradores, simplesmente pelo fato de serem administradores, poderiam responder pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica.

- Não há como se exigir a satisfação do crédito tributário perante a empresa e ao mesmo tempo de seu administrador invocando o artigo 135, inciso III, do CTN. Esse dispositivo tem aplicação nos casos em que o dirigente atua em benefício próprio, contra os interesses da pessoa jurídica que representa.

- A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

Caracterização de Confisco na Aplicação de Multa no Percentual de 225%

- Com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF é vedada a aplicação de multa tributária em percentual superior a 100%, em caso de multa punitiva, e 20%, em caso de multa moratória, sobre o valor do tributo devido pelo contribuinte, sob pena de haver a caracterização do confisco, expressamente vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal do Brasil.

## Pedidos

- Requer a Impugnante:

- 1) Em cumprimento ao princípio da ampla defesa e do contraditório, seja deferida a conversão do julgamento em diligência para oportunizar aos impugnantes a retificação das DCTF e DCOMP para adequar a realidade com a apresentação dos documentos que comprovam a existência do crédito.
- 2) Seja acolhida a preliminar de concomitância de “Auto de Infração de multa isolada” com “manifestação de inconformidade” para declarar o presente auto de infração nulo ou, alternativamente, seja anexado aos processos de manifestação de conformidade para tramitação e apreciação conjunta.
- 3) Seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva do sócio administrativo como responsável solidário, por não haver comprovação material da participação dele no erro cometido, e por inexistir caracterização de dolo.
- 4) Seja acolhida a preliminar de falta de amparo legal para apresentação de representação fiscal para fins penais antes da conclusão da presente impugnação e manifestação de inconformidade.
- 5) Seja declarada a nulidade do auto de infração porque não contempla adequadamente o fato gerador da multa isolada, sendo nitidamente prematuro e com intuito meramente intimidatório.
- 6) Ao final, sendo demonstrada a insubsistência e a improcedência da presente ação fiscal, espera e requer o impugnante seja acolhida a presente impugnação para cancelar o débito fiscal reclamado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 19/07/2017, 24/07/2017, 23/08/2017, 02/10/2017, 25/10/2017, 22/11/2017

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE.

No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, a exigibilidade da multa isolada permanece suspensa, o que significa dizer que a Autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento, pois o que se suspende é a cobrança do crédito (exigibilidade) e não a possibilidade de constituir-lo. E não poderia ser diferente, pois se a suspensão da exigibilidade fosse causa impeditiva do lançamento haveria a possibilidade de o Fisco ver esvair-se o prazo para constituição de seu crédito, que possivelmente seria fulminado pela decadência.

**ADMINISTRADOR. RESPONSABILIZAÇÃO POR ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. POSSIBILIDADE.**

A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN reclama, no caso de falsidade em DCOMP não homologada, a presença de dois requisitos: a) que a pessoa responsabilizada se qualifique como diretor, gerente ou representante da empresa contribuinte ao tempo da apresentação das DCOMP não homologadas; e b) que os créditos indevidamente compensados decorram de atos praticados pelo administrador com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

**COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. FALSIDADE. MULTA ISOLADA. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO.**

Cabe a imposição de multa isolada no percentual de 150% em razão da não-homologação de compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. A imposição da multa isolada neste percentual está em harmonia com o art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, devendo incidir sobre a totalidade dos débitos indevidamente compensados, sendo inviável, na esfera administrativa, desconsiderar norma federal expressa em face de um suposto caráter confiscatório da penalidade aplicada.

**MULTA AGRAVADA. FATO GERADOR. INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. INFORMAÇÕES INADEQUADAS. MANUTENÇÃO.**

O fato gerador do agravamento da multa isolada é o não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Prestar esclarecimentos significa justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito. O atendimento da intimação, embora dentro do prazo, mas com prestação de informações que não se prestam às verificações pretendidas, equivale ao não atendimento da intimação para efeito do agravamento da multa isolada.

Inconformado com o resultado do julgamento o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário replicando as razões já expostas na impugnação, com os seguintes pedidos:

Em caso de manutenção da exigência fiscal, requer-se a redução da multa para 30% (trinta por cento), nos termos do entendimento do Supremo Tribunal Federal, bem como seja adequada a taxa de juros de mora ao percentual estabelecido no art. 59 da Lei 8.383/91 (1% a. m.), taxa esta que deverá incidir até a data do efetivo pagamento.

Em cumprimento ao princípio da ampla defesa e do contraditório, seja **DEFERIDA** a conversão do julgamento em diligência para oportunizar aos impugnantes a retificação das DCTFs e DECOMPs para adequar a realidade com a apresentação dos documentos que comprovam a existência do crédito.

Seja **ACOLHIDA** a **PRELIMINAR** de **ILEGITIMIDADE PASSIVA** do sócio administrativo como responsáveis solidários, por não haver comprovação material da participação deles no erro cometido, inexistir caracterização de dolo.

Seja **DECLARADA** a **NULIDADE** do auto de infração porque não contempla adequadamente o fato gerador da multa isolada, sendo nitidamente prematuro e com intuito meramente intimidatório, conforme o art. 142 do CTN.

Ao final, sendo demonstrada a insubsistência e a improcedência da presente ação fiscal, espera e requer os impugnantes seja **ACOLHIDA** a presente recurso para o fim de assim ser decidido, **CANCELANDO-SE** o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

Fl. 12 do Acórdão n.º 3201-010.941 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.728514/2018-41

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata-se de Auto de Infração, amparado no art. 18, §§ 2º e 5º, da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, por meio do qual se exige multa qualificada e agravada no percentual de 225% dos valores indevidamente compensados em declarações de compensação apresentadas com falsidade.

Inicialmente observo que o contribuinte replicou as razões da impugnação no Recurso Voluntário sem acrescentar novos elementos ou provas.

## Preliminares

O Recurso apresenta as seguintes preliminares:

### **DA PRELIMINAR DE CONCOMITÂNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO DE MULTA ISOLADA:**

(...)

À vista disso, repito, as autoridades fiscais devem observar o artigo 116, inciso II, do CTN, para lançamento da multa isolada, e não imputar tal penalidade indistintamente a todos os débitos cujas compensações não foram, num primeiro momento, homologadas. No caso de autuação fiscal que tenha por objeto a multa isolada prevista no parágrafo 17, do artigo 74, da lei 9.430/96, se há defesa administrativa pendente de julgamento, o lançamento de ofício é nitidamente prematuro, na medida em que não contempla adequadamente o fato gerador da multa isolada, o que, por sua vez, acarreta sua nulidade, em decorrência da violação ao artigo 142, do CTN.

Não é nossa intenção, mas contra lançamentos prematuros dessa natureza cabem medidas judiciais preventivas que assegurem ao contribuinte o direito de se sujeitar à multa isolada apenas se e quando houver decisão administrativa definitiva que não homologue determinada compensação de tributo federal, sem prejuízo da possibilidade de discussão autônoma acerca da aplicação concomitante da multa isolada e da multa de mora.

Sobre esse ponto, o julgador *a quo* respondeu pela legalidade do lançamento da multa com a exigibilidade de forma suspensiva até que ocorresse o julgamento definitivo do processo administrativo que tratava da compensação. O julgador acrescentou ainda que:

A Impugnante falta com a verdade quando afirma que apresentou defesa inicial nos autos dos processos administrativos nº 10840.721878/2017-09, nº 10840.721885/2017-01 e nº 10840.721888/2017-36, que estariam sendo utilizados como fundamento legal para a aplicação da multa isolada objeto deste processo, com o que o lançamento seria prematuro, sendo de rigor a sua nulidade.

Tal afirmação é totalmente desprovida de veracidade, haja vista que tais processos se referem a declarações de compensação de outra empresa, cujo CNPJ não se identifica com o CNPJ da Autuada, o que evidencia a ausência de boa-fé da Interessada.

O crédito do pedido de ressarcimento de Cofins não-Cumulativa - Mercado Interno formulado pela Impugnante foi analisado no processo 10830.720698/2018-00 e foi objeto do Despacho-Decisório nº 1.062, de 8 de dezembro de 2018 (anexado às fls. 24/27 deste processo).

Os débitos indevidamente compensados foram transferidos para o processo eletrônico de cobrança nº 10830.720700/2018-32, cujo despacho de fl. 3 esclarece a condição de revel da Autuada em relação às compensações não homologadas, nos seguintes termos:

*Transcorrido o prazo regulamentar e não tendo o contribuinte impugnado a cobrança nem recolhido o crédito tributário exigido neste processo, ou apresentado prova de haver interposto ação judicial para anular a mesma ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, é considerado revel o sujeito passivo em relação ao processo de crédito vinculado ao presente processo.*

*Assim sendo e considerando que o prazo para cobrança amigável venceu sem que o contribuinte tenha efetuado os pagamentos, proponho que se encaminhe o presente processo à PSFN/CPS para inscrição em DAU.*

*À consideração superior.*

(...)

*De acordo.*

*Encaminhe-se à PSFN/CPS para inscrição em DAU como proposto.*

(...)

Consulta ao “Histórico do Processo” revela que em 19/02/2019 o processo foi enviado à PSFN para inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública.

Como se vê, todas as considerações formuladas neste capítulo são inteiramente desnecessárias, porquanto inexistente concomitância de Auto de Infração de Multa Isolada com Manifestação de Inconformidade em face das DCOMP não homologadas, o que evidencia a alta reprovabilidade da conduta da Autuada, que, por meio de alegações meramente protelatórias, falta com o dever de verdade e age com deslealdade processual.

Sobre as alegações acima o recorrente nada falou, como já destacado, apenas repetiu o que já havia alegado na impugnação. Nesse ponto seria necessário que o contribuinte esclarecesse as razões de não ter impugnado o despacho decisório que não homologou as compensações que deram azo ao presente auto de infração, como não houve defesa nesse sentido, entendo por correta a decisão de piso.

#### **PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE DO POLO PASSIVO DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES COMO SOLIDÁRIOS.**

(...)

É importante deixar claro que a Fiscalização não pode fundamentar a suposta responsabilidade do administrador indistintamente no artigo 124 ou no artigo 135, ambos do CTN, eis que tais dispositivos partem de pressupostos totalmente diferentes. Realmente, o primeiro versa sobre a sujeição passiva simultânea e o segundo sobre a transferência da responsabilidade do contribuinte para terceiro.

A pretensão de aplicação simultânea de ambos os dispositivos, sem qualquer comprovação do atendimento dos requisitos exigidos para um ou outro, já demonstra, por si só, o constante equívoco que tem ocorrido com as lavraturas de certos termos de sujeição passiva.

Ademais, o artigo 135 do CTN trata de responsabilidade pessoal e exclusiva, de modo que, ao ser invocado para justificar a exigência do crédito tributário perante o terceiro, não mais poderia subsistir a exigência fiscal em face do contribuinte.

É dizer, não há como se exigir a satisfação do crédito tributário perante a empresa e ao mesmo tempo de seu administrador invocando o artigo 135, inciso III, do CTN. Esse dispositivo tem aplicação nos casos em que o dirigente atua em benefício próprio, contra os interesses da pessoa jurídica que representa.

Nesse ponto, conforme já esclarecido pelo julgador de piso, é importante consignar que não se trata de redirecionamento de cobrança de crédito fazendário, mas sim de atribuição de responsabilidade tributária solidária em decorrência de atos praticados com infração à lei, de modo a assegurar a ambos os responsáveis, “Autuada” e “Coobrigado”, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A fiscalização apresentou a seguinte motivação ao lançamento em nome do sr. FRANCISCO DE ASSIS JUNIOR:

#### Motivação

O titular da pessoa jurídica interessada agiu de maneira fraudulenta, inserindo informações sabidamente inverídicas em pedido de ressarcimento e declarações de compensação com o objetivo de elidir o regular pagamento de tributos devidos à Fazenda Nacional, ou seja, agiu com infração à lei tributária. Nesse caso, aplica-se o art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN, que prevê a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário daqueles que agem dessa maneira ilegal.

O enquadramento legal, conforme exposto é apenas do artigo 135 do Código Tributário Nacional, não sendo mencionado nenhuma conjugação com o artigo 124, veja-se:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Nesse sentido, cabe observar a aplicabilidade da súmula CARF N.º 130 que é categórica em afirmar que deve ser mantida a pessoa jurídica no polo passivo, justamente pela subsidiariedade de responsabilidades, veja-se:

#### **Súmula CARF n.º 130**

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

Aqui destaco que da leitura do despacho decisório n.º **1.062, de 08 de dezembro de 2018**, que não homologou as compensações objeto deste auto de infração, no processo n.º **10830.720698/2018-00**, que se encontra na íntegra no aludido auto, e-fls 24 a 27, pode-se concluir pela infração legal de ter elaborado pedido de compensação baseado em informações falsas, vejamos alguns destaques:

A espécie do crédito alegado pelo sujeito passivo é, conforme já destacado, de ressarcimento de Cofins não-cumulativa apurada nas operações realizadas no mercado interno. Há a sua ocorrência quando em um determinado período-base (trimestral) os créditos escriturados como passíveis de dedução nos termos da lei (basicamente aqueles relativos a bens para revenda, bens e serviços utilizados como insumos e determinadas despesas, como energia elétrica e aluguéis) são superiores ao valor apurado a título da Cofins. Ou seja, ocorre quando o valor devido no trimestre a título dessa contribuição social é inferior ao total dos créditos escriturados no mesmo período (e eventuais retenções na fonte). Nesse caso, o sujeito passivo tem duas opções: mantém esse excedente de crédito escriturado para utilização em períodos subsequentes (para deduzir os vincendos débitos de Cofins) ou o estorna em sua contabilidade e apresenta pedido de ressarcimento/declaração de compensação.

Porém, quando são consultados os valores declarados pelo contribuinte requerente nas DCTF e nos Dacon referentes ao ano-calendário de 2013, vide fls. 66/389, e confrontamos com os pedidos de ressarcimento dos quatro trimestres do mesmo ano, verificamos que há uma **flagrante e total incompatibilidade**. Apenas exemplificando, para o 1º trimestre, o Dacon indica crédito total de Cofins-mercado interno de R\$174.111,34, enquanto o respectivo pedido de ressarcimento (vide reprodução parcial abaixo) apresenta um valor praticamente 12 vezes maior: 2.028.035,72.

Discriminação	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Crédito da Cofins-Mercado Interno (art. 17 da Lei n.º 11.033/2004)	589.632,25	654.258,26	784.145,21	2.028.035,72
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Cofins	54.540,98	60.518,89	72.533,43	187.593,30
Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo de Créditos Passível de Ressarcimento	0,00	0,00	0,00	1.840.442,42

Ademais, destaque-se que os eventuais excedentes mensais de crédito indicados no Dacon (frise-se, em valores muito inferiores que aqueles apontados nos pedidos de ressarcimento) foram mantidos na escrituração contábil e aproveitados integralmente nos meses subsequentes, especialmente até agosto (há, inclusive, Cofins a pagar declarada/confessada para os períodos de apuração de setembro, outubro e dezembro, vide as já citadas fls. 66/389).

Além disso, os valores totais indicados pelo interessado em seus quatro pedidos de ressarcimento a título de crédito da Cofins-mercado interno somam R\$3.251.806,23. Para fazer jus a um crédito dessa monta, a base de cálculo para sua apuração teria que ser de aproximadamente 43 milhões de reais (alíquota de 7,6%), **valor muito superior ao total do faturamento anual declarado pelo contribuinte em todo o ano de 2013** (um pouco menos de 9 milhões de reais). Mais um ponto, portanto, que demonstra a total impropriedade do direito creditório postulado/utilizado e a conseqüente conduta fraudulenta perpetrada pelo sujeito passivo.

Por fim, temos a resposta apresentada pelo sujeito passivo no dia 26/02/2018 e juntada às fls. 51/64. Além de não ter sido apresentada pessoalmente pelo seu representante legal, conforme determinado na intimação e reintimação, os seus termos sequer

tangenciam qualquer explicação minimamente razoável para os pedidos de ressarcimento/declarações de compensação apresentados. Não há dúvidas, o arrazoado juntado às fls. 51/54 apenas traz inicialmente ilações genéricas sobre o alargamento da base de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep com base no art. 3º da Lei nº 9.718/98 (que sequer é a atual base legal para o caso), depois mistura com a tese da exclusão da parcela relativa ao ICMS da base imponível dessas mesmas contribuições sociais, gerando um texto deveras confuso, inconclusivo e que não tem absolutamente qualquer correlação com os créditos ora examinados. Também não foi apresentada nenhuma memória de cálculo para pelo menos tentar justificar os números apresentados nos pedidos de ressarcimento.

Sem contar, repise-se, a ausência do representante legal, cuja presença era imprescindível para os necessários esclarecimentos acerca dos casos vertentes.

Questionado, o procurador que apresentou a documentação, sr. Antônio Carlos da Silva, inscrito no CPF sob o nº 516.979.986-15 (procuração à fl. 55), se limitou a declarar que não tinha absolutamente nenhum conhecimento jurídico ou contábil sobre os créditos requeridos/utilizados, além de não ser funcionário do sujeito passivo (alegou ter sido contratado exclusivamente para o ato de entrega dos documentos de fls. 51/64).

Frente à situação, o procurador foi alertado sobre o não atendimento aos termos de intimação e reintimação e as consequências decorrentes dessa situação. Os fatos ocorridos durante o atendimento realizado foram reduzidos em ata, que está acostada à fl. 65.

Destarte, considerando todas as circunstâncias que cercam o caso e nos termos já antecipados, resta cristalina a tentativa de fraude, já que houve a inserção de informações falsas com o claro objetivo de elidir o pagamento regular de créditos tributários devidos à Fazenda Nacional. Outrossim, o sujeito passivo interessado não atendeu ao que foi requisitado nas intimações expedidas, falhando fragorosamente em sua tentativa de resposta, que não trouxe nenhum elemento comprobatório dos direitos creditórios reclamados/utilizados (ônus da prova de sua responsabilidade, conforme determina o art. 373 do CPC/2015).

Ressalta-se, por oportuno, que o contribuinte não se defendeu dessas acusações, conforme já relatado acima, deixou precluir o seu direito de defesa em não apresentar Manifestação de Inconformidade no processo administrativo n.º 10830.720698/2018-00 que tratou da compensação.

Ademais, o responsável FRANCISCO DE ASSIS JUNIOR não apresentou sequer impugnação ao feito, seja para contestar a matéria tributável, seja para contestar a imputação de responsabilidade solidária feita à sua pessoa, com fundamento no art. 135, III, do CTN e ao não apresentar impugnação em seu nome, fez com que não se instaurasse o litígio com relação à atribuição de responsabilidade à sua pessoa, pois é cediço que, nos termos do art. 18 do Código de Processo Civil – CPC (Lei nº 13.105/2015), *“Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico”*.

Vale dizer que a defesa dessa matéria consta apenas na impugnação apresentada pela pessoa jurídica, em nenhum momento houve defesa do próprio autuado.

O Decreto nº 70.235/1972, diploma com *status* de lei, que rege o processo administrativo fiscal, é bastante claro a respeito do ponto aqui controverso:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

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 possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.” (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Nesses autos não há contrato social da empresa, no qual seria possível verificar os poderes conferidos ao sócio FRANCISCO DE ASSIS JUNIOR, contudo, ele é identificado nas peças de defesa como sócio titular, inclusive assina a procuração (e-fls 75) que outorga poderes em nome da empresa Órbita aos seus representantes legais, constando nas declarações de compensações como responsável pela pessoa jurídica.

Nesse passo, não há subsídios de defesa capazes de afastar a incidência do artigo 135, III do CTN. A defesa não expõe razões e motivos pelos que possa afastar a responsabilidade do sócio pelas declarações sabidamente falsas, que nos termos do que constou no despacho decisório não guardam qualquer relação com o faturamento da empresa.

Em linhas gerais cabe ao sócio a vigilância das informações prestadas ao Fisco, sendo imperioso, no mínimo, um trabalho de fiscalização quanto as declarações prestadas em seu nome e para que ocorra o afastamento de suas responsabilidades se faz necessário a comprovação de que o sócio não praticava atos de gestão, fato que não se encontra nos autos.

Nesse sentido destaco a seguinte decisão, Acórdão n.º 9101-004.351, que por maioria de votos deu parcial provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, sendo o voto vencedor redigido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.**

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado*, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo),

ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa. (...)

Com tais fundamentos rejeito, portanto, a preliminar de ilegitimidade passiva do sócio.

**PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE AMPARO LEGAL PARA REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIS:**

A Autuada alega ainda que a Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP elaborada pela Autoridade fiscal é indevida e trata-se de uma espécie de intimidação, vejamos:

(...)

Ao final dos procedimentos, o Fisco entendeu por bem apresentar representação fiscal para fins penais, porém, sem esperar o final de todo o procedimento administrativo, o que vêm demonstrar somente o caráter intimidatório da representação fiscal, pois até que haja a decisão final administrativa transitada em julgado, não há em que se falar em crime.

(...)

O pleito da Interessada é descabido, eis que não esta no âmbito decisório da autoridade fiscal, elaborar a representação. Trata-se de ato imperioso, obrigação da fiscalização representar em caso de apuração, em tese, da ocorrência de crime contra a ordem Tributária ou contra a Previdência Social, dentre outras hipóteses, nos termos do que dispõe o art. 2º, I, da mencionada Portaria RFB nº 1750, de 2018, já mencionada pelo juízo *a quo*:

**DO DEVER DE REPRESENTAR**

Art. 2º A representação fiscal para fins penais deverá ser feita por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar fatos que configuram, em tese: I - crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social; ou

Outrossim, o artigo 83 da Lei n.º 9430 de 1996, esclarece que a representação fiscal será encaminhada ao Ministério Público após proferida decisão final na esfera administrativa. como se vê a lei não faculta o encaminhamento da representação, mas sim o determina, veja-se.

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos [arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos [arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 \(Código Penal\)](#), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Imperioso observar ainda a Súmula CARF nº 28, que assim determina:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Nesse contexto, as alegações preliminares não merecem acolhida.

#### **PRELIMINAR DO DIREITO DE AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO:**

A recorrente alega ainda ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, vejamos suas alegações:

Face ao exposto, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório, requer a correta apuração dos impostos realmente devidos, levando em consideração os últimos julgados dos tribunais superiores, desonerando o ICMS da base de cálculo do PIS e a COFINS e demais desonerações de conhecimento geral advindo das ações tributárias dos tribunais superiores.

Observa-se que tratam-se de alegações genéricas e desprovidas de fundamentação quanto a fatos concretos que tenham prejudicado a recorrente em exercer o seu direito de defesa, bem como, o destaque acima parece se referir ao mérito do processo que trata do pedido de compensação, visto que estes autos trata apenas de multa e não de impostos para serem corretamente apurados.

Concluo por rejeitar todas as preliminares por serem manifestadamente improcedentes.

#### **MÉRITO**

No mérito o recorrente conceitua os tipos de multas, discorrendo sobre a cumulatividade entre as multas tributárias, a aplicabilidade do princípio do não confisco e proporcionalidade nas multas agravadas, bem como elaborou tópico específico sobre a caracterização de confisco na aplicação de multa no percentual de 225% sobre a autuação.

Sobre as multas aplicadas cabe discorrer que a autuação esta fundamentada no art. 18, § 2º da Lei nº 10.833, de 2003 c/c art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, assim descritos:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 9.430, de 1996

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Nos termos do que já foi relatado, restou caracterizado no caso concreto a possibilidade de aplicação da multa em dobro, já que preenchidos os seguintes requisitos: não homologação das compensações realizadas pelo contribuinte e comprovação de falsidade nas declarações apresentadas.

Importante observar que que na *ratio dedidendi* vinculada ao que restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário (RE) 796939, com repercussão geral (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4905, quando restou definida a seguinte tese:

“É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”

Saliente-se que a multa isolada incide ainda que não haja falsidade no pedido, pois, havendo, a multa a ser aplicada é de 150%, conforme determina o §2º do art. 18 da Lei n. 10.833/2003 c/c o inc. I do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 7/14 explicita os números das Declarações de Compensação que não foram homologadas, assim como as datas de suas apresentações e as razões pela conclusão da falsidade nas declarações, conforme já amplamente reproduzido nas preliminares e retratado pela fiscalização como “**flagrante e total incompatibilidade**” entre as apurações contábeis e a declaração de compensação.

Assim, restam evidenciados os requisitos para aplicação da multa de 150% prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, logo, mantenho o lançamento.

No que se refere a multa agravada, prevista no § 5º do mesmo art. 18 acima citado, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vejamos:

Lei nº 10.833, de 2003

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

(...)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo.

Lei nº 9.430, de 1996

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

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Da leitura dos dispositivos em destaque se extrai que a multa é agravada da metade, ou seja, 150% já aplicados mais 50% desses 150% que totalizam 225% em caso de o sujeito passivo deixar de atender as intimações para prestar esclarecimentos.

Ocorre, contudo, que o dispositivo legal tem como objetivo penalizar aqueles que causam embaraço ao trabalho da fiscalização, sendo imperiosa a sua aplicação quando, por ausência de comparecimento do sujeito passivo, o fisco tenha dificuldades em apurar o crédito devido buscando informações junto a terceiros.

Não é esse o caso dos autos, no próprio relatório aqui já citado o fisco concluiu pela impossibilidade de homologação das compensações baseado nas demais declarações e documentos apresentados pelo contribuinte, de modo que a conclusão pela ausência de crédito suficiente se deu por documentos em poder do fisco. Logo, a fiscalização não sofreu embaraço pela desobediência do sujeito passivo e conseguiu concluir, tanto o despacho decisório de não homologação das compensações como a autuação, por meio de documentos que se encontram em seu poder.

Nesse sentido é o entendimento da Câmara Superior exposto no Acórdão n.º 9303-011.777, de relatoria do I. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que por unanimidade negaram provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. MOTIVAÇÃO. INTIMAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO. INOCORRÊNCIA.**

Resta inaplicável o agravamento da multa, pela falta de atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, nos casos em que o lançamento tenha sido efetuado sem a necessidade de buscar informações junto a terceiros, o que indica que todos os esclarecimentos necessários ao lançamento já estavam à disposição da autoridade tributária.

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

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

**MULTA AGRAVADA. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.**

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, pois ambos os lançamentos recaem sobre idêntica situação fática.

Em suas razões destacou o relator:

(...) Com efeito, caso tenha sido necessário buscar, junto a terceiros, informações necessárias ao lançamento, que fossem passíveis de apresentação pelo contribuinte, conclui-se pelo não atendimento à intimação para **prestar esclarecimentos** e, assim, resta correto e necessário o agravamento. Por outro lado, caso o lançamento tenha sido efetuado sem a necessidade de buscar informações junto a terceiros, conclui-se que todos os esclarecimentos necessários ao lançamento já estavam à disposição da autoridade tributária e, assim, o agravamento resta inaplicável.

Um exemplo claro de não atendimento à intimação que não enseja falta de prestação de entendimento seria o da intimação para informar a origem de depósitos bancários identificados. A ausência dessa informação não demanda sua busca junto a terceiros, mas tão somente confirma a infração. (...)

No mesmo sentido destaco o Acórdão n.º 9101-005.229, de relatoria do I. Conselheira Edeli Pereira Bessa que foi vencida em seu entendimento, prevalecendo o entendimento da I. Conselheira Livia De Carli Germano relatora do voto vencedor, prevalecendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

**RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.**

Rejeita-se como paradigma de divergência o acórdão pautado em conduta omissiva mais ampla que a verificada no acórdão recorrido, mormente se este também tem em conta que a autoridade fiscal já dispunha, antes do início da ação fiscal, das informações de vendas da Contribuinte obtidas junto ao Fisco Estadual.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

**MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. EMBARAÇO. NÃO APLICAÇÃO.**

A hipótese de agravamento da multa é excepcional e extrema, exigindo-se da autoridade fiscal não apenas a verificação da hipótese legal objetiva prevista nos incisos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, mas também o estabelecimento de uma relação entre a ausência de atendimento à intimação e algum nível de prejuízo aos trabalhos de fiscalização. Não autoriza o agravamento da multa o não atendimento a uma única intimação, sequer reiterada.

Nesse passo, entendo que o agravamento da multa que já é qualificada é medida extrema que deve ser adotada quando houver evidente embaraço ao procedimento de fiscalização causado pelo sujeito passivo, o que não é o caso dos autos e por essa razão excluo o agravamento da multa.

Quanto a alegação de vedação ao confisco, cabe destacar que a legislação aplicada esta em plena vigência sendo imperiosa a sua aplicação quando evidenciados os fatos ensejadores das multas.

**Conclusão**

Diante do exposto, rejeito as preliminares e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para afastar o agravamento da multa prevista no § 5º do art. 18, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa