



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.005466/2009-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.718 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2021
Recorrente CLESSIO ALOÍSIO HERRERA NAVARRO, RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO DE MATRIX QUÍMICA IND. COM. E DIST. DE SOLVENTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

CONHECIMENTO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ARGUIÇÃO DE OFÍCIO.

O conhecimento de matéria não impugnada, arguida de ofício pelo julgador no âmbito do processo tributário federal, somente pode ser conhecida quando expressamente autorizado por lei ou com fundamento em princípio do Direito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MÚLTIPLOS FUNDAMENTOS LEGAIS. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE.

A imputação de responsabilidade tributária com fundamento legal em mais de um dispositivo normativo não implica, em si, cerceamento de defesa ou nulidade do ato.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN.

O artigo 124, I, do CTN cria uma hipótese de responsabilidade tributária dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas possuem elementos matérias suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 128 DO CTN.

O artigo 128 do CTN não contém hipótese de responsabilidade tributária que possa ser confrontada com os fatos para, assim, ser criada uma responsabilidade tributária em concreto.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. DOLO.

A imputação de responsabilidade com fundamento no artigo 135 do CTN não exige a demonstração de dolo, bastando a demonstração da realização de determinado ato, sabidamente ilegal ou excessivo, que o imputado praticou ou tolerou no exercício de seu poder perante a empresa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. SAÍDA DO SÓCIO. ATOS DE ADMINISTRAÇÃO.

A imputação de responsabilidade com fundamento no artigo 135 do CTN estende-se para além da retirada do responsabilizado do quadro societário da empresa atuada quando ficar demonstrado que o responsabilizado manteve vínculo de carácter administrativo com a empresa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício apenas quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão, praticando atos que não fazem parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, o conluio, a simulação, o subfaturamento, a ocultação de documentos.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício. Os membros do colegiado também decidiram, pelo voto de qualidade, em não conhecer de ofício dos argumentos levantados nos debates contra o agravamento da multa de ofício exigida. Vencida a Conselheira Gisele Barra Bossa e os Conselheiros Jeferson Teodorovicz e Fredy José Gomes de Albuquerque, os quais votaram por conhecer de ofício dos argumentos para exonerar o agravamento da multa de ofício exigida. A Conselheira Gisele Barra Bossa manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

CLESSIO ALOÍSIO HERRERA NAVARRO, responsável tributário de MATRIX QUÍMICA IND. COM. E DIST. DE SOLVENTES LTDA, já qualificado nestes autos, inconformado com a decisão proferida no Acórdão n.º 14-29.184 (fls. 574), pela DRJ Ribeirão Preto, interpôs recurso voluntário (fls. 594) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 428) relativos aos anos 2005, 2006 e 2007, bem como juros de mora e multa de ofício agravada e qualificada (225%), totalizando o crédito tributário de R\$ 3.671.224,05. Os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS são decorrentes dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ.

A fiscalização presumiu a omissão de receitas a partir da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento no artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, dando origem aos presentes lançamentos tributários e ao lançamento tributário decorrente para exigir IPI, formalizado no processo n.º 10950.005467/2009-15, a ser julgado por este colegiado em conjunto com o presente processo.

A fiscalização imputou responsabilidade tributária pelo presente crédito tributário a CLESSIO ALOÍSIO HERRERA NAVARRO (fls. 487) e a MARCELO ZULIN (fls. 489), com fundamento nos artigos 124, 128, 129, 134 e 135 do CTN.

A acusação fiscal está detalhada no Termo de Verificação da Ação Fiscal - TVAF de fls. 399.

O contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos tributários (fls. 497), a qual foi julgada por meio do acórdão n.º 14-27.094 (fls. 521), quando foi considerada improcedente. A ciência dessa decisão foi possibilitada ao contribuinte por meio do edital de fls. 593, mas este não apresentou recurso voluntário.

Após o julgamento acima citado, o responsável tributário CLESSIO ALOÍSIO HERRERA NAVARRO, ora recorrente, apresentou a impugnação de fls. 533. Essa impugnação foi considerada tempestiva, em razão de não existir nos autos a indicação do dia em que o autor foi cientificado dos presentes lançamentos tributários. No julgamento que se seguiu, a autoridade julgadora *a quo* considerou a impugnação improcedente, nos termos do acórdão ora recorrido (fls. 574). O recorrente tomou ciência dessa decisão em 22/09/2010 (fls. 590).

O recurso voluntário em julgamento foi apresentado em 21/10/2010 (fls. 594), trazendo os argumentos assim sintetizados:

- i) a fundamentação legal para a responsabilidade tributária imputada pela fiscalização é imprecisa e genérica, de forma que teria prejudicado a sua capacidade de defesa, devendo ser anulada;
- ii) os fatos apontados pela fiscalização não dão ensejo à aplicação de qualquer um dos dispositivos legais que fundamentam a imputação de responsabilidade em tela;
- iii) A fiscalização fundamentou a qualificação da multa de ofício no fato de o contribuinte ter apresentado declarações com valores abaixo do valor real ou sem movimentação, o que não seria suficiente para a qualificação realizada.

Os argumentos de defesa da recorrente serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1201-004.718 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10950.005466/2009-62

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O recorrente foi cientificado da decisão de primeira instância em 22/09/2010 (fls. 590) e o presente recurso voluntário foi apresentado em 21/10/2010 (fls. 594). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

1 Responsabilidade tributária – fundamentação – incerteza - nulidade

O recorrente afirma que a fundamentação legal para a imputação de responsabilidade por ele sofrida é imprecisa e genérica, de forma que teria prejudicado a sua capacidade de defesa, pelo que propugna pela anulação desse ato, conforme o seguinte excerto (fls. 598):

8. Nada obstante à robusta argumentação trazida à tona pelo então Impugnante em face do explícito cerceamento de defesa contido na medida fiscal, o julgador de primeira instância, muito embora tenha reconhecido que "é efetivamente mister da autoridade apontar com clareza e precisão os fundamentos legais que sustentam a acusação fiscal" e que "arrolar diversos fundamentos legais para enquadrar o caso na esperança de que um deles possa a vir considerado correto" contraria aos princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, não se sensibilizou quanto à existência de cerceamento de defesa ao caso posto que, mesmo imerso nesse contexto, o "impugnante trouxe diversos argumentos para combater a pretensão fiscal".

9. Ora, não se pode compadecer com raciocínio que implique em reconhecer que só há cerceamento de defesa quando o contribuinte não for capaz de defender-se. Muito ao oposto, interpretação dessa natureza possui de agravar o vício, posto que pressuporia a apresentação de uma defesa lacônica, contendo apenas menção ao vício, o que implicaria em abrir mão de outras matérias de defesa.

[...]

12. Com efeito, o princípio da certeza jurídica, como um corolário dos princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, impõe o dever de especificação e detalhamento da acusação como forma de garantia do exercício da defesa em sentido amplo.

13. Isso porque acusações genéricas, vazias e efusivas possuem o condão de desorientar o acusado, ocasionando graves prejuízos ao seu direito de defender-se amplamente.

[...]

16. Vislumbra-se na presente medida fiscal verdadeira situação de incerteza jurídica, especialmente quanto à sujeição passiva do ex-sócio, ora Recorrente, visto que a medida fiscal faz menção a uma pluralidade de institutos de responsabilidade de terceiros, sem diferenciá-las, olvidando-se que cada qual possui peculiaridades que os distinguem, de sorte que o Recorrente não consegue vislumbrar em qual das situações estaria sendo enquadrado, o que provoca, no mínimo, embaraço para a sua defesa.

17. Tal realidade salta aos olhos a partir da primeira leitura do Termo de Verificação Fiscal, o qual, no que atina à responsabilidade tributária solidária, firma que "fica caracterizada a participação das pessoas físicas abaixo identificados, na administração da empresa fiscalizada, bem como a responsabilidade tributária

solidária nos termos dos artigos 124, 128, 129, 134 e 135 da Lei n.º 5.172/66 - CTN" (sublinhamos).

Verifico que os fatos que motivaram a imputação de responsabilidade tributária ao recorrente estão bem apontados na acusação fiscal, qual seja, o fato de o recorrente ser administrador da empresa infratora, o fato de ser responsável pela empresa junto aos bancos onde estavam as contas cuja movimentação financeira deixou de ser escriturada, mesmo após ter deixado de ser sócio, e o fato de ter assinado vários cheques e outros documentos relativos a essa movimentação financeira, conforme o seguinte excerto (fls. 402):

CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO, CPF 746.616.559-15 - desligou da sociedade em 23/08/2006, conforme alteração do contrato social conforme cópia de fls. 142 a 147, mas continuou movimentando as contas correntes bancárias até o ano calendário de 2007.

CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO, CPF 746.616.559-15, possuía legalmente, interesses nas duas empresas Matrix Química - Indústria, Comércio e Distribuição de Solventes Ltda, CNPJ 03.739.933/0001-93 e Z.N. Indústria e Comércio de Tintas Ltda- CNPJ 07.347.948/0001-67, ambas com a mesma atividade e o mesmo domicílio fiscal, ou seja na Av, Brasil, 2.520 em Cambira-PR (cópia dos contratos de fls. 15 a 40 e 802 a 844).

Obs.:

1 - A ZN Indústria e Comércio de Tintas Ltda, onde os Srs. Clessio Aloisio Herrera Navarro, CPF 746.616.559-15 e Marcelo Zulin, CPF 075.511.218-03, mantinham interesse, apurado pela fiscalização, não apresentou a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica - SIMPLES do período de apuração do ano calendário de 2006 e de 01/01 a 30/06/2007 e do Imposto Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, nem as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF para os períodos de julho de 2007 a dezembro de 2007 e não recolheu nenhum tributo (IRPJ e IPI) e nem contribuições (PIS, COFINS e CSLL), empresa esta, que os Srs. Clessio Aloisio Herrera Navarro, CPF 746.616.559-15 e Marcelo Zulin, CPF 075.511.218-03, mantinham interesse, sendo atribuídas a responsabilidade tributária solidária nos termos dos artigos 124, 128, 129, 134 e 135 da Lei n.º 5.172/66 - CTN, dos tributos e contribuições apurados nos processos n.º 10950.004451/2009-87 (SIMPLES), 10950.004452/209-21 (Arbitrado) e 10950.004707/2009-56 (IPI) e arrolados no processo de Representação Fiscal para Fins Penais n.º 10950.004733/2009-84.

[...]

BANCO DO BRASIL S/A

Em 12/01/2004, a fiscalizada, através dos representantes legais CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO e JÚNIOR FURTADO DE MELO, lavra Procuração Particular outorgando poderes ao SR. MARCELO ZULIN, para efetuar operações bancárias junto ao Banco do Brasil S/A (fls. 4 anexo 1 - volume 1).

[...]

Conforme Ficha Cadastral (de 22/12/2003) apresentado pelo Banco do Brasil o sócio gerente CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO, tem poderes para movimentar a c/c da fiscalizada junto à instituição financeira (fls. 6 a 8 anexo 1 - volume 1).

Cópia dos contratos (fls. 351 a 365 do anexo 1 - volume 2) e cheques (fls. 417 a 464 do anexo 1 - volume 3) anexados tem as assinaturas semelhantes com as assinaturas dos Srs. CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO.

[...]

BANCO ABN AMRO REAL (SUDAMERIS)

[...]

As assinaturas nos cheques anexados são semelhantes aos dos Srs. CLESSIO ALOISIO HERRERA e MARCELO ZULIN constantes dos contratos sociais e alterações de fls. 104 a 147.

O Sr. CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO foi sócio de direito da empresa fiscalizada até o dia 23/08/2006 conforme a décima primeira alteração contratual, mas continuou operando as movimentações bancárias após a exclusão da sociedade até 2007 (fls. 534, 536, 542, 540, 544, 550, 552, etc... do anexo 1 - volume 3).

BANCO BRADESCO S/A

Em 20/01/2004, a fiscalizada, através dos representantes legais CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO, lavra Procuração Particular outorgando amplos poderes ao SR. MARCELO ZULIN, para gerir a empresa, representar perante órgãos públicos federais, estaduais e municipais e movimentar as operações financeiras da empresa junto as instituições bancárias (fls. 604 anexo 1 - volume 4).

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL

A Ficha de Abertura e Autógrafos Pessoa Jurídica da Caixa (fls. 641 do anexo 1 - volume 4), consta CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO como 1o representante legal e MARCELO ZULIN como 2o representante legal da fiscalizada.

Cópia dos documentos assinados por CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO e MARCELO ZULIN na Caixa (fls. 641 a 644 e 725 a 782 do anexo 1 - volume 4).

SICOOB

[...]

Cópia dos documentos assinados por CLESSIO ALOISIO HERRERA NAVARRO e MARCELO ZULIN (fls. 826 a 945 do anexo 1 - volume 5).

O recorrente não faz qualquer questionamento sobre tais fatos na presente quadra, mas requer a anulação da imputação de responsabilidade, em razão de a autoridade fiscal ter enquadrado tais fatos em tipos de responsabilidade distintos, quais sejam, aqueles apontados nos artigos 124, 128, 129, 134 e 135 do CTN. Assim, a reclamação diz respeito à incorreta capitulação dos fatos.

Entendo que a capitulação utilizada pela fiscalização, ainda que esteja mais ampla do que o esperado pelo recorrente, não dá ensejo a cerceamento de defesa, pois o contribuinte deve se defender dos fatos que fundamentam a acusação. A capitulação utilizada não impede a defesa dos fatos, ou seja, não prejudica o direito de defesa. Embora um erro na capitulação possa levar à exoneração da imputação de responsabilidade, quando a hipótese legal do dispositivo utilizado não estiver contemplada no quadro probatório, não há que se falar em nulidade.

Por outro lado, em tese, uma mesma pessoa pode ser objeto de mais de uma responsabilização tributária, por exemplo, quando um ato do sócio administrador de empresa liquidada, que seja contrário à legislação tributária, levar a uma redução da tributação sobre fato gerador no qual o administrador tenha interesse pessoal comum.

Assim, na presente situação, é necessário verificar se o quadro probatório contido nos autos dá ensejo à aplicação de cada um dos dispositivos legais apontados, pois a não incidência de alguns desses dispositivos não impede, por si só, a incidência dos demais.

Com isso, entendo que a reclamação do recorrente deve ser afastada.

2 Responsabilidade tributária – mérito

O recorrente iniciou o seu recurso propugnando pela nulidade da imputação de responsabilidade tributária que sofreu, o que foi apreciado no item 1 do presente voto. Em seguida, o recorrente combate o mérito dessa imputação, abordando cada um dos fundamentos legais apontados pela fiscalização.

Conforme já foi dito acima, a imputação de responsabilidade tributária em tela foi motivada pelo fato de o recorrente ser administrador da empresa infratora, pelo fato de ser responsável pela empresa junto aos bancos onde estavam as contas cuja movimentação financeira deixou de ser escriturada, mesmo após ter deixado de ser sócio, e pelo fato de ter assinado vários cheques e outros documentos relativos a essa movimentação financeira.

O recorrente afirma que tais fatos não dão ensejo à aplicação de qualquer um dos dispositivos legais apontados pela fiscalização, conforme apresentado e apreciado nos subitens que se seguem.

2.1 ARTIGO 124, I, DO CTN

O recorrente defende que o artigo 124, I, do CTN não pode fundamentar à imputação de responsabilidade em tela por entender que esse dispositivo não trata de responsabilidade tributária, mas sim de solidariedade originária, o que não ocorreria na espécie, conforme o seguinte excerto (fls. 607):

41. No entanto, conforme se demonstrará nas linhas seguintes, este dispositivo não se trata de hipótese de responsabilidade mas de solidariedade originária das pessoas. Isto é, trata das situações em que a relação jurídica tributária já nasce com mais de um sujeito passivo, por existir uma pluralidade de pessoas com "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação".

[...]

43. Quer isso significar que a hipótese que confere azo à solidariedade não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação, mas pelo interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador.

O artigo 124, I, do CTN tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

A tese defendida pelo contribuinte é conhecida e, embora pareça razoável em uma primeira passagem, apresenta inconsistências que a tornam insustentável, quando analisada com mais atenção, conforme a demonstração seguinte.

A primeira inconsistência na tese está no fato de ela transformar a regra legal em uma tautologia, atribuindo responsabilidade a quem já a tem. Isso porque, considerando que o imputado já está no polo passivo da relação tributária, somente por isso, ele já é responsável, *lato*

sensu, pela obrigação tributária, na modalidade de contribuinte. Assim, o dispositivo legal que lhe atribui responsabilidade seria inócuo.

A segunda inconsistência está na tentativa de solucionar a primeira, acima apontada, qual seja, para dar uma finalidade à regra que atribuiria responsabilidade para quem já a tem. Nesse mister, a tese afirma que a regra veio apenas para graduar a responsabilidade desse que tem interesse comum. Todavia, não existe graduação de responsabilidade para aqueles que ocupam a mesma posição na relação tributária, todos possuem a mesma obrigação, uma vez que a exigência tributária é única e objetiva, dependendo apenas do fato gerador, não dependendo das pessoas que o praticaram. Assim, a tese traz uma nova tautologia, na medida em que teria a finalidade de apontar o grau da responsabilidade quando só existe um grau a ser apontado.

Por exemplo, os coproprietários de um bem imóvel são igualmente contribuintes e respondem solidariamente perante um crédito tributário de IPTU, não havendo necessidade de uma norma legal complementar para estabelecer algo que, materialmente, já é assim.

Em outras palavras, a tese do recorrente transforma a lei em letra morta, sendo fruto de uma interpretação que tem a finalidade de tornar impossível a aplicação da norma manejada.

A única interpretação possível que dá efetividade à regra contida no artigo 124, I, do CTN é a de que este dispositivo cria uma hipótese de responsabilidade dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas possuem elementos materiais suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum. Este é o caso clássico dos participantes de um consórcio de empresas com finalidade específica, em que apenas a empresa que pratica o ato gerador da obrigação tributária figura como contribuinte, mas todas as empresas do consórcio respondem pelo crédito tributário.

Ademais, verifico que a tese do recorrente não é adotada na jurisprudência deste tribunal administrativo, inclusive deste colegiado, que vem reconhecendo a imputação de responsabilidade por meio deste artigo, por exemplo, o Acórdão n.º 1201-003.018, de 16/07/2019, por meio do qual o colegiado, por unanimidade, corroborou a responsabilidade imputada, adotando a seguinte ementa:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN.

A pulverização artificial do faturamento do contribuinte em muitas empresas que não possuíam personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário, dá ensejo à responsabilização tributária de todas as pessoas jurídicas que participaram do artifício, nos termos do artigo 124, I do CTN.

Com isso, entendo que o artigo 124, I, do CTN cria uma hipótese de responsabilidade tributária dirigida para aqueles que, apesar de não serem contribuintes, possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

O interesse comum exigido para disparar a norma é um interesse jurídico, ou seja, um interesse que atrai contribuinte e responsável tributário para o mesmo polo de uma relação jurídica, por exemplo, quando há uma confusão patrimonial entre essas duas pessoas.

Verifico que, na espécie, a fiscalização não demonstrou algum interesse comum entre o recorrente e a empresa autuada. Embora o recorrente pudesse movimentar os recursos financeiros da empresa, não há evidência de que ele fazia isso também em nome próprio ou de que o recurso financeiro movimentado, em nome da empresa, também era dele.

Assim, entendo que não é possível atribuir responsabilidade tributária ao recorrente com fundamento no artigo 124, I, do CTN.

2.2 ARTIGO 128 DO CTN

O recorrente defende que o artigo 128 do CTN não pode fundamentar à imputação de responsabilidade em tela, por entender que esse dispositivo não trata de responsabilidade por substituição tributária, o que não seria o presente caso, pois o sócio da empresa não participa da relação tributária, conforme o seguinte excerto (fls. 610):

49. É, portanto, destinado o artigo 128 a trasladar a responsabilidade pelo recolhimento tributário àquele que, de algum modo, participou da relação, possibilitando a ocorrência do fato gerador, como ocorre na relação entre vendedor e comprador, prestador de serviço e tomador etc. É possível que alguém construa o seguinte raciocínio: o sócio interfere na decisão da pessoa jurídica, então também se relaciona com o fato tributário. Tal inteligência, porém, somente poderá ser aceita caso se admita que, para fins tributários, não existe distinção entre a personalidade do sócio e a da pessoa jurídica, o que afasta a possibilidade de criação do vínculo entre sócio e empresa por meio da substituição tributária, nos moldes do artigo 128 do CTN.

O artigo 128 do CTN tem a seguinte redação:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Entendo que este dispositivo legal autoriza o legislador ordinário a criar hipóteses de responsabilidade tributária, desde que o responsabilizado esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária. Portanto, não há aqui uma hipótese de responsabilidade tributária que possa ser confrontada com os fatos para, assim, ser criada uma responsabilidade tributária em concreto.

Dessa forma, entendo que a responsabilidade tributária imputada ao recorrente não tem suporte neste dispositivo legal, o qual figura na motivação do ato em tela apenas de forma suplementar.

2.3 ARTIGO 134, VII, DO CTN

O recorrente defende que o artigo 134, VII, do CTN não pode fundamentar à imputação de responsabilidade em tela, por entender que esse dispositivo não se aplica ao presente caso, uma vez que a empresa autuada não sofreu liquidação, conforme o seguinte excerto (fls. 611):

53. Quer isso significar que a aplicabilidade dessa modalidade de responsabilidade - que é solidária em caráter supletivo, aplicando-se somente quando não for possível, por qualquer motivo, cobrar do contribuinte - possui campo restrito de aplicação, qual seja: em decorrência de liquidação da sociedade de pessoas.

54. Verifica-se, portanto, também não ser o caso do auto de infração em que as sociedades autuadas não passaram pelo processo de liquidação.

O artigo 134, VII, do CTN tem a seguinte redação:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Assiste razão ao recorrente. Não há registro nos autos de que a empresa autuada foi encerrada, de forma que não há que se falar em estender a sua responsabilidade tributária para os seus sócios com fundamento no presente dispositivo legal.

2.4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ARTIGO 135 DO CTN

O recorrente defende que o artigo 135 do CTN também não pode fundamentar à imputação de responsabilidade em tela, por entender que esse dispositivo não se aplica ao presente caso, considerando que o simples inadimplemento da obrigação tributária não dá ensejo à imputação de responsabilidade ao sócio, para a qual seria necessário demonstrar o dolo deste, conforme o seguinte excerto (fls. 613):

60. Verifica-se, de plano, que está sedimentado o entendimento segundo o qual não é o mero inadimplemento das obrigações tributárias que confere ensejo à responsabilização do sócio; e que tampouco pode ele ser responsabilizado pela sua simples condição (de ser sócio) quando da mera omissão de receitas por parte da pessoa jurídica.

61. Incensurável, portanto, o entendimento cristalizado no âmbito do STJ segundo o qual o mero inadimplemento das obrigações tributárias, independente de concreta exteriorização de conduta dolosa ou fraudulenta de seu sócio-administrador, seria o mesmo que ampliar, por via exclusivamente interpretativa, a hipótese de incidência de uma regra de absoluta exceção, transformando-a em uma regra aplicável a todos os casos e não somente à título de exceção.

[...]

67. Quer isso significar que a prova da conduta dolosa do sujeito é condição inarredável para a caracterização da hipótese de responsabilidade prescrita no artigo 135 do CTN.

68. Ora, conforme assinalado nas linhas acima, o simples inadimplemento de tributo não caracteriza infração legal objetivamente imputável ao sócio administrador da pessoa jurídica inadimplente. Inexistindo prova cabal por parte do Fisco de que se tenha agido com dolo em prejuízo do fisco, não que se falar em responsabilidade tributária por substituição.

O artigo 135 do CTN tem a seguinte redação:

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.

A responsabilidade tributária oriunda do artigo 135 do CTN somente pode ser imputada a pessoa que tinha poder para praticar ato em nome da empresa e, ao praticar tal ato, agiu com “excesso de poderes ou infração de lei”.

A fiscalização aponta como fundamento da imputação de responsabilidade em tela o fato de o recorrente ser administrador da empresa infratora, o fato de ele ser responsável pela empresa junto aos bancos onde estavam as contas cuja movimentação financeira deixou de ser

escriturada, mesmo após ter deixado de ser sócio, e o fato de ele ter assinado vários cheques e outros documentos relativos a essa movimentação financeira. Nenhum desses fatos foi negado pelo recorrente. Ainda assim, este propugna pelo afastamento da responsabilidade imputada por entender que esta somente pode ser imputada mediante a prova do dolo do responsabilizado.

Entendo que a imputação de responsabilidade com fundamento no artigo 135 do CTN não exige a demonstração do dolo do autor do ato, uma vez que a lei assim não o exige. A responsabilização em tela deve ser feita quando ficar demonstrada a realização de determinado ato, sabidamente ilegal ou excessivo, que o imputado praticou ou tolerou no exercício de seu poder perante a empresa.

Na espécie, o ato ilegal é a omissão de receitas, configurada pela existência de movimentação financeira cuja origem não foi comprovada pela empresa. Ainda que essa omissão seja presumida, não há dúvida sobre a sua existência, uma vez que foram atendidos os requisitos legais para o seu estabelecimento.

Entendo que o recorrente tinha conhecimento dessa omissão, pois ele próprio transmitiu a DIPJ do ano 2005 (fls. 13), cuja receita bruta declarada foi de R\$ 286.828,25, enquanto os depósitos bancários não comprovados indicam uma receita de R\$ 4.683.738,12. Saliente-se que o recorrente também representava a empresa perante as instituições financeiras e efetivamente praticava atos perante essas instituições em nome da empresa, emitindo cheques e assinando borderô.

Saliente-se que não se trata de mero inadimplemento, trata-se sim de significativa omissão de receitas, que é infração à legislação tributária e à legislação societária, nos termos do artigo 158 da Lei n.º 6.404/1976, *verbis*:

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

- I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
- II - com violação da lei ou do estatuto.

Tais fatos dão ensejo à responsabilização tributária do recorrente, nos termos da fundamentação apresentada pela fiscalização.

2.5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – RETIRADA DO SÓCIO

Independentemente do dispositivo legal a ser operado, o recorrente também propugna pela exoneração da sua responsabilidade tributária em razão de ter-se retirado do quadro societário da empresa ainda no ano 2006, conforme o seguinte excerto (fls. 622):

85. Ocorre que o atual Recorrente se retirou dos quadros sociais da empresa autuada em 23.08.2006 (conforme se depreende da Segunda Alteração Contratual e Consolidação - doe. 04), ocasião em que, a despeito do que alega a fiscalização, cessou por completo seu relacionamento com a citada sociedade, afastando-se definitivamente da sua gestão e administração, colocando termo a todo o contato mantido com a empresa.

86. Assim, não há como cogitar da responsabilização do Recorrente pelo crédito relativo ao período em que não mais figurava no quadro social da empresa, eis que a partir desse momento não manteve qualquer relacionamento com a autuada.

Embora o recorrente tenha saído do quadro societário da empresa no mês de agosto de 2006 (fls. 512), não é verdade que ele “não manteve qualquer relacionamento com a

autuada” a partir daquele momento. Conforme demonstrado na acusação fiscal, o recorrente continuou a atuar em nome da empresa junto ao SICOOB em 2007, tendo assinado borderôs de cobrança, contratos de abertura de crédito bancário, autorizações para débito em conta, transferências bancárias e cheques, conforme os documentos de fls. 1499 e seguintes.

Entendo que tais atos praticados pelo recorrente em nome da empresa autuada demonstram que ele manteve vínculo de caráter administrativo com esta, o que autoriza a extensão no tempo de sua responsabilidade para além da sua saída do quadro societário da empresa, até 2007, último ano alcançado pela auditoria fiscal.

3 Qualificação da multa de ofício

O recorrente afirma que a fiscalização fundamentou a qualificação da multa de ofício no fato de o contribuinte ter apresentado declarações com valores abaixo do valor real ou sem movimentação. Todavia, tal fato não seria suficiente para a qualificação realizada, uma vez que isto não demonstra o intuito doloso exigido pela legislação. Salienta que o dolo não pode ser presumido juntamente com a presunção de omissão de receitas que possibilitou os lançamentos tributários, conforme o seguinte excerto (fls. 604):

31. Importa destacar que a fiscalização abriu mão de qualquer meio de prova direta para sustentar a acusação de conduta fraudulenta, conquanto que se limitou a asseverar, em exíguas linhas, que as Declarações do IRPJ e DCTFs foram apresentadas em "alguns trimestres com valores declarados bem abaixo do valor real apurado e as demais sem movimento, com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, por parte da autoridade fazendária, caracterizando na sonegação de tributos e contribuições, sujeito a qualificação da multa para 150%”, razão pela qual se amoldariam às condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 1964, e, por consequência, estariam sujeitos à multa qualificada.

32 Dito de outro modo, a multa qualificada está sendo aplicada em razão do simples não oferecimento de rendimentos à tributação, o que, na visão da fiscalização basta para configurar o agir doloso qualificado pelo artil, requisito necessário para a imputação da multa qualificada.

33. No entanto, é de extrema relevância salientar que tais condutas são justamente aquelas tipificadas na hipótese de multa de ofício - "nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata", artigo 44, inciso I da Lei 9.430/1996 - e não na de multa qualificada. Ademais, a fiscalização não logrou êxito em demonstrar e comprovar a existência de iter doloso e fraudulento no agir da Recorrente.

[...]

35. Tal situação é ainda mais latente quando se está diante de medida fiscal calcada em provas presumidas, ditas indiretas, como é o caso tela. Com efeito, trata-se de lançamento lastreado em presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas pela Recorrente, o que confere ensejo à presunção legal contida no artigo 42 da Lei 9.430 de 1996 de que tais somas perfazem rendimentos omitidos.

A fiscalização motivou a qualificação da multa de ofício nos seguintes termos (fls. 414):

A fiscalizada apresentou as Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, com base no Lucro Presumido, dos anos calendário de 2005, 2006 e 2007

exercícios de 2006, 2007 e 2008 (fls. 11 a 41), respectivamente e as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (fls. 42 a 72) dos mesmos períodos de apuração, com alguns trimestre com valores declarados bem abaixo do valor real apurado e as demais sem movimento, com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, por parte da autoridade fazendária, caracterizando na sonegação de tributos e contribuições, sujeito a qualificação da multa para 150%.

Apresentou ainda, os Livros Registro de Apuração do IPI (cópia de fls. 313 a 391), apurando o crédito sobre as entradas, referente aos períodos de apuração de janeiro de 2005 a dezembro de 2007 e os débitos sobre as saídas apenas nos meses de janeiro a junho de 2005 o que caracteriza mais ainda, o intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, caracterizando na sonegação de tributos e contribuições, sujeito a qualificação da multa para 150%.

Em síntese, o contribuinte foi autuado por omissão de receitas presumida pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada e teve a correspondente multa de ofício qualificada em razão de ter apresentado declarações com valores inferiores aos devidos.

Esta Turma tem adotado o entendimento de que a omissão de receitas deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar esta omissão, seja praticando atos preparatórios para a omissão, como no caso da simulação, seja praticando atos contemporâneos à omissão, como no caso de subfaturamento, ou mesmo praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis.

Na espécie, os atos apontados pela fiscalização para qualificar a multa de ofício não possuem essa característica. Na verdade, tais atos poderiam caracterizar a própria omissão, que é configurada quando o contribuinte não oferece as suas receitas à tributação, ou seja, quando declara receita a menor. Todavia, no presente caso, nem mesmo isso ocorre, uma vez que a omissão objeto dos lançamentos não foi evidenciada de forma direta, mas presumida pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada. Em outras palavras, os fatos apontados pela fiscalização sequer estão relacionados com a infração objeto da autuação.

Assim, afasto o dolo a dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

4 Questões trazidas de ofício

No julgamento do presente recurso voluntário, durante os debates que se seguiram ao voto inicial, foi proposto o conhecimento de ofício de questões contrárias ao agravamento da multa de ofício.

Devo salientar que a empresa autuada não apresentou recurso voluntário e que o recorrente não trouxe qualquer argumento contrário ao agravamento da multa de ofício. Todavia, foi levantado e colocado em votação a possibilidade de o colegiado conhecer de ofício os argumentos trazidos nos debates, contrários ao agravamento da multa de ofício.

Os argumentos a favor do conhecimento de ofício são aqueles expostos pela Conselheira Gisele Barra Bossa, na sua declaração de voto. Cabe a mim expor as razões pelo não conhecimento, a fim de possibilitar o contraditório em eventual recurso.

Em síntese, perquire-se se a Turma Julgadora pode conhecer de ofício argumentos contrários à exasperação da multa de ofício.

O entendimento que eu trouxe aos debates é no sentido de que a Turma Julgadora não pode resolver questões que não foram trazidas pelas partes legitimadas no processo, ainda que de forma indireta, sob o risco de o julgador substituir as partes. Salvo, é claro, expressa previsão legal.

É certo que, nas causas de natureza cível, quando o juiz verifica que, além das questões privadas existentes entre as partes, existe também alguma questão de ordem pública, é admitido que este aja além do que foi pedido, a bem da legalidade. Todavia, esse paradigma não pode ser simplesmente trasladado para o processo administrativo tributário, cujo objeto é sempre uma relação jurídica tributária, ou seja, sempre um objeto público. Em outras palavras, no processo administrativo tributário, todas as questões são de ordem pública.

Se for permitido ao julgador administrativo arguir de ofício qualquer questão de ordem pública, chegar-se-ia a um absurdo processual em que, independentemente do pedido das partes, ou até contrário a este, o julgamento poderia avançar sobre qualquer matéria conexa à relação tributária em julgamento.

A tese trazida nos debates diferencia a exigência da multa de ofício em relação à exigência do tributo, afirmando que a imposição de sanção tem natureza pública, como se a exigência do tributo não tivesse natureza pública. Na verdade, não há distinção de natureza entre a exigência do tributo e a imposição de sanção associada a essa exigência, tudo é obrigação tributária principal, nos termos do artigo 113, §1º, do CTN, *verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º 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.

Com isso, o julgador administrativo no âmbito do processo tributário federal somente pode arguir, de ofício, matéria não impugnada quando expressamente autorizado por lei ou com fundamento em princípio do Direito. Na espécie, admitir o conhecimento de ofício seria ferir o princípio da legalidade e do devido processo legal, uma vez que isso estaria em oposição à lei processual, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/1972, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Ademais, não há que se falar em risco ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que esta é vinculada ao ordenamento jurídico, em sua origem, em seu texto, em seu contexto e em sua finalidade, mas sempre a ele ligado, ao contrário da moralidade humana, a qual está ligada a questões de foro íntimo, de onde advém a ideia de justiça.

Saliente-se que a admissão de questão não impugnada, sem fundamento no ordenamento jurídico, é que traz risco à moralidade administrativa, uma vez que a substituição da parte pelo julgador estaria vinculada exclusivamente à subjetividade deste, o que carrega potencial e iminente violação ao princípio da impessoalidade, de valor irreparável para a Administração Pública.

Por fim e em síntese, deve-se repisar que o juiz da causa cível quando substitui a parte nas questões privadas faz isso em benefício da ordem pública, ou seja, do ordenamento jurídico. Aqui, ao contrário, corre-se o risco de o julgador substituir a parte em prejuízo da ordem pública, contrário ao ordenamento jurídico.

Os dois entendimentos foram levados à votação e, diante de um empate, a questão foi resolvida pelo voto de qualidade, no sentido de a Turma não conhecer de ofício dos argumentos trazidos nos debates.

5 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para o patamar de 112,5%.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa.

1. Trata-se de declaração de voto com vistas a reforçar o posicionamento desta relatoria no sentido de que o agravamento da multa de ofício envolve **análise de mérito e, na qualidade de matéria de ordem pública que são as penalidades**, devem ser conhecidas de ofício pelo julgador caso não tenham sido suscitadas pelas partes, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99.

2. Por voto de qualidade, essa r. Turma Julgadora não conheceu de ofício dos argumentos levantados nos debates contra o agravamento da multa de ofício exigida. Restei vencida juntamente com os Conselheiros Jeferson Teodorovicz e Fredy José Gomes de Albuquerque, os quais votaram por conhecer de ofício dos argumentos para afastar o agravamento da penalidade e, de igual modo, consideraram que a questão implica em análise de mérito e não pode ser interpretada como mero incidente/questão processual.

3. Se a decadência é questão de mérito e, inquestionavelmente, matéria de ordem pública, como não aplicar o mesmo tratamento às penalidades? Tecnicamente, data máxima vênia, não há como dar encaminhamento diverso.

4. Vejam que, tolerar a indevida aplicação de penalidades é o mesmo que ignorar os próprios princípios que regem a administração pública.

5. Não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro

princípio específico constante do artigo 37, da CF/88¹ for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.

6. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.

7. Ressalte-se que, também no âmbito infraconstitucional, o legislador cuidou de garantir o cumprimento de preceitos. Confira-se:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos **princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.**

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação **conforme a lei** e o Direito;

[...]

VI - adequação entre meios e fins, **vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;**

[...]

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar **adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;** (destaques acrescidos)

8. Adicionalmente, não podemos olvidar que **é pressuposto de validade do lançamento** a observância do artigo 10, do Decreto nº 70.235/1972 e, cabe a autoridade autuante, cuidar de imputar penalidades de acordo com as orientações constantes do artigo 112, do CTN. Vejamos:

Decreto 70.235/1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

¹ CF/88, **Art. 37.** *A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...).* De certa forma, a conduta do agente público que viole um dos princípios que regem a administração pública, fatalmente implica em violação ao princípio da moralidade.

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:**

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(grifos nossos)

9. Vejam que, diante deste racional técnico, mostra-se acertado o posicionamento trazido pela I. Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, no Acórdão n.º 3301004.787, de 23/07/2018:

A rigor, **a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99.**

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, **não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.**

A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão ex officio, pelo julgador, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

O CARF já se manifestou nesse sentido, veja-se:

“MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acórdão nº 1402000.246, julg. 04/08/2010.” (destaques acrescidos)

10. E, nesse mesmo sentido, vale trazer à baila as ementas e partes dispositivas dos seguintes acórdãos desta r. Turma Ordinária, ainda que com composição diversa:

IMPUTAÇÃO DE PENALIDADES. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A imputação de penalidades tributárias é matéria de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

É inaplicável a cobrança de multa isolada em concomitância com a multa de ofício.
A Súmula CARF n.º 105 reconhece a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isoladas em razão do princípio da consunção.

[...]

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) **Por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002**, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, reconhecer integralmente o recurso voluntário, para afastar a multa isolada por concomitância. Vencidos os conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira e Efigênio de Freitas Junior que consideraram preclusas as alegações da defesa sobre a multa de ofício isolada. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Gisele Barra Bossa. b) Por unanimidade de votos, reduzir o lançamento da CSLL, ano-calendário 2004, para R\$ 254,95, nos termos do voto do Relator.

(Acórdão n.º 1201-003.976, Sessão de 14/09/2020)

APLICAÇÃO DE MULTA AGRAVADA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado em concreto.

A imputação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei n.º 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.

[...]

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade**, em ACOLHER os EMBARGOS de DECLARAÇÃO para sanear o acórdão embargado sem efeitos infringentes.

(Acórdão n.º 1201-003.689, Sessão de 12/05/2020)

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF n.º 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/96.

Em virtude dos impactos da imputação da multa qualificada, deve ser considerada matéria de ordem pública e, por conseguinte, pode ser reconhecida de ofício pela autoridade julgadora.

[...]

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso interposto e, **por maioria**, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício de 150% sobre os tributos lançados em 2005, reduzindo-a para 75%. Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam o recurso integralmente.

(Acórdão n.º 1201-003.334, Sessão de 13/11/2019)

(grifos nossos)

11. Em referência as próprias decisões que reconheceram ser a imputação de penalidades tributárias matéria de ordem pública, não há como admitir a preclusão da questão aqui suscitada, a saber: indevido agravamento da multa de ofício.

12. Dito isso, passemos a análise de mérito.

Da Ausência de Pressupostos para o Agravamento da Multa de Ofício

13. *In casu*, a imposição da multa de ofício em seu percentual agravado está justificada pela autoridade lançadora, em síntese, nos seguintes termos (Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 416/417):

Pelos esclarecimentos prestados pela contribuinte, conforme acima relatado, **entendemos que não procurou em apresentar os esclarecimentos e comprovação dos itens faltantes, referentes aos solicitados nos termos início da ação fiscal e de intimação fiscal, e nem propenso a apresentar futuramente. A falta de atendimento das intimações, e atendimento fora do prazo estabelecido na intimação, está sujeito à multa a multa agravada de 225%**. (grifos nossos)

14. Da análise dos autos e dos próprios trechos do TVF, fica claro que a ora Recorrente não atendeu de forma satisfatória as intimações realizadas no curso da fiscalização, ainda que tenha empenhado algum esforço para tal intento. Contudo, essa circunstância fática não impossibilitou, total ou parcialmente, o trabalho da dita autoridade autuante.

15. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, já afastou o agravamento da multa na hipótese de não haver prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na **hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa.**

(Acórdão n.º 9202-004.290, publicado em 17/08/2016)

(grifos nossos)

16. Considero, portanto, inaplicável o agravamento da penalidade.

Conclusão

17. Do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a qualificação e o agravamento da multa de ofício, mantendo-se o percentual regular de 75%.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa