



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11052.001359/2010-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.616 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de fevereiro de 2021
Recorrente CÁTIA CILENE DA COSTA SANTOS (RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO PELO CONTRIBUINTE TOP LINE LTDA).
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN.

A imputação de responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, III, do CTN exige que seja demonstrada a correlação do imputado com a infração que deu origem ao crédito tributário lançado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento para afastar a imputação de responsabilidade sofrida pela recorrente. Os membros do colegiado também decidiram, pelo voto de qualidade, por não conhecer de ofício dos argumentos, levantados nos debates, contra o agravamento e a qualificação da multa de ofício exigida. Vencida a Conselheira Gisele Barra Bossa e os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Jeferson Teodorovicz, os quais votaram por conhecer de ofício dos argumentos para exonerar o agravamento e a qualificação 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, Alexandre Evaristo Pinto, Jeferson Teodorovicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente substituto).

Relatório

CÁTIA CILENE DA COSTA SANTOS, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, responsável tributário pelo contribuinte TOP LINE LTDA no presente processo (fls. 226), inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 12-36.832 (fls. 323), pela DRJ Rio de

Janeiro I, interpôs recurso voluntário (fls. 358) 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. 169) relativos ao ano 2007, bem como juros de mora e multa de ofício em parte agravada (112,5%) e em parte agravada e qualificada (225%), totalizando o crédito tributário de R\$ 472.005,58.

A fiscalização constatou a omissão de receitas pela existência de notas fiscais não contabilizadas e também presumiu a omissão de receitas a partir da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada nos anos 2006 e 2007. Os lançamentos tributários relativos ao ano 2006 foram formalizados no processo nº 11052.000990/2010-77, restando ao presente processo os lançamentos tributários relativos ao ano 2007.

A fiscalização imputou responsabilidade tributária pelo presente crédito tributário a SYLVIO DE ALMEIDA JUNIOR (fls. 222) e a CÁTIA CILENE DA COSTA SANTOS (fls. 226).

O contribuinte era optante do Simples e, também no âmbito da presente auditoria fiscal, foi excluído desse regime de tributação, conforme os Atos Declaratórios Executivos (ADE) de fls. 220 (Simples Federal) e fls. 221 (Simples Nacional).

A acusação fiscal está detalhada em Termo de Constatação Fiscal - TCF de fls. 164.

O contribuinte e a responsável tributária CÁTIA CILENE DA COSTA SANTOS, em conjunto, impugnam os lançamentos tributários (fls. 234). A impugnação foi julgada por meio do acórdão ora recorrido (fls. 323), quando foi considerada improcedente.

O contribuinte não apresentou recurso voluntário.

A responsável tributária CÁTIA CILENE DA COSTA SANTOS apresentou recurso voluntário (fls. 358), trazendo os argumentos assim sintetizados:

- i) a responsabilidade tributária pelas infrações em tela não lhe pode ser atribuída, pois não era administradora da empresa, não tendo praticado qualquer ato de gerência;
- ii) o fato de não ser administradora da empresa autuada impediu o devido exercício do seu direito de defesa;
- iii) a exigência de multa de ofício no índice de 225% está baseada apenas em presunções;
- iv) os autos de infração são nulos devido aos erros da fiscalização;
- v) os autos de infração são nulos devido à violação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

A responsável tributária CÁTIA CILENE DA COSTA SANTOS foi cientificada da decisão de primeira instância em 06/07/2012 (fls. 352), por meio de seu procurador. O presente recurso voluntário foi apresentado em 07/08/2012 (fls. 358). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

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

1 Responsabilidade tributária - configuração

A recorrente afirma que não lhe pode ser atribuída responsabilidade tributária pelas infrações em tela, pois, apesar de figurar como sócia, não era administradora da empresa, não tendo praticado qualquer ato de gerência, conforme o seguinte excerto (fls. 362):

SENDO ASSIM, EM QUE PESE A RECORRENTE FAZER PARTE DO GRUPO SOCIETÁRIO DA SOCIEDADE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES DAS EXAÇÕES EM COMENTO, NÃO HÁ PROVAS DE QUE TENHA TIDO PARTICIPAÇÃO EFETIVA NOS ATOS DE GERÊNCIA, MUITO MENOS AGIDO COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO! Muito pelo contrário...

[...]

Outrossim é fácil provar que a RECORRENTE NUNCA EXERCEU QUAISQUER ATO ADMINISTRATIVO NA EMPRESA TOP LINE LTDA, conforme demonstraremos adiante:

[...]

Neste contexto, às atribuições e poderes vinculados à efetiva gerência e administração ficam a cargo do sócio majoritário SYLVIO DE ALMEIDA JÚNIOR, Soma-se a isso o fato de, junto à Receita Federal, configurar o CPF deste como responsável pela empresa Top Line Ltda.

Portanto, não há que se falar em imputação de responsabilidade a Recorrente - que detém o poder de direito, mas, não de fato. ISSO PORQUE A MESMA NÃO TINHA AUTONOMIA PARA EXERCER PODER DE GERÊNCIA NA SOCIEDADE "DEVEDORA", PARA O FIM DE INDICÁ-LA COMO CO-RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. ADEMAIS, NEM MESMO HÁ INDÍCIOS DE QUE A RECORRENTE INCORREU EM QUALQUER DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ARTIGO 135, INC. III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A fiscalização fundamentou a imputação de responsabilidade da recorrente no TCF, nos seguintes termos (fls. 166):

18. Em conformidade com o Art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (Lei n.º. 5.172/66), também foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária para Sylvio de Almeida Júnior e Cátia Cilene da Costa Santos, únicos sócios da empresa por ocasião dos ilícitos em tese praticados, conforme já mencionado.

A fundamentação constante do correspondente Termo de Sujeição Passiva (fls. 226) tem a seguinte redação:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no curso do procedimento fiscal instaurado contra o contribuinte acima identificado, foi constatado que a empresa Top Line Ltda, acima identificada, declarou em suas Declarações PJSI 2008 e Declaração Anual de Simples Nacional 2008, relativas aos períodos de 01/01/2007 a 30/06/2007 e 31/07/2007 a 31/12/2007, respectivamente,

Receita Bruta de Prestação de Serviços em valor inferior ao das Notas Fiscais emitidas, documentos estes fornecidos a esta fiscalização pelos seus clientes, tudo conforme Processo Administrativo Fiscal no. 11052.001359/2010-95.

Posteriormente, a empresa foi fechada antes do encerramento da ação fiscal, sem deixar notícias de sua possível nova localização, e também sem ter apresentado resposta ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 08/07/2010, do qual o contribuinte tomou ciência nesta mesma data, termo este relativo à comprovação da origem dos recursos depositado em conta-corrente da empresa.

Dessa forma, e de acordo com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei n.º. 5.172/66), fica o sujeito passivo solidário supra mencionado, CIENTIFICADO da exigência tributária de que trata(m) o(s) Auto(s) de Infração lavrado(s) na data de 15/12/2010, relativamente a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (e seus reflexos), para o ano-calendário 2007, cujas cópias seguem juntamente com o presente Termo.

Verifico que a fiscalização imputou responsabilidade tributária à recorrente unicamente pelo fato de esta figurar no quadro societário da empresa contribuinte, considerando que não foi apontado qualquer fato que indicasse algum poder administrativo da recorrente e não foi apontado qualquer ato que a relacionasse de forma direta com as infrações tributárias em tela.

Entendo que a qualidade de sócio não é, por si só, suficiente para atrair a responsabilidade tributária sobre as infrações da empresa.

Saliente-se que o fundamento legal para a imputação de responsabilidade em tela é o artigo 135, III, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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

A leitura desse dispositivo legal permite concluir que ele alcança apenas os diretores, gestores e representantes da empresa contribuinte, o que não inclui o sócio capitalista, o qual não possui poder administrativo.

Até mesmo as pessoas apontadas no referido dispositivo legal não podem ser imputadas de responsabilidade se não for demonstrada uma relação direta entre estas e a infração cometida. Na espécie, não foi apontado qualquer ato da recorrente que evidenciasse a sua participação no ilícito tributário.

Nem mesmo o alegado fato de a empresa ter sido dissolvida de forma irregular pode direcionar responsabilidade para a recorrente, uma vez que a dissolução irregular implica apenas os administradores da empresa, o que não é o caso.

Com isso, entendo que a imputação de responsabilidade tributária em tela carece de fundamento fático e deve ser exonerada.

Diante da exoneração do vínculo de responsabilidade da recorrente, não há mais necessidade de apreciar os demais argumentos do recurso, pois perderam o seu objeto ou não estão mais no âmbito do direito de ação da recorrente, pelo que não devem ser conhecidos.

2 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 e à qualificação da multa de ofício.

Devo salientar que, apesar de a recorrente ter trazido argumentos contrários à exasperação da multa de ofício, tais argumentos não foram conhecidos por decisão unânime da Turma Julgadora, uma vez que, ao se ter afastado o vínculo da autora com a exigência tributária, esta não teria mais legitimidade processual para questionar o crédito tributário constituído por meio dos correspondentes autos de infração. Portanto, quanto a isso, não cabe falar na aplicação do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, uma vez que não houve empate na votação.

Todavia, foi levantado e colocado em votação a possibilidade de o colegiado conhecer de ofício os argumentos trazidos nos debates também contrários à exasperação 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.

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 os argumentos trazidos nos debates.

O voto de qualidade foi utilizado com fundamento no artigo 25, §9º, do Decreto n.º 70.235/1972, *verbis*:

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Essa decisão foi questionada pelos conselheiros vencidos, quando foi afirmada a necessidade de aplicação do artigo 19-E da Lei n.º 10.522/2002, *verbis*:

Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte. (Incluído pela Lei n.º 13.988, de 2020)

Como se vê, o artigo 19-E da Lei n.º 10.522/202 traz uma exceção expressa para a aplicação do artigo 25, §9º, do Decreto n.º 70.235/1972, quando se tratar de determinação e exigência de crédito tributário. Assim, não está excepcionada a aplicação do referido artigo 25 quando se estiver decidindo sobre questão de natureza processual. Tal entendimento é vinculante para todos os julgadores administrativos do Ministério da Economia, por força do artigo 3º, II, a da Portaria ME n.º 260/2020, *verbis*:

Art. 3º A proclamação de resultado do julgamento favorável ao contribuinte nos termos do § 1º do art. 2º:

I - *omissis*

II - não se aplica ao julgamento:

a) de matérias de natureza processual, bem como de conversão do julgamento em diligência;

Não há dúvida de que a matéria colocada em votação foi a tese de que a Turma Julgadora deveria conhecer de ofício de questão que não foi trazida por alguma parte interessada, habilitada no processo para tal. Também não há dúvida de que a decisão sobre o conhecimento daquilo a ser apreciado no julgamento tem natureza processual, pois, independentemente do conteúdo do pedido, conhecer ou não o pedido é uma atividade de administração do devido processo legal, não uma questão de mérito.

Essa é uma lição básica no estudo do Direito Processual e, como tal, é fundamento para uma vasta jurisprudência na Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, representada aqui pela recente decisão no Acórdão n.º 9101-005.349, de 3 de fevereiro de 2021, *verbis*:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, 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, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto

Assim, diante de expressa determinação de norma vinculante do Ministério da Economia, não foi conhecido o argumento levantado de ofício.

3 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento para afastar a imputação de responsabilidade sofrida pela recorrente CÁTIA CILENE DA COSTA SANTOS.

(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 no sentido de que a exoneração do vínculo de responsabilidade da ora Recorrente não impede a análise de matérias de ordem pública, *in casu*, das penalidades impostas.

2. Por voto de qualidade, essa r. Turma Julgadora não conheceu de ofício dos argumentos levantados nos debates contra o agravamento e a qualificação da multa de ofício exigida. Restei vencida juntamente com os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Jeferson Teodorovicz, os quais votaram por conhecer de ofício dos argumentos para exonerar tais penalidades.

3. Inicialmente, cumpre consignar que não acabe aplicar, por via de exceção, o voto de qualidade em afronta a determinação constante do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento. Isso porque, a análise de matérias de ordem pública implica em apreciação de mérito e não pode ser interpretada como mero incidente/questão processual.

4. E, nesse sentido, a própria Portaria do Ministério da Economia nº 260, de 01 de julho de 2020, assim dispõe:

Art. 2º O resultado do julgamento, constatado empate na votação, após colhidos os votos nos termos do art. 58 da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, será proclamado com o voto de qualidade do presidente de turma, na forma do § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 1º O resultado do julgamento será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2020, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do

crédito tributário, assim compreendido aquele em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento.

§ 2º O disposto no § 1º se aplica, também, no julgamento do auto de infração ou da notificação de lançamento formalizados nos termos do § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 3º A proclamação de resultado do julgamento favorável ao contribuinte nos termos do § 1º do art. 2º:

I - aplicar-se-á exclusivamente:

- a) aos julgamentos ocorridos nas sessões realizadas a partir de 14 de abril de 2020, considerando tratar-se de norma processual;
- b) em favor do contribuinte, não aproveitando ao responsável tributário; e

II - não se aplica ao julgamento:

- a) de matérias de natureza processual, bem como de conversão do julgamento em diligência;
- b) de embargos de declaração; e
- c) das demais espécies de processos de competência do CARF, ressalvada aquela prevista no § 1º do art. 2º.

§ 1º O disposto na alínea "b" do inciso I do caput não impede a proclamação de resultado do julgamento a favor do responsável solidário, por relação de prejudicialidade, quando exonerado o crédito tributário.

§ 2º Observar-se-á o disposto no § 1º do art. 2º no julgamento de:

I - preliminares ou questões prejudiciais que tenham conteúdo de mérito, tais como:

a) decadência; ou

b) ilegitimidade passiva do contribuinte;

II - embargos de declaração aos quais atribuídos efeitos infringentes.

Art. 4º Esta portaria entra em vigor da data de sua publicação.

(grifos nossos)

5. Se a decadência é questão de mérito e, inquestionavelmente, matéria de ordem pública, como não aplicar o mesmo tratamento às penalidades? Data máxima vênua, tal desfecho não mereceria prevalecer, especialmente porque o rol trazido pelo §2º inciso I do artigo 3º é exemplificativo.

6. Para essa relatoria não há quaisquer dúvidas de que a imputação das multas qualificada e agravada envolve análise de mérito e, na qualidade de matérias 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.

7. Sobre a temática em questão, vale citar trechos do voto da Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, constantes do r. Acórdão nº 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 n.º 1402000.246, julg. 04/08/2010.” (destaques acrescidos)

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

9. 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.

10. 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.

11. 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;

[...]

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 - 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)

12. Não podemos olvidar que, em concreto, a ora Recorrente (responsável solidária) questionou a imputação da citadas multas e, diante da exoneração do vínculo de responsabilidade da Recorrente, parte do colegiado entendeu que não haveria mais necessidade de apreciar os demais argumentos do recurso, pois teriam perdido o seu objeto ou não estariam mais no âmbito do direito de ação da ora Recorrente.

13. Contudo, tal posicionamento se mostra incoerente quando analisamos 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 de 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 nº 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 nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 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 nº 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 nº 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa de 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 Texeira e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam o recurso integralmente.

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

(grifos nossos)

14. Em referência as próprias decisões que reconheceram ser a imputação de penalidades tributárias matéria de ordem pública, não há como admitir a adoção do voto de qualidade para fins de afastar a apreciação do tema sobre o argumento de tratar-se de questão processual.

15. Note-se que, no caso do Acórdão n.º 1201-003.976, em vista do empate instaurado, foi acertadamente aplicado o artigo 19-E da Lei n.º 10.522/2002. Ou estamos diante de questão de direito material ou de direito processual, acolher esse duplo enquadramento (ora observando o teor do artigo 19-E ora afastando sua aplicação, respectivamente) acaba por gerar profunda insegurança jurídica para além de violar as diretrizes constantes da legislação em comento.

16. Dito isso, passemos a análise de mérito acerca da imputação das multas qualificada e agravada.

Da Ausência de Pressupostos para Aplicação das Multa Qualificada e Agravada

17. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

18. Conforme disposto no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por

parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

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

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

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

19. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

20. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

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

21. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

22. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários têm repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

23. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

24. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

25. Em linha a este raciocínio, para o Alberto Xavier² a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

26. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

27. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

28. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

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

29. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

30. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas **deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo**. As próprias Súmulas CARF nºs 14 (referenciada supra), 25 e 34, deixam claro esse racional técnico:

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação** de uma das hipóteses dos **arts. 71, 72 e 73** da Lei nº 4.502/64.

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas**.

(grifos nossos)

² XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

31. Feitas essas considerações, verifico que, *in casu*, a imposição da multa de ofício em seu percentual exacerbado (de 150%) e agravado (225%) está assim justificada pela autoridade lançadora no Termo de Constatação Fiscal, à e-fl. 166:

15. Diante do exposto e com base nos valores constantes do quadro **APURAÇÃO DOS VALORES A TRIBUTAR**, anexo e parte integrante deste Termo de Constatação Fiscal, no qual encontram-se totalizados mensalmente o faturamento da empresa, tomando por base valores dos depósitos bancários (lastreados por notas fiscais fornecidas pelos clientes e outros depósitos sem origem definida), e onde também são indicados os valores mensais declarados na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica - Simples / PJSI, apuramos duas modalidades de valores a tributar:

15.1. Sujeitos à multa qualificada, igual a 150% (cento e cinquenta por cento), conforme disposto no art. 957, inciso II, do Decreto n.º. 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), com o agravamento previsto no art. 959 do mesmo diploma legal, tendo em vista a falta de resposta a todos os Termos de Intimação Fiscal, inclusive ao Termo de Início da Ação Fiscal. Este valor resulta da diferença O entre o "Total do Faturamento Mensal com Notas Fiscais", estas apresentadas pelos clientes, e "os Valores Mensais Declarados nas PJSI, no mesmo período";

15.2. Sujeitos a multa de 75% (setenta e cinco por cento), conforme disposto no art. 957, inciso I, do Decreto n.º. 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), com o agravamento previsto no art. 959 do mesmo diploma legal, **tendo em vista a falta de resposta a todos os Termos de Intimação Fiscal, inclusive ao Termo de Início da Ação Fiscal.** Este valor resulta da diferença entre "o Total do Faturamento / Depósitos Bancários", os "Valores Mensais Declarados das PJSI" e os "Valores já Tributados com Qualificação de Multa / subitem 14.1), ou seja, Valor do Faturamento - Valor Declarado na PJSI - Valor Tributado com Qualificação de Multa. (grifos nossos)

32. Complementarmente, o voto condutor da decisão de piso, reforça os seguintes elementos motivacionais (e-fl. 348):

Vale dizer que, no caso em pauta, durante o procedimento fiscal, inobstante terem sido emitidas várias intimações, tanto para a empresa quanto para seus sócios, os interessados, em que pese as respostas da sra. Débora (fls. 22/23), tentaram, à época impugnatória, desqualificar os atos por ela praticados, o que só reforça a intenção de obstruir o trabalho fiscal. Na verdade, as tentativas infrutíferas de obterem algum sucesso no seu objetivo só tiveram o condão de trazer maiores elementos aos autos de que não estavam dispostos a colaborar com o fisco desde à época do início do procedimento fiscal.

Além disso, também se esquivaram de apresentar as notas fiscais que o Fisco, através de circularização com seus clientes, trouxe à baila para que o interessado justificasse a ausência de declaração e contabilização dos inúmeros valores, ao longo do ano, que aumentariam a sua receita bruta. É certo que não houve qualquer resposta.

O caso, portanto, quanto à infração de omissão de receitas, tendo em vista a tentativa por parte dos sócios da empresa de impedir o Fisco de concluir o seu trabalho, em face da ausência de respostas às intimações, bem como das mudanças de endereço da empresa e do sócio majoritário e da tentativa de desqualificação dos funcionários quando do recebimento das intimações, somando-se a isso o fato de que as discrepâncias entre os valores declarados na DIPJ e àqueles constantes nos extratos bancários da conta corrente da empresa, que coincidem com as notas fiscais apresentadas por seus clientes para vários meses do ano-calendário de 2007, leva à manutenção da qualificação da multa bem como do seu agravamento,

devido ser mantido o percentual de 225% para estes casos, conforme o disposto nos autos de infração. (grifos nossos)

33. No caso em apreço, a fundamentação fática das referidas penalidades é basicamente a mesma, **a falta de atendimento das intimações.**

34. Ocorre que, tais condutas materializam a hipótese de aplicação literal do **artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96**, segundo o qual a **multa de 75%** (e não 150%) é aplicável "sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" justamente "nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de **falta de declaração** e nos de **declaração inexata**" (grifos nossos).

35. Vejam que, o fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil, por si só, não comprova o dolo do agente. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

36. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

37. Do exposto, em vista da falta de conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício, esta penalidade deve ser reduzida de 150% para 75%.

38. Especificamente com relação ao agravamento da multa, em que pese o contribuinte não tenha atendido as intimações realizadas no curso da fiscalização, tal fato não impossibilitou, total ou parcialmente, o trabalho da douta autoridade autuante.

39. No mais, de acordo com a inteligência da Súmula CARF nº 96: "*A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros*". *In casu*, houve o arbitramento e o próprio trabalho fiscal revelou-se altamente eficiente.

40. 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)

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

Conclusão

42. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer de ofício das matérias relativas à imputação de multa qualificada e agravada para fins de exonerá-las.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa