



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13830.720840/2015-56
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-004.409 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2018
Matéria ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Recorrentes INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS CONFIANÇA WLADIMIR
THOMAZ DE AQUINO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/05/2001 a 31/12/2002

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO À LEI. EXCLUSÃO DO PÓLO PASSIVO.

Não caracterizada a infração à lei, deve o sócio-administrador ser excluído do pólo passivo da obrigação tributária.

MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF Nº 02.

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

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. SIMPLES NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 14.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado pela pessoa jurídica; (b) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário apresentado pela pessoa física, para excluí-la do pólo passivo, vencido o Cons. Fenelon Moscoso de Almeida; e (c) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Cons. Fenelon Moscoso de Almeida. O relator, Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, acompanhado pelo Cons. Renato Vieira de Ávila (Suplente

convocado), foi vencido na proposta preliminar de nulidade da decisão de piso, devendo incorporar tal circunstância em seu voto, conforme previsão regimental.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan- Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara De Araújo Branco - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), André Henrique Lemos, Vinicius Guimarães (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Robson José Bayerl), Tiago Guerra Machado, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado), Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição à Conselheira Mara Cristina Sifuentes).

Relatório

1. Trata-se de **Auto de Infração**, situado às *fls.* a 942 a 943, lavrado com a finalidade de formalizar a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de juros de mora e das multas de ofício qualificada e agravada, no percentual de 150%, referente ao período de apuração de 01/01/2011 a 31/12/2014, de maneira a totalizar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 15.703.044,93, com a atribuição de responsabilidade solidária ao sócio-administrador WLADIMIR THOMAZ DE AQUINO, doravante denominado simplesmente **WLADIMIR**.

2. Em conformidade com o **relatório fiscal**, situado às *fls.* 954 a 959, o lançamento de ofício ocorreu em razão de a autoridade fiscal, em procedimento fiscalizatório do estabelecimento da contribuinte INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS CONFIANÇA (doravante denominada simplesmente **BEBIDAS CONFIANÇA**), ter verificado incompatibilidade entre as vendas de bebidas informadas em notas fiscais eletrônicas (no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED) e as informações prestadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) e na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), tendo **WLADIMIR** agido com infração à lei com relação a tal conduta.

3. Intimada por meio de abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal -CAC), em 13/05/2005, conforme termo de abertura de documento de *fl.* 971, a contribuinte **BEBIDAS CONFIANÇA** apresentou **impugnação**, situada às *fls.* 1227 a 1238.

4. Intimado por meio de envio postal em 06/05/2005, conforme aviso de recebimento de *fl.* 973, o responsável solidário **WLADIMIR** apresentou **impugnação**, situada às *fls.* 977 a 986.

5. Em 27/11/2015, a 3ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) proferiu o **Acórdão DRJ nº 09-58.649**, situado às fls. 1265 a 1275, que entendeu ser a impugnação procedente em parte, decidindo, em síntese, manter a exigência do IPI, no valor de R\$ 5.840.923,46, dos juros moratórios, no valor de R\$ 1.100.736,16 e da sujeição passiva de **WLADIMIR**, reduzindo a multa de ofício de R\$ 8.761.385,31 (150%) para R\$ 4.380.692,65 (75%), em conformidade com a ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM SEDE DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

No julgamento administrativo, não são de se acolher os argumentos que tocam, direta ou indiretamente, a constitucionalidade ou legalidade das normas aplicáveis à matéria em discussão, de conformidade com o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO ADMINISTRADOR. POSSIBILIDADE. NATUREZA DA RESPONSABILIDADE

Ensejam a aplicação da responsabilidade pessoal e solidária do sócio administrador a adoção de condutas irregulares que buscam dificultar a atuação da Fiscalização, como por exemplo, apresentação de DIPJ “zeradas” e com a declaração de não existência de informações do imposto, além de irregularidades na transmissão da Escrituração Fiscal Digital.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE SONEGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No que diz respeito ao IPI, a constatação da emissão da nota fiscal afasta a hipótese de sonegação porque nela neste estão expostos todos os elementos constitutivos do crédito tributário, a saber, o sujeito passivo, o destinatário da mercadoria, a natureza desta e do negócio jurídico praticado entre as partes. Ausente a hipótese de sonegação, deve a penalidade ser destituída do percentual de acréscimo relativo à qualificação, aplicando-se o percentual básico de 75%.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

6. Intimados por meio de envio postal em 15/12/2015, conforme aviso de recebimento de fl. 1281, a contribuinte **BEBIDAS CONFIANÇA** apresentou **recurso voluntário**, situado às fls. 1283 a 1293, e o responsável solidário **WLADIMIR** apresentou **recurso voluntário** em 04/01/2016, situado às fls. 1296 a 1304, argumentando, em síntese: (i) inconstitucionalidade das normas legais e regulamentares que regem a incidência do IPI sobre

bebidas; **(ii)** a impossibilidade legal de atribuição de responsabilização do sócio administrador pela ausência de dolo, além de não estar caracterizada a sonegação; **(iii)** se mantida a responsabilização do sócio-administrador, a cobrança não deveria ser direcionada a ele ao menos até que se esgotasse a possibilidade de exigência da empresa, na condição de contribuinte, o que somente poderia ser aferido mais adiante, numa eventual ação de execução fiscal; **(iv)** impossibilidade de exigência da multa do impugnante, por força do parágrafo único do artigo 134 do CTN, que exclui as penalidades de caráter moratório de sua abrangência; **(v)** inexistência da responsabilidade pessoal do sócio **WLADIMIR**, bem como reconhecimento da alteração dos fundamentos legais da autuação por parte da decisão recorrida, que afastou a aplicação do artigo 134 do CTN (responsabilidade do tipo subsidiária) e alterou a fundamentação do inciso I para o inciso III, do artigo 135 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

7. Os recursos de ofício e voluntários preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles tomo conhecimento.

8. Passa-se à análise do **recurso voluntário** interposto pela contribuinte **BEBIDAS CONFIANÇA**. Realiza-se a transcrição do trecho da decisão recorrida pertinente ao mérito em debate:

"O cerne da Impugnação apresentada pela Indústria e Comércio de Bebidas Confiança (fls. 1227 a 1238) diz respeito à constitucionalidade da forma de incidência do IPI sobre as denominadas "bebidas quentes" (classificadas nos códigos 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI) (...). Finalmente, alega em defesa de sua tese uma série de julgados e alguns entendimentos doutrinários acerca da matéria, além da existência de algumas distorções econômicas provocadas pela referida sistemática de tributação" - (seleção e grifos nossos).

9. De fato, a partir da leitura das razões do recurso voluntário, é possível se constatar que as alegações da contribuinte são de índole eminentemente constitucional, o que atrai a aplicação do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, em estreita consonância com a Súmula CARF nº 2, segundo a qual o Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

10. Assim, a decisão deve ser mantida por seus próprios fundamentos, aos quais acresço os acima relacionados.

11. Neste sentido, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte **BEBIDAS CONFIANÇA**.

12. Passa-se à análise do **recurso voluntário** interposto pelo responsável solidário **WLADIMIR** e, para tanto, realiza-se a transcrição do trecho da decisão recorrida pertinente ao mérito em debate:

"Segundo se constata nos autos, o Impugnante exerceu a administração da sociedade no período abrangido pela autuação, conforme se vê na consolidação do contrato social da pessoa jurídica (fls. 885 a 887).

Da impossibilidade legal de atribuição de responsabilização do sócio administrador e da natureza da responsabilidade.

O relato da Fiscalização demonstra as seguintes práticas (reconhecidas implicitamente pelo Impugnante ao atribuí-las a funcionário da pessoa jurídica): falta de informação quanto aos débitos de IPI em DCTF, apresentação de DIPJ “zeradas” e com a declaração de não existência de informações do imposto, falta de recolhimento, irregularidades na transmissão da Escrituração Fiscal Digital e destaque de valores inferiores ao devido.

Tal quadro não deixa dúvidas de que foram adotadas condutas irregulares que buscaram deliberadamente dificultar a atuação da Fiscalização, o que só pode configurar infração à lei para os efeitos do inciso III do art. 135 do CTN.

Neste momento, cabe um comentário acerca do fato de a Fiscalização ter citado, na fundamentação legal que embasa a responsabilização do sócio-administrador, o inciso I do art. 135 do CTN:

Impõe-se a atribuição da responsabilidade solidária para sócio WLADIMIR THOMAZ DE AQUINO, CPF 796.543.711-20, por força do disposto no artigo 135, inciso I, combinado com o 134, inciso VII, do CTN (Lei nº 5.172/1966), já que referido sócio administrador agiu com infração de lei quando, reiteradamente ao longo de 4 anos, fez assinalar nas DIPJs apresentadas que não possui informações relativas ao IPI, num setor de tributação considerável em função da essencialidade, como é o caso de bebida alcoólica, e fez omitir informação em DCTF deixando de declarar os débitos de IPI.

Os dispositivos legais citados acima se referem a infração à lei na extinção de sociedades de pessoas: (...). Mas não consta dos autos nada que indique a extinção da pessoa jurídica. Antes pelo contrário, há declarações entregues,

arquivos enviados pelo SPED, ADE's de enquadramento emitidos, além da situação ATIVA no sistema CNPJ.

Além disso, no campo "Tipo de Responsabilidade Tributária" do Auto de Infração se lê "Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto".

Ora, disso só pode resultar que houve, de fato, equívoco na capitulação legal dos fatos, sendo certo que a capitulação correta seria no inciso III do art. 135 do CTN.

Não se vê aí nenhum espaço para nulidade porque a Impugnação deve atacar os fatos descritos na autuação e não a sua capitulação legal. E os fatos estão perfeitamente descritos no Relatório Fiscal, o que permitiu ao Impugnante apresentar suas razões de defesa.

Fixada a premissa de que a responsabilidade pessoal do administrador foi estabelecida de conformidade com o disposto no inciso III do art. 135 do CTN, não merece prosperar o argumento, trazido na Impugnação do Sr. WLADIMIR THOMAZ DE AQUINO, de que não caberia a sua responsabilização porque as condutas não se refeririam ao fato gerador, já que as notas fiscais foram normalmente emitidas. Vale dizer, na tese defendida pelo Impugnante, não teria havido sonegação a ensejar a responsabilização pessoal do administrador da pessoa jurídica.

Entretanto, não é necessária a ocorrência de sonegação para fazer incidir responsabilidade pessoal do sócio administrador, porque a ilegalidade de que trata o inciso III do art. 135 do CTN não se refere apenas a aspectos do fato gerador, mas também às demais regras previstas na legislação tributária. E, como se viu, há várias condutas reprováveis que já seriam, cada uma por si, suficientes para a responsabilização do sócio-administrador. Nessa linha de raciocínio, e diferentemente do que afirma o Impugnante, a responsabilização do sócio administrador independe da existência de dolo da conduta praticada. Além disso, a responsabilidade do administrador seria, neste caso, solidária (e não subsidiária, como defende o Impugnante). O Impugnante traz, ainda, o argumento da impossibilidade de exigência da multa, por força do parágrafo único do artigo 134 do CTN

Como já ficou demonstrado, a responsabilidade do sócio-administrador de que se trata no presente processo é aquela do inciso III do art. 135 do CTN. Portanto, a responsabilidade solidária, no caso dos autos, deve abranger também as multas, não sendo aplicável o disposto no art. 134 do CTN.

Portanto, é de se manter a responsabilização pessoal do Sr. WLADIMIR THOMAZ DE AQUINO, CPF nº 796.543.711-20, tal como consta da autuação" - (seleção e grifos nossos).

13. Como preleciona Daniel Monteiro Peixoto em percuciente estudo sobre o tema, ao se analisar o Código Tributário Nacional, é possível se deslindarem normas

punitivas, que "(...) servem para explicar a chamada 'responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138)'"¹ de normas ressarcitórias, que "(...) ajudam a compreender a 'responsabilidade por sucessão' (arts. 129 a 133) e a 'responsabilidade de terceiros' (arts. 134-135)".² Observe-se que o art. 124 do diploma em apreço se refere, antes, à regra solidarística que determina comungarem da mesma obrigação ora aqueles que apresentem interesse comum, ora os por lei designados. O requisito para a sua aplicação é a perquirição das provas e fundamentos fáticos que comprovem o "interesse comum".

14. Ocorre que, conforme observou a decisão recorrida, a acusação fiscal foi realizada com base no inciso I do art. 135 do Código Tributário Nacional, enquanto que, em seu entendimento, os fatos configuram infração à lei para os efeitos do inciso III do art. 135 do CTN:

Código Tributário Nacional - 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: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.*

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;

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

15. Assim, aduz o julgador de primeiro piso que não haveria qualquer prejuízo para a defesa a alteração do critério jurídico do lançamento, promovendo-se correção da capitulação do auto de infração em fase recursal, uma vez que a impugnação deve atacar os fatos narrados pela autoridade fiscal, que permanecem hígidos, e não a sua capitulação legal.

16. Em outras palavras, a decisão *a quo* superou, portanto, aquilo que entendeu como uma falha da acusação fiscal com fundamento em um suposto efeito Lázaro da impugnação, que estaria investida do poder de conceder a graça da validade superveniente ao auto por ele considerado improcedente por bem compreendê-lo e por bem refutá-lo quanto aos

¹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 541.

² *Ibidem*.

fatos. Trata-se, claramente, de uma interpretação enviesada da máxima "*dabo mihi factum, dabo tibi ius*", pois cabe ao aplicador, a partir dos fatos, elucidar a norma, o que se sustenta pelo dever de conhecimento do direito a ser concretizado, independentemente de invocação prévia pelas partes ("*iura novit curia*"): como se sabe, mais que conhecer o direito (e aplicá-lo), deve-se sobretudo demonstrá-lo, sob pena de restar frustrado o direito de defesa, uma vez que os fundamentos são as verdadeiras condições de sobrevivência da decisão.

17. Registre-se, até mesmo com finalidades pedagógicas, que o aplicador, em sede de recurso administrativo, não pode, a partir dos fatos, renomear e reordenar os fundamentos do lançamento a seu talante, conforme preconizado pelo art. 146 do Código Tributário Nacional:

Lei nº 5.172/1966 - (Código Tributário Nacional) - "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

18. O art. 146 do Código Tributário Nacional não pode ser ignorado pelo aplicador ao tratar da revisão do lançamento, pois atua como norma reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e, neste sentido, resguarda o valor jurídico da segurança jurídica, de modo a deslindar previamente o conflito eventual entre legalidade e boa-fé do contribuinte: "(...) *essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé*".³ Assim, "(...) *não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito*"⁴ e, ressalvado o caso em que uma característica do bem avaliado estivesse **oculta** do conhecimento do aplicador, "(...) *a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem*",⁵ ou, em outras palavras, uma questão de direito: "(...) *na verdade, poucas são as questões que não constituem modificação de critério jurídico em matéria de lançamento*".

19. Entre os mais percucientes estudos sobre o tema da revisão tributária deve ser trazido, sem qualquer espaço para dúvidas, aquele realizado por Ruy Barbosa Nogueira na sua clássica tese de cátedra "*Teoria do lançamento tributário*". Na época em que a escreveu, o CTN ainda era um projeto, mas já então, confirmando o apontamento realizado por Rubens Gomes de Sousa, relatava que "(...) *a prática, a doutrina e a legislação, na proteção da certeza jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos*".⁶ Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "(...) *não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em erro de fato*".⁷

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.

⁴ Ibidem.

⁵ Ibidem.

⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1973, p. 133. O Capítulo VIII, "A revisão do lançamento", está compreendido entre as páginas 99-138.

⁷ Ibidem.

20. Já escrevemos a respeito do tema em artigo acadêmico⁸ que se voltou a analisar os limites da reconstrução do lançamento tributário, conforme trecho que abaixo se transcreve:

"Notícia Ruy Barbosa Nogueira que também no Código Tributário da Alemanha, de 1919, elaborado por Enno Becker, o lançamento retificativo ou a chamada *"verificação retificativa"* não pode ser pautada por uma alteração de critérios meramente jurídicos, o que impede que se aplique "(...) *retroativamente à realização do fato gerador um critério jurídico diferente do então adotado, e assim prevê para garantir a certeza do direito*".⁹ O preceito, em seu entendimento, teria "(...) *grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica*".¹⁰ Na esteira do ensinamento de Tullio Ascarelli, preleciona ser absolutamente inadmissível que o fisco possa *venire contra factum proprium* de maneira a anular *ex officio* um lançamento, substituindo-o por outro, "(...) *ou ainda proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento*".¹¹ Ainda sob a lição de Ascarelli, haveria "(...) *uma falta de certeza jurídica se o fisco pudesse (...) voltar a lançar (...) em virtude de uma mudança de critérios jurídicos, não obstante todos os prazos e toda a organização instituída para a revisão das declarações dos contribuintes*".¹² Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, enquanto o fisco é detentor da direção do procedimento do lançamento, caberia a ele a fixação final dos seus elementos. Apenas caberia uma revisão quanto aos erros de fato, pois se admite que "(...) *as relações fáticas da vida, das quais partem os fatos geradores tributários legais são (...) numerosas e multiformes*".¹³

A postura de fato é consentânea com a concepção materializada na expressão *nemo potest venire contra factum proprium*, ou *nulli conceditur venire contra factum proprium*, ora entendida como corolário da segurança jurídica, da proteção da confiança e da previsibilidade, entendido pelo Supremo Tribunal Federal como vera vedação a comportamentos contraditórios.¹⁴ Tal vetor proibitivo de comportamento dissonante opera naqueles casos em que a contribuinte "(...) *tem a sua confiança, gerada por um ato estatal anterior, frustrada por uma nova manifestação estatal posterior contraditória*",¹⁵ com algum parentesco com duas velhas conhecidas do direito privado, a *surrectio* e a *supressio*, que igualmente tutelam a confiança no decurso do tempo. As preocupações em torno da *bona fide* são frequentes no direito e na reflexão

⁸ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. "Construção e reconstrução do lançamento tributário: da tirania do texto à tirania do espírito". In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira (coord.) e BORGES, Letícia Menegassi (org.). Reflexões sobre temas tributários. São Paulo: Editora Intelecto, 2017, pp. 87-112. Artigo desenvolvido no contexto do Grupo de Pesquisa Direito Mackenzie, vinculado ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).

⁹ Idem, p. 134.

¹⁰ Idem, p. 135.

¹¹ Idem, p. 136.

¹² Ibidem.

¹³ Idem, p. 137.

¹⁴ Supremo Tribunal Federal - REsp 1143216/RS, 1ª Seção, relator Ministro Luiz Fux, acórdão publicado em 09/04/2010.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 401.

sobre o seu abuso, e se manifestam em expressões antigas como *tu quoque* ou *exceptio doli*, sobretudo nas relações entre os particulares, consistindo em vetores interpretativos importantes para iluminar as relações jurídicas pautadas antes pelo primado do direito do que por disposições de império.

Neste sentido, como preleciona Luís Flávio Neto, "(...) *quando o Fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas (...)*". Em situações como estas, que envolvem, por exemplo, decisões anteriores, "(...) *a boa-fé objetiva, a proteção da confiança e a segurança jurídica poderiam socorrer o contribuinte, com uma aplicação mais ampla da norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do Fisco*",¹⁶ fazendo eco ao posicionamento de outros autores que se debruçaram sobre a aplicabilidade da doutrina dos atos próprios¹⁷ - (seleção e grifos nossos).

21. Ademais, a alteração da fundamentação do auto de infração pela decisão de primeira instância administrativa já foi objeto de censura por este Conselho em outras oportunidades, como no **Acórdão CARF nº 3403002.519**, proferido em sessão de 22/10/2013, cujo trecho abaixo se transcreve:

[trecho do relatório]

"(...) *preliminarmente, a impossibilidade de o julgamento administrativo reconstruir o auto de infração, alterando a motivação e a fundamentação do lançamento. Explica que o auto de infração fundamentou-se em "(i) simulação absoluta e (ii) industrialização por encomenda. Já o julgador de primeira instância afirma que (a) não houve simulação absoluta (fls. 5029, item 59), mas houve elusão fiscal, ou seja, planejamento tributário com fraude à lei e abuso de direito, cujo contexto não foi evocado pelo Auditor Fiscal no auto de infração e cujos fundamentos legais lá não constam.*"

[trecho do voto]

"(...) *Entendo, enfim, que não se caracterizar a simulação absoluta alegada pela Fiscalização e que a fundamentação apresentada pela DRJ configura alteração não apenas a motivação como da própria fundamentação legal (...) razão pela qual voto pelo provimento do recurso para cancelar a exigência fiscal*" - (seleção e grifos nossos).

¹⁶ FLÁVIO NETO, Luís. "Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: 'nemo potest venire contra factum proprium'". São Paulo: IBDT/Edições Loyola, Revista de Direito Tributário Atual nº 36, 2º semestre de 2016, pp. 222-239.

¹⁷ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob orientação do Professor Titular Régis Fernandes de Oliveira, 2008, pp. 41-42.

22. Deflui do § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/1970 que, quando, a partir de eventual perícia ou diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões que resultem agravamento da exigência inicial, inovação, ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

23. Descabe, portanto, ao julgador, seja da Delegacia Regional de Julgamento ou deste Conselho, por ausência de competência ou mesmo de previsão legal, revisar a fundamentação e refazer o lançamento: a competência é decisória, e não criativa, o que esbarraria no teor por excelência do art. 146 do Código Tributário Nacional, sobre o qual já escrevemos em outras oportunidades.¹⁸ Desta forma, a falta cometida pelo auto de infração não é suprida por meio da decisão recorrida.

24. Descumprido, portanto, não apenas o dever de fundamentação, como também o desígnio dos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional no sentido de ser o lançamento atividade **vinculada** e orientada à obtenção da liquidez e **certeza** do crédito tributário correspondente, pois a imprecisão na fundamentação macula o lançamento de maneira insanável e torna nula a constituição:

Código Tributário Nacional - Art. 3º *Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**.*

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

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

25. O dever de fundamentar transparece no art. 10º do Decreto nº 70.235/1970 como elemento indissociável da decisão. Por sua vez, o art. 50 da Lei nº 9.784/1999, determina que os atos administrativos deverão ser motivados, com a indicação não apenas dos fatos, como também dos fundamentos jurídicos, devendo a motivação ser "*explícita, clara e congruente*". Em nenhum momento se encontra clareza ou congruência na argumentação em apreço, pois desconhecidos, em absoluto, os caminhos de direito trilhados pela autoridade fiscal para alcançar o trecho dispositivo. Neste sentido, deve ser aplicado o teor da Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, editada em 03/12/1969, com o seguinte teor:

¹⁸ Cf. Declaração de voto de nossa lavra no Acórdão CARF nº 3401003.431, proferido em sessão de 29/03/2017, de relatoria do Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, e o artigo [BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. "*Construção e reconstrução do lançamento tributário: da tirania do texto à tirania do espírito*". In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira (coord.) e BORGES, Leticia Menegassi (org.). Reflexões sobre temas tributários. São Paulo: Editora Intelecto, 2017, pp. 87-112].

"A Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos".

26. Neste sentido também a Lei nº 13.105/2015 que, no inciso II do art. 489, dispõe como elemento essencial da decisão não apenas as questões de fato, como também as de direito, pois duas faces da etapa de fundamentação. Acresce-se à preocupação do legislador com as razões do decidir o § 1º cujo preceptivo normativo considera **não fundamentada** a disposição que: (i) limitar-se à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; (ii) empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; e (iii) invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão.

27. Ainda que se defenda a existência da nulidade do auto lavrado, tampouco no mérito merece procedência a acusação fiscal, pois entendo carente de fundamentação a imputação de responsabilidade solidária atribuída a **WLADIMIR**, que deve ser excluído do pólo passivo, uma vez que as razões se resumem ao seguinte trecho, abaixo transcrito:

"9. Impõe-se a atribuição da responsabilidade solidária para sócio WLADIMIR THOMAZ DE AQUINO, CPF 796.543.711-20, por força do disposto no artigo 135, inciso I, combinado com o 134, inciso VII, do CTN-Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), já que referido sócio-administrador agiu com infração de lei quando, reiteradamente ao longo de 4 anos, fez assinalar nas DIPJs apresentadas que não possui informações relativas ao IPI, num setor de tributação considerável em função da essencialidade, como é o caso de bebida alcoólica, e fez omitir informação em DCTF deixando de declarar os débitos de IPI" - (seleção e grifos nossos).

28. As condutas atribuídas ao sócio-administrador não são suficientes para caracterizar a figura da "infração à lei", pois se coadunam com o entendimento da empresa na época dos fatos. Assim, a falta de comprovação de qualquer infração ou violação da lei ou do estatuto social, afasta a aplicação da sujeição passiva solidária da obrigação tributária. não sendo bastante a fundamentação acima para que se estabeleça a hipótese prevista pelo inciso I do art. 135 combinado com o inciso VII do art. 134, ambos do Código Tributário Nacional. Por outro lado, sendo possível se decidir do mérito em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, é possível não pronunciá-la, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, tendo a maioria do colegiado, por escorreita fidelidade aos fatos, formado-se em torno de sua aplicação para excluir **WLADIMIR** do pólo passivo.

29. Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular, no sentido de declarar a nulidade da decisão recorrida em virtude da preterição do direito de defesa e, vencido sob este fundamento, no sentido de entender pela improcedência do auto de infração em virtude de carência de fundamentação quanto à atribuição da responsabilidade.

30. Uma vez resumidas as principais questões em exame, passa-se a conhecer, por fim, o **recurso de ofício** contra o valor exonerado em referência, referente à

decisão favorável no sentido de reduzir a multa de ofício qualificada do percentual de 150% para a multa de 75%, ponto sobre o qual se transcreve o seguinte excerto, em conformidade com a Súmula CARF nº 14, segundo a qual "(...) 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":

"(...) No tocante à graduação da penalidade em 150%, afirmou a Fiscalização que "Tais fatos revelariam a inequívoca intenção de sonegar, impondo-se a aplicação da multa duplicada (de 75% para 150%), além da consequente formalização da Representação Fiscal Para Fins Penais".

A esse respeito, cabe ratificar integralmente o entendimento já adotado por esta 3ª Turma de Julgamento que está perfeitamente caracterizado no trecho a seguir, colhido do Voto do Relator do Acórdão 09-54.416, de 22/08/2014, quanto à impossibilidade de qualificação da multa nos caos em que houve a emissão regular das notas fiscais:

'(...) Qualificar por sonegação com base em condutas afastadas do núcleo documental do fato gerador me parece legalmente inadequado. Exemplo disso, como já se disse, é o caso presente. A DCTF não se insere no núcleo de busca de conduta inadequada visado pelo legislador tributário. Por outro lado, frise-se, por necessário, que declarar a menor em tal documento pode não qualificar a multa, mas constitui sim conduta reprovável punida pelo instituto do agravamento da penalidade, tão esquecido pelos autuantes. Uma análise detida do agravamento mostra ser tal instituto a forma eleita pelo legislador para reprimir condutas que, se não pertencem ao núcleo da obrigação – leia-se fato gerador – gravitam em torno deste como elementos intervenientes de comportamento doloso a ser rechaçado. Vejamos o art.68, §1º, da Lei 4502/66: (...). Note-se que o dispositivo pune fatores periféricos ao fato gerador, quais sejam a reincidência específica, o não cumprimento de solução de consulta, a inobservância de exigências feitas nos livros fiscais e, o que mais nos interessa, o artifício doloso na prática da infração ou ainda o retardamento do conhecimento da infração praticada (...). Note-se que o dispositivo pune fatores periféricos ao fato gerador, quais sejam a reincidência específica, o não cumprimento de solução de consulta, a inobservância de exigências feitas nos livros fiscais e, o que mais nos interessa, o artifício doloso na prática da infração ou ainda o retardamento do conhecimento da infração praticada (...). Este é o panorama jurídico sob o qual formo minha convicção para tomar por ilegítima a qualificação da multa de ofício aplicada pela insuficiência de recolhimento do IPI com reiterada declaração a menor do tributo devido na DCTF'.

Aplicando-se o raciocínio acima referido ao caso dos autos, deve a multa de ofício ser destituída do percentual de acréscimo, aplicando-se o percentual básico de 75%, ficando reduzida de R\$ 8.761.385,31 para R\$ 4.380.692,60" - (seleção e grifos nossos).

31. Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício, devendo a decisão ser mantida por seus próprios fundamentos, aos quais acresço os acima expostos.

Assim, voto por conhecer e dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo responsável solidário **WLADIMIR** para a finalidade de anular a decisão recorrida, em virtude da preterição do direito de defesa decorrente da alteração da fundamentação da acusação fiscal e, vencido neste fundamento, em análise de mérito, por excluir **WLADIMIR** do pólo passivo.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara De Araújo Branco - Relator