



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13855.723136/2017-39</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.870 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PARTHENON SHOES INDUSTRIA E COMERCIO DE CALCADOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2014, 2015

RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO FORA DO PRAZO LEGAL.  
INTEMPESTIVIDADE RECONHECIDA.

É de 30 (trinta) dias o prazo para interposição de Recurso Voluntário pelo contribuinte, conforme prevê o art. 33, caput, do Decreto-lei n. 70.235/72. O não cumprimento do aludido prazo impede o conhecimento do recuso interposto em razão da sua intempestividade.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS. APRECIAÇÃO.  
INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

Falece a este Colegiado se manifestar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, ex vi súmula nº 28.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR.  
INFRAÇÃO À LEI. EXCESSO DE PODERES. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não caracterizada a existência de interesse comum no fato gerador entre terceiras pessoas e a autuada, bem como não comprovado infringência a dispositivos de lei ou atos praticados com excesso de poderes, nos termos dos arts. 124 e 135 do CTN, é de se excluir a responsabilização tributária.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário da contribuinte por intempestividade; conhecer parcialmente do recurso dos responsáveis para: i) reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, por aplicação retroativa da Lei n. 14.689/2023, com fundamento no art. 106, II do CTN e ii) afastar as responsabilidades solidárias imputadas.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz** – Relator

Assinado Digitalmente

**Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interposto pelo contribuinte e responsáveis (efls. 1848/1890 e 1902/1947) contra acórdão da DRJ (efls. 1803/1823), que julgou **improcedente** as impugnações administrativas apresentadas pelo contribuinte e responsáveis (efls. 1600/1624 e 1764/1799), referente à autuação (efls.04-81), consubstanciada em **Relatório Fiscal** (efls. 94/106), que constituiu créditos tributários dos seguintes tributos e penalidades, referentes ao período de apuração de **abril/2014 a dezembro/2015**:

Trata-se de ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado que redundou na aplicação dos seguintes Autos-de-Infração, lavrados em seu desfavor em razão da ausência de confissão de tributos devidos em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), para valores consolidados em 02/10/2017:

IMPOSTO CONTRIBUIÇÕES	Processo	VR. DO IMPOSTO	VR. MULTA	VR. JUROS	TOTAL
IRPJ	13855.723136/2017-39	307.035,67	460553,50	94430,91	862.020,08
CSLL	13855.723136/2017-39	181.999,27	272.998,90	55.804,72	510.802,89
COFINS	13855.723137/2017-83	520.300,91	780.451,32	156.631,18	1.457.383,41
PIS	13855.723138/2017-28	112.731,87	169.097,77	33.936,68	315.766,32
CPP	13855.723139/2017-72	167.384,98	251.077,42	50.944,96	469.407,36
<b>TOTAL</b>		<b>1.289.452,70</b>	<b>1.934.178,91</b>	<b>391.748,45</b>	<b>3.615.380,06</b>

**Nos presentes autos trataremos de créditos tributários no importe de R\$ 1.372.822,97 constituídos pelos seguintes Autos-de-Infração:**

	Crédito em R\$	Folhas
<b>IRPJ</b>	<b>862.020,08</b>	<b>45-66</b>
<b>CSLL</b>	<b>510.802,89</b>	<b>27-43</b>

No montante de cada crédito tributário está incluído, além do respectivo imposto ou contribuição, a multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora calculado até sua constituição. Além da empresa acima identificada foram considerados pessoalmente responsáveis e solidários pela satisfação do crédito tributário os sócios sr. Antônio de Pádua de Oliveira, CPF nº 746.422.358-68 e Rafael Martins de Oliveira, CPF nº 082.311.698-06, nos termos dos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional.

#### **Da ação fiscal**

Consoante o Relatório da ação fiscal de fls 94/106, os créditos tributários são decorrentes de diferenças apuradas pelo Fisco entre os tributos efetivamente devidos, apurados na escrituração contábil e fiscal (ECF e EFD-Contribuições) do contribuinte auditado, e as informações por ele prestadas em DCTF na qual os valores devidos se encontram zerados e não são recolhidos, dando azo ao retardamento das providências de cobrança dos tributos.

Ainda conforme a Auditoria, o contribuinte procura justificar a não confissão sob a alegação de que teria firmado Instrumento Particular de Cessão Onerosa de Crédito Financeiro tendo por objeto a cessão de direitos sobre créditos que poderiam ser utilizados para pagamento dos tributos federais, no entanto tal hipótese não se configurou, no seu entender, pelas razões que, sinteticamente, reproduzimos abaixo:

A contribuinte procura justificar a não confissão dos débitos sob a alegação de que firmou Instrumento Particular de Cessão Onerosa de Crédito Financeiro, tendo por objeto a cessão de direitos sobre crédito que poderia ser utilizado para pagamento de tributos federais, conforme previsto na Portaria RFB 913/2002 e artigo 6º da Lei nº 10.179/2001.

Junta cópia de requerimentos endereçados à Secretaria do Tesouro Nacional.

Ocorre que esta lei preconiza, em seu artigo 2º, os seguintes títulos da dívida pública: Letras do Tesouro Nacional (LTN), Letras Financeiras do Tesouro (LFT) e Notas do Tesouro Nacional (NTN). O artigo 5º deste mesmo diploma legal

estabelece que tais títulos serão emitidos exclusivamente de forma escritural, isto é, mediante registro (eletrônico) em sistema centralizado de liquidação e custódia, não se cogitando, portanto, da possibilidade de emissão de títulos cartulares (em papel).

E somente os títulos emitidos na forma do referido artigo 2º têm aptidão para ensejar a compensação tributária, nos termos do artigo 6º da mesma Lei, que estabelece: "A partir da data de seu vencimento, os títulos da dívida pública referidos no art. 2º terão poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal, de responsabilidade de seus titulares ou de terceiros, pelo seu valor de resgate."

No entanto a Secretaria do Tesouro Nacional alerta que todos os títulos emitidos na forma da Lei nº 10.179/2001 foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo nenhum na condição de vencido. Aliás, essa situação é didaticamente evidenciada pela Cartilha editada em junho/2012, pela Secretaria da Receita Federal em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Ministério Público da União.

Informa, ainda, que qualificou a multa de ofício em razão de o contribuinte ter procurado dar aparência de licitude na utilização de produto de comprovada ilegalidade, na medida em que: - protocolou requerimento de compensação de tributos federais com títulos públicos ao arrepio da Lei nº 9.430/96, que não reconhece tal procedimento;

- protocolou requerimentos junto à Secretaria do Tesouro Nacional e à Receita Federal do Brasil que não podem ser tidos como documentos constitutivos de confissão de dívida ou como instrumentos hábeis e suficientes para a exigência do crédito tributário, em detrimento da declaração em DCTF, mesmo tendo sido esclarecido e orientado no sentido de que o procedimento estaria inadequado e sua não correção implicaria em multa de até 225%, além de representação para fins penais, uma vez que em 23/05/2015 foi encaminhada mensagem para sua caixa postal alertando para a ilegalidade do procedimento, da qual tomou ciência;

- a contribuinte já havia sido autuada por esta mesma prática conforme processos administrativos nº 13855.721479/2015-05 e 13855.721039-2015-40.

Nesse compasso, qualifica de fraudulenta a conduta adotada, reputa declaração apresentada com falsidade as DCTFs transmitidas com valores devidos zerados e evidenciada a vontade de alcançar resultado ilícito mediante fraude e sonegação, com supedâneo nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, por remissão expressa da Lei nº 9.430/96, art. 44, I e § 1º.

Tece mais considerações acerca da ampla divulgação de alertas aos contribuintes promovidas pelo Tesouro Nacional, pela Secretaria da Receita Federal e pela Procuradoria Geral e Ministério Público da União frente as fraudes tributárias com títulos públicos antigos.

No tocante à responsabilidade dos sócios e administradores, deduz serem eles os responsáveis pela condução dos negócios da Pessoa Jurídica e que atuaram com excesso de poder ou infração à lei cuja observância deveriam zelar, alcançando-se à condição de responsáveis solidários com o sujeito passivo pelos créditos correspondentes, nos termos dos artigos 124 e 135, III do CTN.

Afirma caracterizada a infração à lei na medida em que a Contribuinte foi informada de que a contratação dos créditos junto à APPEX e a alegada "compensação" de débitos tributários era irregular, bem como foi intimada para a correção de suas declarações, e nada fez. Tece mais considerações típicas do feito.

### **Das impugnações**

Os Interessados apresentaram Impugnação protocoladas em 16/11/2017 em peça individualizada para a empresa e conjunta para os sócios solidários deduzindo, em síntese, o quanto segue:

#### **Impugnação da Parthenon Shoes**

1 - Efeito suspensivo: Requer, em preliminares, a produção do efeito suspensivo ao crédito tributário em vista da produção do recurso, nos moldes do artigo 151, III do CTN.

2 - Dos fatos: Afirma que "os valores devidos que deveriam ter sido declarados através de IRPJ e CSLL, objeto do presente lançamento de ofício foram pagos/quitados através de processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional, através de processos administrativos identificados pelo COMPROT nº 011.79446.000498.2013.000.000 no qual é requerido o resgate dos créditos alocados na conta denominada Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigaçāo SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária 2012, com quitação conforme tabela mencionada nos COMPROT anexados aos autos."

Todo o procedimento, segundo diz, encontra amparo no artigo 1º e parágrafo único da Portaria SRFB nº 913/2002 (SIAFI), que por sua vez é regulado à luz dos dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 181/2002.

Nessa esteira postula pela extinção do crédito tributário mediante pagamento ou compensação, uma vez que, afirma:

os débitos objeto do lançamento de ofício, conforme mencionados acima, foram quitados//pagos com os créditos gerados no COMPROT pelo resgate dos Títulos da Dívida Pública Externa, conforme preceitua a Lei nº 12.595/2012, ação 0367 e 0409, com seus efeitos liberatórios de quitação de tributos federais, próprios ou de terceiros, previstos e amparados pela Lei nº 10.179/2001, cuja extinção da obrigação tributária se dará através do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), após legal e obrigatória conferência a ser realizada pelo subsistema gerido pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, previsto pela Portaria SRF nº 913, de 25 de junho de 2002.

Deduz que caso a RFB e a PGFN discordassem da modalidade de lançamento e pagamento utilizada pela Contribuinte deveriam ter iniciado um processo administrativo para averiguação das informações, de maneira que estaria amparado pelos direitos constitucionais da ampla defesa e contraditório.

3 - Lançamento por homologação: Afirma que o contribuinte escriturou seus lançamentos contábeis, gerando os valores a recolher, os quais teriam sido pagos através do processo de resgate dos Títulos mencionados que foi, concomitantemente, informado à Receita Federal do Brasil no Processo Administrativo nº 13811.726.457/2012-97, confessando seus débitos e informando o pagamento de maneira que, ainda que através de veículo diverso

do oferecido pela RFB, que não possibilitava a inserção das informações pertinentes ao procedimento adotado, os débitos foram confessados, fato que torna inócuo, arbitrário e abusivo a lavratura dos Autos de Infração.

Demais disso, todos os débitos foram declarados em sua integralidade na SPED CONTÁBIL ECD E ECF IRPJ e CSLL que comprovariam a desnecessidade de fiscalização da Empresa, apenas a verificação das divergências pelo encontro de declarações.

Deduz que todo o procedimento por ele adotado enquadra-se na modalidade de lançamento por homologação, na qual o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, calcula e apura o montante devido e realiza o pagamento sem a interveniência prévia da administração pública, cujos trâmites foram realizados pela empresa, inclusive o pagamento pela modalidade descrita acima.

Conclui que os débitos foram confessados conforme o procedimento mencionado e registrados na contabilidade, "apenas não foi transmitida algumas informações nas DCTFs" o que não enseja o lançamento de ofício, visto que esta refere-se a obrigação acessória.

Nessa linha, deduz que a simples apresentação de DCTF não autoriza a imediata constituição do crédito tributário e sua inscrição em dívida ativa, por se tratar de mero cumprimento de obrigação acessória, de maneira que também a divergência encontrada não autoriza a formalização do presente Auto de Infração, visto que a constituição do crédito tributário é ato privativo da autoridade administrativa, sendo imprescindível a instauração do correspondente procedimento administrativo fiscal para possibilitar a defesa do contribuinte para, somente após, dar início a efetiva cobrança dos valores em discussão.

Afirma não haver amparo na legislação para aplicação de multa com valores que fogem dos parâmetros estabelecidos pelo art. 7º da Lei nº 10.426/02 e acresce que o contribuinte não foi intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar declaração original, no caso de não apresentação ou apresentação da DCTF com incorreções ou omissões.

4 - Da alegação de utilização de créditos provenientes de títulos da dívida externa brasileira:

No tópico, tendo em vista que os tributos foram declarados integralmente de acordo com a SPED CONTÁBIL ECD e ECF, defende que não ocorreu sonegação nem se trata de tipo penal, conduta criminosa ou prática com intuito fraudulento, na medida em que apenas houve a compensação do pagamento com conversão em renda dos débitos apurados a qual, não sendo aceita, apenas pode ensejar a sua cobrança, já que o débito foi integralmente declarado, não se configurando a aplicação da multa isolada de 150%, uma vez inócorrente a fraude.

Nessa esteira discute o conceito de fraude fiscal tipificado pelo art. 72 da Lei nº 4.502/64, trazendo doutrinas, para concluir que o ato doloso necessário a subsunção à regra matriz de incidência não ocorreu, na medida em que os débitos lançados estavam contabilizados, circunstância na qual não é admissível presumir o dolo e atribuir caráter de fraude.

Conclui afirmando que, ainda que o crédito informado pelo contribuinte seja dolosamente indevido, não houve fraude fiscal na medida em que o fato gerador

da obrigação tributária principal não foi maculado no curso do seu processo formativo, estando todo ele contabilizado (cita acórdão administrativo em apoio).

#### 5 - Ilegalidade da multa arbitrada:

Reprisa os argumentos acima esposados para concluir que, pela mesma razão de que não houve qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que caracterizasse o intuito fraudulento, a multa aplicada no patamar de 150% revela-se abusiva. Noutra linha entende que, ainda que passível a aplicação da multa, esta não poderia ser outra que não a da falta de entregada da DCTF, prevista no art. 7º da Lei nº 10.426/2002, nos moldes da Lei nº 11.051/2004 (traz julgados administrativos e judiciais de apoio).

Acrescenta que o simples fato de haver uma cartilha elaborada pela RFB em parceira com outros órgãos não significa que sirva de base legal para a imposição de multa nesse patamar, haja vista tratar-se de documento interno.

Refuta, também, a alegação do agente fiscalizador de que a Impugnante tinha conhecimento da impossibilidade jurídica do pedido tendo em vista o pleito feito em processo judicial específico, posto que aquele não guarda relação com os títulos ora utilizados para quitação dos tributos.

#### 6 - Abertura de processo administrativo

Reafirma a necessidade de abertura de processo administrativo específico, caso a RFB não concorde com a modalidade da confissão e do pagamento da dívida, amparado na Lei nº 9.784/99 e no Decreto nº 70.235/72 de modo que os direitos constitucionais da ampla defesa e do contraditório sejam respeitados. Posto nesses argumentos requer a atribuição do efeito suspensivo à presente impugnação bem como seja determinado o imediato cancelamento do Auto de Infração.

#### **Das impugnações dos sócios solidários**

1 - Efeito suspensivo: Em preliminar, requerem a produção do efeito suspensivo ao crédito tributário em vista da produção do recurso, nos moldes do artigo 151, III do CTN.

#### 2 - Dos fatos:

Reprisam os argumentos trazidos pela empresa para afirmar que os valores dos tributos que deveriam ter sido declarados através de IRPJ e CSLL, objeto do presente lançamento de ofício, foram pagos/quitados através de processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa e que tais pagamentos foram informados à SRF mediante o processo administrativo nº 13811.726457/2012-97. Deduz que caso a RFB e a PGFN discordassem da modalidade de lançamento e pagamento utilizada pela Contribuinte deveria ter iniciado um processo administrativo para averiguação das informações, amparados pelos direitos constitucionais da ampla defesa e contraditório.

3 - Do lançamento por homologação e do mecanismo de informação em DCTF - confissão do débito sem caracterização de fraude e dolo: Afirmam que os débitos da empresa encontram-se declarados em sua integridade no SPED CONTÁBIL ECD E EFD, nos livros contábeis e fiscais, de maneira que não se sustenta o lançamento de ofício e defende o procedimento adotado uma vez que a DCTF não contempla que a informação seja prestada de forma correta.

4 - Ilegalidade da multa arbitrada - não caracterização de dolo e fraude: Reputam ilegal o arbitramento da multa de 150% visto que não houve qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao fisco que concretizasse o intuito fraudulento nem a responsabilização solidária dos sócios. Defende que a multa cabível seria a da infração por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 7º da Lei nº 10.426/2002 e que inexiste configuração de fraude quando houver a apresentação de SPED contábil em que os valores devidos se encontram escriturados.

5 - Redução da multa isolada: Clamam pela redução da multa aplicada com base no princípio constitucional da proporcionalidade, uma vez que nos casos como o presente, não tendo o contribuinte agido de má-fé, constata-se que a penalidade imposta contraria os ditames constitucionais e tendem a inibir a iniciativa dos contribuintes de buscar a cobrança de valores indevidamente recolhidos e limitação do seu direito de petição, no tocante à compensação. Nessa linha, entende que o mero pedido de ressarcimento ou compensação passa a ser tratado como potencial infração, na medida em que sua rejeição é suficiente para a incidência da multa de 50% sobre o valor do crédito indeferido ou indevido objeto de declaração não homologada, restringindo seu direito de petição.

6 - Da limitação de multa pelo STF Informam que em decisão recente o STF fixou o teto máximo de multa no limite de 100% e mesmo uma multa de 25% pode ser confiscatória, caso ultrapasse o valor da própria obrigação.

7 - Da obrigação solidária dos sócios: Propugna pela individualização da pessoa jurídica como sujeito de direitos e obrigações com existência distinta de seus membros e que a desconsideração da personalidade jurídica está prevista nos arts. 134, III e 135, III do CTN, consubstanciando uma exceção à regra geral.

Nos termos do art. 135, a transferência da responsabilização da pessoa jurídica somente é possível quando geradas a partir de atos praticados pelo administrador com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, o que não ocorreu no presente caso, visto que a modalidade de tipificação descrita pelo Auditor não é válida, nem existe a comprovação da atuação dos sócios elencados com excesso de poderes ou infração de lei, pois todos os atos praticados o foram por quem detinha poderes para tanto e estão amparados pela legislação aplicável à espécie.

Nessa linha afirma que não há suporte fático que comprove a atuação do gestor com dolo, fraude ou simulação em afronta à lei e que a responsabilidade por conduta somente poderia ser imposta à pessoa que efetivamente praticou o ato considerado como infracional, pois o dolo pessoal é requisito primário para a sua responsabilização. Logo, conclui, ou foi um sócio ou outro que cometeu o ato passível de responsabilização.

8 - Documentos comprobatórios: Relaciona os documentos que anexa em busca de comprovar as alegações e informações trazidas pela empresa contribuinte. Posto nesses argumentos requerem a atribuição de efeito suspensivo à presente impugnação bem como seja determinado o imediato cancelamento do Auto de Infração, seja porque o débito não precisaria ser lançado novamente, seja porque já se encontravam pagos.

Caso assim não se extinga, requerem a redução da multa para o percentual previsto no artigo 7º da Lei nº 10.426/2002 ou ainda que seja respeitado o limite

imposto pelo STF na aplicação de multa de 100%, visto a não configuração do intuito fraudulento, o que leva à nulidade da responsabilização dos sócios como sujeitos passivos, tendo em vista a ausência de prova do intuito de dolo e fraude cometido por eles.

É a síntese do necessário para o julgamento.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2014, 2015**

**SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

No âmbito da sistemática administrativa tributária federal inexiste o preceito da instância julgadora receber, ou não, a impugnação com efeito suspensivo, sendo esta matéria atinente às unidades administrativas não julgadoras.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2014, 2015**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI NO EXERCÍCIO DA GERÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO.**

O sócio administrador é responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário quando se comprova que praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, no exercício da gerência da sociedade.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA FÍSICA. INTERESSE JURÍDICO COMUM. CARACTERIZAÇÃO.**

Configura hipótese de responsabilização solidária, na forma do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, a existência de interesse comum de natureza jurídica relacionada ao sujeito passivo, consistente na intenção de favorecimento em relação à situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**  
**Ano-calendário: 2014, 2015**

**INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.**

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

**MULTA TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA. UTILIZAÇÃO PARA QUITAÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS.**

**IMPOSSIBILIDADE.**

Supostos créditos provenientes de títulos da dívida pública externa não se prestam à quitação de tributos federais. **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

POSSIBILIDADE. A multa de ofício deve ser qualificada, no percentual de 150%, quando comprovado nos autos que o sujeito passivo praticou conduta tipificada em lei como sonegação ou fraude.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção. Impugnação improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Após, devidamente cientificados em 07/05/2019 (efl.1840, PARTHENON SHOES IND. E COM. DE CALÇADOS LTDA) (efl.1841, por AR - ANTÔNIO DE PÁDUA DE OLIVEIRA) e em 09/05/2019 (efl.1843, RAFAEL MARTINS DE OLIVEIRA), e protocolando petição recursal em 05/06/2019 (efls.1845), o contribuinte e os responsáveis solidários (PARTHENON SHOES IND. E COM. DE CALÇADOS LTDA, ANTÔNIO DE PÁDUA DE OLIVEIRA e RAFAEL MARTINS DE OLIVEIRA), em petição conjunta, interpuseram seu recurso voluntário (efl.1848/1890), e, em 06/06/2019, ANTÔNIO DE PÁDUA DE OLIVEIRA e RAFAEL MARTINS DE OLIVEIRA, também apresentaram petição conjunta (efls. 1902/1947) ambas basicamente repisando os argumentos já apresentados nas petições impugnatórias, e, reforçando: que a liquidação dos débitos foi realizada mediante **instrumentos jurídicos válidos**, supostamente equivalentes a **títulos da dívida pública**; que agiu de **boa-fé**, confiando na validade jurídica dos títulos apresentados por consultoria contratada; que não houve intenção de sonegar, ocultar ou fraudar tributos, mas sim de **compensar tributos federais com base em títulos adquiridos regularmente**; que não há legitimidade para imputação de responsabilidade solidária, já que deveria ser trazida também a responsabilidade da empresa que supostamente a prejudicou; que a penalidade de 150% aplicada seria **excessiva e desproporcional**, sugerindo eventual **redução com base na retroatividade benigna**; que deve ser afastada também a aplicação de multa isolada.

E, no final, requereu:

- a) Em sede de urgência, seja suspensa a aplicabilidade da multa no percentual de 150% sobre o crédito tributário, ou caso não seja este o entendimento, que seja declarada sua redução a patamar mínimo.
- b) seja acolhida o presente Recurso, e, realizado seus devidos procedimentos necessários para o cumprimento deste;
- c) Seja aceita a documentação anexada como conjunto probatório e exclusão de qualquer ato ilícito face à empresa e seus sócios;
- d) Seja ACOLHIDA a PRELIMINAR de ILEGITIMIDADE PASSIVA dos sócios administrativos como responsáveis solidários, por não haver comprovação material da participação deles no erro cometido, e inexistir caracterização de dolo.
- e) Seja ACOLHIDA a PRELIMINAR de falta de amparo legal para apresentação de representação fiscal para fins penais, antes da conclusão da presente impugnação e manifestação de inconformidade.

f) Seja INCLUIDA no polo passivo da Infração Fiscal a Empresa de Consultoria APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA e seus sócios proprietários do auto de infração para responder solidariamente pela satisfação do crédito tributário.

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

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

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

Os recursos voluntários interpostos por Antonio de Pádua e Rafael Martins de Oliveira são tempestivos e interpostos por parte legítima.

Quanto ao Recurso apresentado pela contribuinte, entretanto, verifica-se sua intempestividade como se revela no termo de perempção de fls. 1828:

Processo: 13855-723.136/2017-39  
Interessado: PARTHENON SHOES INDUSTRIA E COMERCIO DE CALCADOS LTDA  
CNPJ: 04.265.788/0001-19

### Ref.: Termo de Perempção

Transcorrido o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias (Decreto nº 70.235/1972, art. 33) e não tendo o interessado apresentado recurso à instância superior da decisão da autoridade de primeira instância, lavra-se este termo de perempção na forma da legislação vigente.

Esgotado o prazo da cobrança amigável, sem que tenha sido cumprida a exigência fiscal, o processo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para cobrança executiva (art. 21, § 3º do Decreto 70.235/1972).

Ademais, os recorrentes veiculam matéria que foge ao escopo de competência do CARF. Neste aspecto, alega-se preliminarmente a ausência de amparo legal para apresentação

fiscal para fins penais, bem como o caráter intimidatório da medida, que não estão no âmbito de competência deste órgão, conforme indica a Súmula CARF n. 28:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 303-33810, de 05/12/2006 Acórdão nº 296-00105, de 10/02/2009

Acórdão nº 201-81384, de 03/09/2008 Acórdão nº 106-16727, de 23/01/2008

Acórdão nº 201-78848, de 09/11/2005 Acórdão nº 106-13820, de 18/02/2004

Os recorrentes questionam ainda a aplicação de multa isolada aplicada nos termos do §17 do art. 74 da Lei n. 9.430/96.

Contudo, trata-se de matéria estranha aos autos e, portanto, não cognoscível.

Assim, conheço parcialmente o Recurso Voluntário.

No mérito, os Recorrentes defendem que inexiste na prática adotada pelo contribuinte o DOLO em mentir nos dados apresentados ao Fisco. Acrescem que a alegada prática fraudulenta e sonegatória consistente em utilizar créditos de terceiros inexistentes ou inoponíveis ao Fisco para liquidação de tributos federais devidos, mediante procedimento visto como atípico, jamais foi intencional, inclusive, de conhecimento notório sua atipicidade.

Alega que foram ludibriados pela empresa **APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA**, integrante de uma organização criminosa na qual locupletava-se, aplicando fraudes e semeando prejuízo aos seus clientes, por meio de um lastro de fidedignidade e credibilidade, conferiu ao contribuinte a certeza e segurança ao negócio proposto sob fortes argumentos de que havia respaldo normativo.

Defende que é cristalina a evidência de que a recorrente fora vítima de um golpe fiscal, eis que é de conhecimento notório que a referida empresa, recentemente, responde criminalmente por fraudes fiscais.

Pois bem, extraí-se do TVF que a multa foi qualificada pelos seguintes fundamentos:

A PHARTHENON SHOES IND. E COM. DE CALÇADOS LTDA adquiriu da APPEX um produto de comprovada ilegalidade, mas que para o qual procurou-se dar aparência de licitude, quando da protocolização de pedidos de utilização de créditos decorrentes de títulos da dívida pública na Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

Junto à RFB, foram protocolizados requerimentos de compensação de tributos federais com os títulos públicos, ao arrepio da Lei nº 9.430/96, que textualmente não reconhece tal procedimento.

Além disso, por falta de previsão legal os citados requerimentos à Secretaria do Tesouro Nacional e à Receita Federal do Brasil também não podem ser tidos como documentos que constituem confissão de dívida ou como instrumentos hábeis e suficientes para a exigência do crédito tributário. Para tal fim a Receita Federal do Brasil instituiu a DCTF, na qual a empresa deliberadamente optou por não

informar os débitos tributários, mesmo tendo sido esclarecida e orientada nesse sentido, uma vez que no dia 23/05/2015 foi encaminhada para sua caixa postal mensagem alertando a ilegalidade do procedimento. O contribuinte tomou ciencia desta comunicação no dia 24/04/2015, às 12:04:48, sendo que excluiu esta mensagem de sua caixa nesta mesma data, às 12:04:56. Ou seja, oito segundo após a ciência. Além disso o contribuinte já havia sido autuado por esta mesma prática, conforme processos: 13855.721479/2015-05, 13855.721038/2015-03 e 13855.721039/2015-40.

A PHARTHENON SHOES IND. E COM. DE CALÇADOS LTDA, portanto, deu seguimento e procurou beneficiar-se com a fraude na atribuição da citada operação (indeferida pela Secretaria do Tesouro Nacional- STN) de ter poder de "compensar" tributos de sua responsabilidade junto à RFB. No mesmo sentido, ao não declarar seus débitos em DCTF, descumpriu obrigação tributária acessória, evitando com isso a cobrança dos tributos.

Com efeito, ao apresentar DCTF com ausência de tributos devidos, não há confissão de débitos, e nesta situação o contribuinte toma-se indevidamente apto a obter a Certidão Negativa de Débito, por não haver valores declarados em aberto. Não obstante esta não é a realidade fiscal do contribuinte, pois a sua ECF está a demonstrar e que os valores declarados em DCTF não refletem o quantum de tributos efetivamente devidos.

Esta situação somente é revertida quando a Administração Tributária em procedimento de auditoria fiscal, identifica a infração e efetua de ofício o lançamento do crédito tributário. É o que está sendo feito no presente ato.

O procedimento adotado pelo contribuinte, transmissão de DCTF com valores zerados, quer diretamente ou por meio de procurador, quando há tributos devidos a serem declarados e recolhidos, constitui DECLARAÇÃO APRESENTADA COM FALSIDADE, o que por si só ensejaria a aplicação da multa qualificada.

Esta conduta possibilitou ao fiscalizado a fruição indevida dos benefícios assegurados àqueles que adimplem tempestivamente os seus débitos fiscais, por meio da obtenção da Certidão Negativa de Débito - CND. A obtenção de CND mediante apresentação de declaração com falsidade torna evidente o crime de estelionato contra a União (art. 171, § 3º, do Código Penal).

Releva anotar que, além de ampla divulgação no site e imprensa, a Receita Federal encaminhou mensagem de alerta ao contribuinte, informando que o não adequação do procedimento implicaria lançamento de ofício com multa de até 225%, além de representação para fins penais.

Como já anotado é sobejamente sabido que o alegado títulos da dívida pública, caso eventualmente exista (não foi apresentado nenhum documento que comprove sua existência física) não constituem meios hábeis para solver débitos de natureza tributária. Inobstante isso a Contribuinte optou por aderir a esta prática fraudulenta, deixando de recolher ao erário o tributo devido.

Assim, considerando os termos já alinhavados, resta evidenciada a vontade da Contribuinte, por meio de seu representante legal, de alcançar o resultado (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo. O procedimento adotado pelo contribuinte pode ser graficamente representado no quadro abaixo:

Tenho defendido que, para duplicação do percentual da multa, o dispositivo de lei faz remissão às hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais se referem à fraude, sonegação e conluio, cuja prova da sua ocorrência não se baseia em mera presunção, devendo ser efetivamente comprovada.

Conforme artigo escrito em coautoria com Michell Przepiorka (Da Omissão de Receitas no âmbito do IRPJ e da CSLL: Requisitos para qualificação da multa de ofício. In DE ALBUQUERQUER, Fredy José Gomes. Tributação Sobre a Renda: IRPJ/CSLL. Barueri: Editora Foco, 2022, p. 245/261):

Nessa linha, a simples omissão de receitas não tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, conforme se pode observar em sucessivos entendimentos sumulados do CARF:

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.

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Assim, não basta a simples omissão de receitas para gerar a incidência da qualificadora, deve-se demonstrar cabalmente que o contribuinte realmente fez esforço adicional para a ocultação da omissão de receitas, para que se verifique a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei 9430/96, devendo haver condutas adicionais aos elementos do núcleo base da conduta típica de omissão de receitas, tais como declarações fiscais zeradas, declarações de inatividade, documentos falsos em geral, etc., pois demonstram um dolo específico do contribuinte em evadir ilicitamente suas receitas apuradas da tributação.

Nesse sentido bem ilustra a Súmula CARF n. 34, que dispõe sobre a interposição de pessoas para fins de mascarar a omissão:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Neste sentido ainda a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no processo administrativo n. 9101-005.413, julgado em 06/04/2021, de relatoria do conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

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

Ano-calendário: 2006

**MULTA DE OFÍCIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUALQUER ATO DOLOSO A JUSTIFICAR A QUALIFICAÇÃO.**

Sendo o fato gerador da obrigação presumido, como na omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, não se pode, simplesmente, vincular a ele uma multa qualificada, pois se estaria também indo além da presunção legal de omissão de receitas, com uma outra no sentido de que a de que presunção dos depósitos bancários justifica, por si mesma, a qualificação da multa de ofício, quando não há nos autos qualquer conduta adicional a qualificar a conduta, além da existência dos depósitos de origem não comprovada. Não que seja impossível aplicar uma multa qualificada na hipótese de tributação por presunção legal, mas se exige prova de que o praticou uma conduta dolosa, em especial, no caso de fundamentar-se essa qualificação devido à omissão de receita ser significativa em relação às receitas declaradas, a comprovação de que os créditos em conta bancária se referiam a receitas advindas das atividades operacionais do contribuinte.

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 n° 4.502/64 (Súmula CARF nº 25) (grifos nossos).

No mesmo sentido, a 1ª Turma da 2ª Câmara Ordinária da Primeira Seção do CARF já se manifestou em semelhante caminho (conforme se observa no Acórdão n. 1201-003.559, Processo Administrativo n 10469.720886/2010-48):

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme o entendimento desta e. Turma, consignado no acórdão nº 1201-003.018: A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

Nesta toada, a não apresentação da DIPJ e a escrituração indevida da DCTF, a meu ver, são os elementos que estão caracterizando a omissão de receitas, mas não se mostram o suficiente para a qualificação da multa.

Contudo, tem sido bastante recorrente a qualificação da multa de ofício nos casos de omissão de receitas, quando o contribuinte apresenta percentuais (proporcionais em relação à receita real) expressivos, a reiteração da conduta em determinado lapso de tempo e a existência de operações realizadas à margem da contabilidade. Assim, não é raro que a autoridade autuante, verificando tais circunstâncias, entenda aplicável a qualificação da multa de ofício, quando identifique as seguintes circunstâncias (cumulativas ou não): a) omissão de receitas em percentuais expressivos (proporcionalmente falando); b) conduta reiterada; c) operações realizadas à margem da contabilidade.

Entende-se, porém, que nem o percentual de receita omitida e nem a sua “reiteração” sejam elementos suficientes para a qualificação da penalidade, pois, como já visto acima essas não indicam dolo específico. Ao contrário, tais elementos rodeiam o núcleo material da conduta típica denominada “omissão de receitas”.

Não bastasse a ausência de conduta dolosa específica, não há na lei, tampouco na legislação, definição do que seja percentual expressivo ou conduta reiterada aptos a ensejar a qualificação da multa, em evidente afronta ao princípio da legalidade, prescrito no art. 5, II da Constituição Federal<sup>1</sup>.

(...)

Logo, para que se autorize legalmente a aplicação da qualificadora da multa de ofício, exige-se a demonstração cabal, por parte da autoridade autuante, da existência de dolo por parte do contribuinte na prática de tais condutas, que devem ser adicionais ao núcleo material de condutas que compõem a simples omissão de receitas.

Analisando o caso concreto, verifica-se que além da omissão, os recorrentes buscam motivar a conduta com base em compensação dos tributos supostamente devidos com créditos financeiros, conforme previsto na Portaria RFB 913/2002 e artigo 6º da Lei nº 10.179/2001.

Ademais, como bem apontado no TVF, os sócios foram cientificados de que os procedimentos adotados não tinham amparo legal e que, por isso mesmo, estavam sujeitos a multas. Porém, não adotaram nenhum procedimento com vistas a corrigir a falta e recolher ao erário os tributos devidos. Desta forma, tendo consciência de que os alegados Títulos da Dívida Pública Externa não se prestavam à “quitação” de crédito tributário junto à Receita Federal do Brasil.

Resta consignar ainda que já havia sido autuado por esta mesma prática, conforme processos: 13855.721479/2015-05, 13855.721038/2015-03 e 13855.721039/2015-40.

<sup>1</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A meu ver, portanto, **resta configurada a conduta dolosa apta a atrair a incidência da multa qualificada.**

Defendem ainda a inconstitucionalidade da multa de 150%, caracterizando-se confisco, bem como violaria o princípio da proporcionalidade.

Como se sabe, a instância administrativa não é competente para analisar argumentos dessa natureza, já que, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, “no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Da mesma forma, prevê a Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Portanto, falece a este tribunal administrativo competência para apreciar questões relativas à constitucionalidade ou à violação a princípios constitucionais.

Nada obstante, o percentual da multa deve ser reduzido ao percentual de 100% por aplicação retroativa da Lei n. 14.689/2023, com fundamento no art. 106, II do CTN.

Por fim, quanto à ilegitimidade do polo passivo, o Código Tributário Nacional, em atendimento ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ou o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição expressa em lei.

Assim, “*o responsável recolhe o tributo porque a lei assim determina, não porque realizou a materialidade descrita na norma de incidência tributária, apesar de o responsável possuir vínculo indireto com o fato que se subsume ao fato tributado*”<sup>2</sup>.

Essa é a lição de Misabel Derzi:

É que o sujeito passivo natural, que tirou proveito econômico do fato jurídico, como ensinou Rubens Gomes de Sousa, é o contribuinte, a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica em que se constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme o art. 121 do CTN. Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado *responsável*. Por isso mesmo, o art. 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma *básica*. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma *secundária* tem, ou deve ter *conexão ou relação de dependência*, com o fato gerador hipotético da norma *principal, básica ou matriz*<sup>3</sup>.

Assim, a atribuição de responsabilidade deve respeitar os limites impostos pelo Código Tributário Nacional, inclusive conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

**DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS**

<sup>2</sup> DIAS, Karem Jureidini; PRZEPORKA, Michell. Responsabilidade Tributária e Tax Compliance. In: SAAD-DINIZ, Eduardo; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; RAMOS, Giulia. (Org.). **Tax Compliance e Injustiça Fiscal**. 1ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021, v. 1, p. 168-187.

<sup>3</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 170-171.

DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matriz de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matriz de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei

8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descharacterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrerestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442).

Assim, importa verificarmos o que dispõem os arts. 124 e 135, III do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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.

Como visto, o art. 124, I pressupõe interesse comum com o fato gerador da obrigação principal. Em outras palavras, há solidariedade entre devedores, quando mais de um sujeito está no polo da mesma relação:

“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inciso I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexo que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. (...) Numa operação relativa à circulação de mercadorias, ninguém afirmaria inexistir convergência de interesses, unindo comerciante e adquirente, para a concretização do fato, se bem que o sujeito passivo seja aquele primeiro. (...) Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade.

Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inciso I do art. 124 do Código. (...) Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 310 e 311).

De sua parte, o art. 135, III do CTN requer para que seja imputada a responsabilidade que tais figuras pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não bastando o mero inadimplemento tributário, devendo a fiscalização demonstrar tais atos.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut esclarece que é necessária a individualização do "autor do ato infracional, demonstrando, ao menos, qual o sócio geria a sociedade e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários" (FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154)<sup>4</sup>. Deve-se, portanto, identificar o ato doloso que ensejou a responsabilização.

Extrai-se do TVF que foi imputada responsabilidade tributária pelos seguintes fundamentos:

Cabe precisamente aos sócios e administradores regular a condução dos negócios da Pessoa Jurídica, prevalecendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização. Conforme visto, houve, no caso, infração à lei, por cuja observância o administrador deveria zelar. Em consequência disso, eles devem ser alçados à condição de responsáveis solidários com o sujeito passivo em relação ao crédito tributário cadastrado no processo administrativo a que se refere o presente. Como já alinhavado, no caso em referência restou evidenciado que, apesar de todos os alertas, o administrador optou por aderir e continuar a prática fraudulenta nitidamente contrária à legislação, fato que implicou a falta de recolhimento dos tributos devidos à Fazenda Nacional.

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, prescreve que são pessoalmente responsáveis por infração à lei os representantes de pessoas jurídicas de direito privado:

*"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."*

<sup>4</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154.

Por força do texto legal, a responsabilidade do sócio administrador ocorre quando haja atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, pois, como se sabe, existem atos ou negócios alheios ao objeto social que são gravosos para a sociedade porque oneram o patrimônio social em flagrante prejuízo para os demais sócios, bem como, para terceiros, no caso em comento o fisco.

5 - As pessoas jurídicas realizam seus negócios, seus empreendimentos, por meio dos atos praticados por pessoas naturais, seus administradores e sócios, que as utilizam para a composição de seus interesses, e, nesta esteira, **ficou caracterizada infração à lei** (art. 135 do CTN), pois a Contribuinte foi intimada, conforme mensagem enviada via caixa postal, tinham pleno conhecimento de que a forma de contratação dos créditos junto à APPEX e a alegada “compensação” de débitos tributários era irregular, tanto que até foram cientificados das irregularidades constatadas pela própria Receita Federal do Brasil e nada fizeram. Aliás, enfatiza-se que os procedimentos afetos a compensação são disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1717/2017. Portanto, presentemente não houve confissão e tampouco compensação.

Portanto, restou comprovada a solidariedade dos sócios nos termos dos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional.

Os recorrentes alegam que as condutas praticadas e identificadas neste auto de infração jamais enquadram-se nas hipóteses de sonegação e fraude. Não há que se falar em ato ilícito, em que possa atrair a responsabilidade pessoal dos sócios da empresa.

Acrescem que os sócios foram ludibriados pela empresa **APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA**, integrante de uma organização criminosa na qual locupletava-se, aplicando fraudes e semeando prejuízo aos seus clientes, por meio de um lastro de fidedignidade e credibilidade, conferiu ao contribuinte a certeza e segurança ao negócio proposto sob fortes argumentos de que havia respaldo normativo.

No caso, aplicando-se as referidas premissas acima delineadas, embora tenha sido demonstrada conduta dolosa da contribuinte para fins de qualificação da multa, entendo que deve ser afastada a responsabilidade tributária, **haja vista não restar comprovado, nem o interesse comum, nem o dolo específico de cada um dos responsabilizados.**

Diante do exposto, não conheço do Recurso Voluntário da contribuinte por reputá-lo intempestivo; conheço parcialmente do recurso dos responsáveis para: (i) reduzir a multa ao percentual de 100%, por aplicação retroativa da Lei n. 14.689/2023, com fundamento no art. 106, II do CTN; (ii) afastar as responsabilidades imputadas.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz**