



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720048/2017-54
ACÓRDÃO	3001-003.830 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAX ONE SUPERMERCADOS LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2012

PRELIMINAR DE NULIDADE DE ACÓRDÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não configura cerceamento de defesa de sócio/administrador ao qual tenha sido imputada responsabilidade tributária pessoal, quando o mesmo tenha sido regularmente intimado do lançamento e imputação dessa responsabilidade.

PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DE ACÓRDÃO.

Acórdão que ataca a matéria posta ao seu crivo, ainda que não aponte expressamente o artigo de lei aplicável, mas desde que permita a perfeita compreensão da imputação, não é ato nulo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

O responsável solidário regularmente cientificado do Auto de Infração que deixa de apresentar Impugnação incorre em preclusão, não podendo ter seu Recurso Voluntário conhecido (arts. 14, 15 e 21 do Decreto nº 70.235/1972).

LEGITIMIDADE E INTERESSE DE AGIR. DEFESA APRESENTADA PELA PESSOA JURÍDICA. MATÉRIA ALHEIA. NÃO CONHECIMENTO.

A pessoa jurídica não possui legitimidade para discutir, em recurso próprio, matéria relativa à responsabilidade solidária de terceiro que não impugnou o lançamento, sendo incabível o conhecimento das alegações formuladas nesse sentido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA MANTIDA POR PRECLUSÃO.

A responsabilidade solidária atribuída ao administrador mantém-se exclusivamente por preclusão, não havendo análise do mérito do art. 135, III, do CTN.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA QUALIFICADA.

Os Conselheiros do C. CARF estão vinculados à aplicação de matéria sumulada pelo mesmo, sendo inviável a apreciação de (in)constitucionalidade de lei ou norma, dada a competência exclusiva do Poder Judiciário para tanto.

SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DECLARAÇÃO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL.

Por não se tratar de processo de execução, o PAF pode prosseguir até que a cognição de mérito da questão esteja exaurida, fase anterior à execução.

ÔNUS DA PROVA.

Naturalmente o ônus probatório nos lançamentos tributários compete à Fazenda. No entanto, tratando-se de demonstração do recolhimento/quitação tributário relacionado ao tributo lançado, tal ônus é do contribuinte.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

A configuração de dolo ou fraude é indispensável para a tipificação da conduta do agente de forma a viabilizar a aplicação de multa qualificada de 150%.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário interposto pelo responsável solidário, por preclusão, decorrente da ausência de Impugnação tempestiva, bem como em não conhecer da parte do Recurso Voluntário da pessoa jurídica que trata da responsabilidade solidária do sócio, por ilegitimidade ativa, nos termos do voto vencedor. Vencidos os conselheiros Daniel Moreno Castillo (Relator) e Larissa Cássia Fávaro Boldrin. No mérito, quanto à parte conhecida do Recurso Voluntário da pessoa jurídica, por unanimidade, dar parcial provimento, nos termos do voto do Relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Rachel Freixo Chaves (substituto[a] integral), Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Ante a adequação e oportunidade, adoto como relatório aquele produzido pelo acórdão da DRJ, acrescido de alguns elementos dos autos:

“Trata-se de impugnação contra lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep , a seguir discriminado:

Contribuição para o PIS/PASEP 34.871,52

Juros de Mora 16.682,78

Multa Proporcional 52.307,26

Valor do Crédito Tributário 103.861,56

*Valores em Reais

A infração apurada pela Autoridade Fiscal foi:

(...) a DACON foi entregue no curso do procedimento fiscal, não foi efetuada nem a declaração nem o recolhimento do PIS apurado com o faturamento de R\$ 7.489.072,95. Assim sendo, inexistindo a contrapartida em DCTF do valor de R\$ 34.871,52, apurado a título de PIS a pagar, e nem o seu respectivo pagamento, uma vez que a DACON possui o caráter meramente informativo, faz-se necessário o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário do referido tributo, conforme demonstrado na Tabela III (...)

A Tabela III consta às fls. 20 dos autos.

A Autoridade Fiscal atribuiu responsabilidade solidária, nos termos do art. 135, da Lei nº 5.172, de 1966, a Vitor Coelho Rodrigues, por apresentar declarações com informações falsas, pela prática de sonegação e por não apresentar a escrituração contábil.

A ciência se deu pela via postal, à autuada e ao responsável em 06/02/2017.

A interessada impugnou o lançamento em 24/02/2017, na qual, após resumir os fatos, apresenta os seguintes pontos relevantes para a solução da lide:

i. A Autoridade Fiscal supôs que os pagamentos não foram realizados;

- ii. Ausência de provas de ocorrência de fraude e, ao contrário, há flagrante boa fé da impugnante e seus administradores, inclusive pela contratação de renomada consultoria para organizar seus negócios;
- iii. Inconstitucionalidade e violação ao princípio do não confisco na aplicação da multa de 150%;
- iv. Não configuração de grupo econômico;
- v. Ausência dos requisitos para declarar a solidariedade passiva dos sócios.

Por fim, conclui que a Autoridade Fiscal não foi capaz de interpretar corretamente a legislação e os fatos e apresenta seus pedidos:

- i. cancelamento dos Autos de Infração;
- ii. cancelamento da multa de 150%;
- iii. realização de diligência para apurar os valores efetivamente devidos de acordo com os argumentos apresentados;
- iv. exclusão da responsabilidade do sócio pela ausência de solidariedade.”

A ementa do acórdão da DRRJ, ora recorrido, vem da seguinte forma:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 PAGAMENTO Compete ao impugnante comprovar os valores que devam ser excluídos da base de cálculo da contribuição em razão de pagamento.

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, quando restar devidamente caracterizado em procedimento fiscal, o evidente intuito de fraude, nos termos da lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2013 PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. NÃO CABIMENTO. No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

VEDAÇÃO AO CONFISCO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE. É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei e de eventuais ofensas pela norma legal a princípios constitucionais, inclusive aquele que veda tributo confiscatório.

LEGITIMIDADE. INTERESSE DE AGIR. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A impugnante não possui interesse de agir, nem legitimidade de parte, para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco à pessoa física, que não interpôs impugnação.

Impugnação Improcedente.”

Em sede recurso voluntário o sócio/administrador do contribuinte e aquele arguíram o que segue:

- Preliminar de nulidade do acórdão por cerceamento de defesa do sócio, dado o fato de ter sido oportunizado ao mesmo defesa apenas em sede recursal, sem acesso à primeira instância de julgamento;
- Preliminar de nulidade do acórdão por ausência de fundamentação legal, dado o fato de o mesmo não ter apontado de forma expressa o artigo legal que fundamentaria a sua motivação;
- Preliminar de nulidade do acórdão por necessidade de realização de perícia contábil;
- Ônus probatório da Fazenda, que no caso não teria se desincumbido do seu dever legal de provar;
- Ausência de responsabilidade do sócio ante à inexistência de dolo ou fraude;
- Boa-fé da recorrente (empresa);
- Impossibilidade de aplicação da multa qualificada, uma vez que não há fraude ou dolo no caso concreto, mas apenas atraso na entrega (entrega zerada) de declarações;
- Efeito confiscatório da multa qualificada de 150% aplicada;
- Não configuração de Grupo Econômico;

Em petição apartada a contribuinte informa que está em processo de recuperação judicial e que esse motivo, associado ao conteúdo dos incisos I e II do artigo 6º da Lei 11.101/05 e alterações posteriores, inviabilizaria o prosseguimento desse processo administrativo fiscal, qual deveria permanecer suspenso até o deslinde da recuperação judicial.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro, Daniel Moreno Castillo, Relator.

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar o feito, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Preliminares.

São diversas as preliminares trazidas pelo contribuinte, motivo pelo qual cada uma será tratada de forma individualizada, com o conhecimento e negativa de provimento a todas.

2.1. Preliminar de nulidade de acórdão. Cerceamento de defesa.

O sócio/administrador do contribuinte autuado, para o qual houve imputação de responsabilidade tributária com esteio no artigo 135, III do CTN pelo Auditor Fiscal, aponta a ocorrência de cerceamento de defesa em relação à sua ampla defesa e seus recursos administrativos, haja vista que lhe teria sido tolhida a participação do processo em primeiro grau administrativo, com a ocorrência de uma supressão de instância.

Ocorre que, na e-fl. 562 consta o Aviso de Recebimento – AR da intimação regular do sócio da empresa acerca dos termos da autuação, inclusive a imputação de responsabilidade tributária do sócio, que consta do Demonstrativo de Responsáveis Tributários.

Deveria assim, ter o mesmo ingressado na questão administrativa e, então, exercido o seu direito de defesa em primeira instância administrativo-fiscal.

Não se afigura cerceamento de defesa de sócio/administrador ao qual tenha sido imputada responsabilidade tributária pessoal, quando o mesmo tenha sido regularmente intimado do lançamento e imputação de responsabilidade pessoal para que, querendo, exercer o seu direito amplo de defesa.

Conheço e rejeito.

2.2 Preliminar de ausência de fundamentação de acórdão.

O contribuinte argui com a nulidade do acórdão dada a ausência de fundamentação legal, uma vez que o mesmo não teria transcrito o artigo de lei que se aplicaria ao caso concreto, principalmente em relação à ocorrência de excesso de poder, ilicitude, fraude ou dolo. No entanto, o acórdão fundamenta o seu entendimento na base de argumentação da própria autuação, na qual os artigos de lei estão dispostos.

Acórdão que ataca a matéria posta ao seu crivo, ainda que não aponte expressamente o artigo de lei aplicável, desde que permita a perfeita compreensão da imputação, não é ato nulo. Ainda que as conclusões do acórdão da DRJ possam não ser as mais aplicáveis à espécie, esse fato não o torna nulo, aplicando-se o disposto no artigo 60 do Decreto 70.235/72.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Conheço e rejeito.

2.3 Efeito confiscatório da multa qualificada.

O contribuinte aponta para o efeito confiscatório da multa qualificada, haja vista que a mesma, no patamar de 150%, afrontaria a capacidade contributiva, a razoabilidade e

proporcionalidade. O viés de efeito confiscatório é nitidamente constitucional, e implicaria, se analisado em sede administrativa, em extrapolção de competência desse C. CARF, uma vez que a análise de (in)constitucionalidade é matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Nesse sentido o C. CARF já sedimentou entendimento sumulado de que o CARF carece de competência para apreciar pedido de (in)constitucionalidade:

Súmula CARF nº 2

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

Os Conselheiros do C. CARF estão vinculados à aplicação de matéria sumulada pelo mesmo no interesse da uniformização, segurança jurídica e celeridade, sendo inviável a apreciação de (in)constitucionalidade de lei ou norma dada a competência exclusiva do Poder Judiciário para tanto. Por tanto, não conheço do recurso nesse ponto.

Não conheço.

2.4 Suspensão do processo administrativo. Declaração de recuperação judicial.

Em petição apartada ao recurso, o contribuinte aponta para a suposta necessidade de suspensão do andamento do processo administrativo em curso, dado o fato de a empresa estar em recuperação Judicial – RJ, fazendo prova da mesma. Aponta como fundamento ao seu pedido de suspensão processual o artigo 6º e seus incisos I, II e III, da Lei 11.101/2005 (Lei de Falências e Recuperação Judicial).

Vejamos a norma em questão:

Art. 6º A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial implica:

I - suspensão do curso da prescrição das obrigações do devedor sujeitas ao regime desta Lei;

II - suspensão das execuções ajuizadas contra o devedor, inclusive daquelas dos credores particulares do sócio solidário, relativas a créditos ou obrigações sujeitos à recuperação judicial ou à falência;

III - proibição de qualquer forma de retenção, arresto, penhora, sequestro, busca e apreensão e constrição judicial ou extrajudicial sobre os bens do devedor, oriunda de demandas judiciais ou extrajudiciais cujos créditos ou obrigações sujeitem-se à recuperação judicial ou à falência.

No que toca ao inciso I, os efeitos do mesmo já ocorrem e são predicados do processo administrativo fiscal, uma vez que a suspensão da exigibilidade e da prescrição da obrigação tributária são ambos efeitos que emanam do artigo 151, inciso III do CTN.

O inciso II do artigo 6º da Lei 11.101/05, por sua vez, determina que as execuções sejam suspensas, ao ponto em que o processo administrativo é fase que precede, e muito, a fase de execução. Aqui ainda estamos perquirindo sobre a higidez do crédito que eventualmente poderá ser inscrito em dívida ativa pela D. Procuradoria para, somente então, poder ser executado.

A suspensão processual requerida pelo contribuinte, nesse sentido, não se aplica ao PAF no estágio em que se encontra, nem impede o seu prosseguimento até que a certeza e liquidez do crédito seja aferida pelo C. CARF com o julgamento final em instância administrativa. Não impede nem mesmo que a D. Procuradoria proceda com a inscrição em dívida ativa.

Por fim, o inciso III da norma em análise contém proibição não relacionada ao seguimento do feito administrativo, ou não, sendo, portanto, irrelevante ao prosseguimento do mesmo.

Assim, por não se tratar de processo em fase de execução, o PAF pode prosseguir até que a cognição do mérito da questão esteja exaurida, fase que antecede e é pressuposto da execução a que se refere a norma falimentar.

Nego provimento nesse ponto.

2.5 Ônus da prova.

Aduz o contribuinte não ter a Fazenda se desincumbido do seu dever probatório ao constituir o crédito tributário via lançamento. Aponta que a ausência de diligência e realização de perícia contábil ensejariam a nulidade do acórdão guerreado, uma vez que não se teria aferido os recolhimentos realizados.

Naturalmente o ônus probatório nos lançamentos tributários compete à Fazenda. No entanto, tratando-se de demonstração do recolhimento tributário imputado como não recolhido pela Fazenda, como no caso concreto, tal ônus é do contribuinte. O contribuinte arguiu que os tributos já teriam sido recolhidos, ainda que economicamente pelos seus “parceiros comerciais”. Por fim, argumenta que o Fisco não se desincumbiu do seu ônus de efetivamente provar a ocorrência de fraude ou dolo para a finalidade de viabilizar a responsabilização pessoal do sócio e aplicação da multa qualificada.

Esses dois últimos pontos, de responsabilização do sócio e suas provas, bem como em relação às provas inerentes à qualificação da multa aplicada, serão abordados nos seus respectivos tópicos, quando da análise de mérito. Por outro lado, a Fazenda, ao proceder com o lançamento tributário subjacente, o fez sob a fundamentação de que o contribuinte não teria recolhido o tributo devido.

Percebe-se que a Fazenda constitui o seu direito por meio da verificação das declarações prestadas pelo contribuinte (zeradas e incompletas), não tendo localizado o recolhimento referente a parcela de receita não submetida à tributação. Esse é o fato constitutivo

do direito da Fazenda, tendo a mesma se desincumbido do quanto lhe impõe o inciso I do artigo 373 do Código de Processo Civil – CPC.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Como se denota do inciso II da mesma norma processual, o ônus da prova em relação à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo desse direito da Fazenda é do contribuinte, no caso concreto, e seria a apresentação simples dos recolhimentos a que se refere o contribuinte.

No entanto, em momento algum, ainda que oportunizado, inclusive até esse grau de recurso administrativo, o contribuinte carrou aos autos do processo administrativo a comprovação dos recolhimentos dados por inadimplidos pela autuação. Esse fato comprova que, em verdade, no caso concreto foi o contribuinte que não se desincumbiu do seu ônus probatório, pois o fato extintivo (adimplemento) não foi comprovado.

Não se trata nem de caso de deferimento à conversão do processo em diligência, uma vez que a comprovação do recolhimento dos tributos que lhe são imputados não foi provado, inexistindo qualquer indício desse recolhimento que viabilizasse eventual dúvida a ser sanada via de diligência.

3. Mérito.

3.1 Responsabilidade tributária pessoal do sócio/administrador.

Nesse tópico, a responsabilidade pessoal do gerente/administrador do contribuinte foi apontada pelo Relatório Fiscal com base no artigo 135, inciso III do CTN, a saber:

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

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

A autuação imputa ao sócio/administrador da contribuinte uma conduta dolosa, voluntariamente, fraudulenta e omissiva com o fim de evadir tributo. São três, os pontos específicos tratados pelo Relatório Fiscal:

- Apresentação de declarações com informações falsas;
- Sonegação fiscal;
- Não apresentação de escrituração contábil digital (ECD);

Segue o trecho fundamental da fundamentação:

Ademais, observa-se que o sujeito passivo agiu dolosamente com o objetivo de suprimir tributo mediante conduta fraudulenta, havendo indícios de crimes contra a ordem tributária tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, o que obriga a Representação Fiscal para Fins Penais a ser formalizada em outro Processo Administrativo, em cumprimento ao disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730/98, nos artigos 1º, 3º a 7º da Portaria RFB nº 2.439/10, com as alterações trazidas pela Portaria RFB nº 3.182/11, no art. 116, incisos VI e XII, da Lei nº 8.112/90 (Regime Jurídico Único) e no art. 16 da Lei nº 8.137/90. (e-fl. 26)

Com todo o devido respeito ao trabalho da autuação, não posso me filiar ao mesmo, dada a absoluta inexistência de elementos probatórios relacionados à efetiva distinção necessária entre fraude e sonegação, da declaração incompleta e intempestiva. A autuação parte do fato de ter o contribuinte prestado informações zeradas e incompletas nas suas obrigações tributárias acessórias para concluir, em ilação direta, e refutando outros elementos robustos de convicção, a ocorrência de intuito doloso de evadir tributo.

O crime contra a ordem tributária é figura típica muito mais específica do que o mero e eventual inadimplemento tributário, ou cumprimento inadequado de obrigações tributárias acessórias. A figura do dolo é de constatação impositiva, de acordo com a estrutura da norma penal tributária dos Crimes Contra a Ordem Tributária.

Esse é o entendimento do E. STF que, ao julgar questão sobre a contumácia como *modus operandi* empresarial de sonegar tributos no RHC 163.334, aponta para a necessidade do elemento volitivo qualificado (dolo) para a caracterização do tipo penal:

Ementa: Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade.

1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.
2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.
3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.
4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre

concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.

5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

7. Recurso desprovido.

8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

(RHC 163334, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18-12-2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DIVULG 12-11-2020 PUBLIC 13-11-2020)

No caso concreto, a despeito de ser um fato ter o contribuinte declarado suas obrigações tributárias acessórias zeradas e ter a fiscalização identificado que havia movimentação econômico-financeira no exercício em questão, também é fato provado pelo contribuinte, a existência de contrato específico junto a empresa especializada, celebrado antes da autuação, justamente para a recomposição da sua escrita fiscal e contábil (e-fls. 617 e seguintes), e que a ocorrência estava restrita ao exercício contratado para recomposição.

A inexistência de elementos concretos nos autos que possam indicar de forma minimamente segura, ainda que indiciária, a ocorrência de má-fé, fraude, dolo ou outra circunstância específica que autorize a aplicação da norma penal ao caso, inviabiliza a presunção formulada pela autuação.

Na mesma esteira, o contribuinte provou a contratação específica de serviço especializado para recompor a sua escrita fiscal e contábil, como visto, justamente do exercício autuado. Essa conduta, adotada pelo contribuinte antes do início do procedimento fiscal, por si mesma e como não houve qualquer questionamento acerca do aludido instrumento, conduz a um raciocínio que refuta a existência de dolo com vistas à supressão de tributo.

Muito pelo contrário, a existência de um contrato dessa natureza, justamente para o exercício em questão, revela que de fato o contribuinte estava irregular em relação às suas obrigações fiscais e tributárias porém, já adotava, imediatamente antes da ação fiscal, medidas para normalizar a situação, e refuta o dolo relacionado aos crimes contra a ordem tributária.

Quem pretende recompor sua escrita contábil e fiscal não está em busca de evadir tributos, mas de estar regular perante suas obrigações tributárias principal e acessória.

No caso concreto, faz crer que esse fato é capaz de revelar a boa-fé do contribuinte em buscar a solução profissional para a regularização contábil e fiscal o exercício único em questão.

Não há provas de declarações falsas, como imputa a autuação, mas a ocorrência de declarações inexatas, uma vez que a falsidade exige uma qualificação do ato de forma a ludibriar o receptor da informação. A declaração zerada, por si mesma, não configura falsidade de informação, pois ainda há o prazo de 5 anos para a retificação, salvo se ação fiscal nesse mesmo período.

O singelo erro, ou até mesmo intensão deliberada de declarar o que se pode dentro do prazo e, posteriormente, proceder com a retificação das informações prestadas não é crime de sonegação. Muito pelo contrário, o sistema é todo desenhado de forma a premiar o contribuinte que procede a tempo e modo com as devidas retificações, incluídos os casos de denúncia espontânea, na qual, inclusive, deve o mesmo recolher o tributo excedente e somente após o recolhimento, proceder com a retificação de suas declarações.

Por outro lado, não se pode perder de mente que a contratação de uma empresa especializada, antes da autuação, para sanar problemas relacionados à escrita contábil e fiscal do exercício em questão, não corresponde a uma conduta exercida em excesso de poderes, à lei ou ao contrato social. Demonstra ela não apenas que um único exercício apresentou problemas, o que refuta uma conduta contumaz dolosa, além de um dever de diligência, ainda que tardia, por parte do sócio/administrador.

Nessa longarina a aplicação da responsabilidade tributária ao sócio deve ser afastada.

3.2 Multa qualificada de 150%.

O contribuinte se rebela contra a aplicação da multa qualificada e também em relação à inexistência de dolo ou fraude comprovadas que possam viabilizar a subsunção da norma contida na conjugação dos artigos 44 da Lei nº 9.430/1996 e 71 a 73 da Lei 4.502/64, a saber, respectivamente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de dedaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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

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

A configuração de dolo ou fraude é indispensável para a tipificação da conduta do agente de forma a viabilizar a aplicação de multa qualificada acima prevista. Como visto e tratado no tópico anterior dessa decisão, não há, no caso concreto, elementos de prova minimamente adequada para que se possa constatar a fraude ou o dolo seja do contribuinte, seja de seu sócio/administrador.

Mera prestação de declaração acessória a destempo, incompleta ou zerada não se faz elemento suficiente para a tipificação qualificada da conduta, de forma que fica impossibilitada a aplicação de multa qualificada. Esse C. CARF tem diversos precedentes nesse mesmo sentido:

Numero do processo: 10925.722655/2014-78

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jul 18 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon Sep 11 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135, III, CTN. ADMINISTRADOR. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA FISCALIZAÇÃO.

Compete ao fiscal no momento da lavratura do auto de infração a demonstração inequívoca da conduta dolosa do administrador, quer dizer, dos atos praticados

com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, hábeis a ensejar a responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135, III, do CTN, não sendo a simples condição de administrador da sociedade, ao tempo da infração tributária, suficiente para a responsabilização.

MULTA QUALIFICADA.. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO. DCTF ZERADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada. O não pagamento de tributo, a não apresentação de declaração ou a apresentação de declaração inexata, por si só, não revelam condutas dolosas. Tratam-se, na verdade, de situações típicas que ensejam a aplicação da multa de ofício de 75% (e não 150%), nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Numero da decisão: 1301-006.443

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, quanto ao mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e afastar a responsabilidade tributária da Sra. Liani Stoffel Wilbert. Vencidos os conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros, que negavam provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Rafael Taranto Malheiros - Presidente (documento assinado digitalmente) Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Nome do relator: MARCELO JOSE LUZ DE MACEDO

Nesse sentido, entendo que assiste razão ao contribuinte no que tange à impossibilidade de aplicação de multa qualificada de 150%, haja vista a inexistência de prova sobre fraude ou dolo, tratando-se de caso de aplicação da multa de ofício (75%).

4. Grupo Econômico.

Por fim, o contribuinte faz considerações acerca da inexistência de Grupo Econômico, e coloca esse elemento como integrante da motivação para a autuação. Nesse ponto não assiste razão ao contribuinte. Vejamos o trecho em que a autuação aponta, no seu relatório, para a direção de um “grupo econômico”:

“No curso de outros procedimentos restou comprovado a existência de diversas empresas pertencentes a membros da mesma família e que operam como se fosse uma única empresa, isto é, possuem uma administração centralizada, o mesmo supervisor de loja, os mesmos procedimentos operacionais, mesmos sistemas de controle.”

A despeito dessa constatação ter apontado para a existência de uma confusão patrimonial entre diversas empresas, tendo, inclusive, o contribuinte relatado que outras empresas de familiares e parentes teriam ajudado a recolher tributos e despesas, como em socorro mútuo, nenhum efeito foi levado a cabo pela fiscalização em relação a esse ponto.

É certo que não houve a devida configuração de Grupo Econômico nos presente autos, nem efeitos decorrentes de eventual configuração resvalaram nos elementos do lançamento tributário, como bem havia pontuado a DRJ.

5. Conclusão.

Nessa longarina, conheço das preliminares para negar provimento às mesmas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade pessoal do sócio/administrador do contribuinte, assim como para afastar a aplicação da multa qualificada de 150%, mantendo o lançamento tributário em relação ao contribuinte, multa de 75% de ofício e acréscimos legais.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira, redator designado

Com a devida vênia ao Relator, após análise detida dos autos, passo a divergir parcialmente do voto condutor exclusivamente quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário interposto pelo responsável solidário, por entender que, no caso concreto, não é possível ultrapassar a fase de admissibilidade, em razão da preclusão consumativa decorrente da ausência de Impugnação tempestiva.

Mantenho, portanto, o mais elevado respeito ao entendimento apresentado, limitando minha divergência somente a este ponto processual.

1. Do não conhecimento do Recurso Voluntário do responsável solidário

Consta dos autos que o responsável solidário foi regularmente cientificado do Auto de Infração, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972. Não obstante, deixou de apresentar Impugnação perante a DRJ, permanecendo inerte durante todo o prazo legal previsto nos arts. 14 e 15 do referido Decreto.

No Processo Administrativo Fiscal, é a Impugnação que instaura a fase litigiosa, delimita os contornos da controvérsia e condiciona o que poderá ou não ser objeto de Recurso Voluntário. A ausência desse ato processual essencial acarreta preclusão, tornando o sujeito passivo revel quanto ao mérito do lançamento.

Destaca-se, especialmente, o Acórdão nº 1002-003.591, proferido em processo oriundo da mesma ação fiscal, no qual se firmou que:

"Quando o responsável tributário não apresenta impugnação ao lançamento, ao ser responsabilizado solidariamente, este se torna revel quanto à matéria de mérito discutida nos autos, sendo inadmissível o conhecimento do Recurso Voluntário por ele apresentado."

(Acórdão nº 1002-003.591 – 2ª Turma Extraordinária da 1ª Seção)

Assim, é juridicamente inviável conhecer do Recurso Voluntário interposto pelo sócio, por ausência de formação da lide em primeira instância.

2. Da impossibilidade de a pessoa jurídica suprir a falta de Impugnação do responsável.

A empresa tenta, tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário, discutir a responsabilidade do administrador. Entretanto, a discussão dessa matéria é inerente ao responsável solidário, e não pode ser substituída pela pessoa jurídica.

O CARF já reconheceu expressamente essa limitação no mesmo precedente no mesmo acórdão 1002-003.591. O colegiado consignou que a pessoa jurídica não possui legitimidade para discutir, em recurso próprio, matéria exclusiva do responsável solidário.

Dessa forma:

- o responsável → não impugnou, incorreu em preclusão;
- a empresa → não tem legitimidade para defender matéria do responsável;
- portanto → a matéria não pode ser conhecida em nenhuma via recursal.

3. Consequência: manutenção da responsabilidade solidária exclusivamente por preclusão.

Consolidada a preclusão e inexistindo Impugnação tempestiva pelo responsável, a responsabilidade solidária atribuída no Auto de Infração permanece intacta, não por exame do mérito, mas por efeito processual da perda de prazo.

Assim, a sujeição passiva do responsável solidário é mantida exclusivamente em razão da preclusão, sem exame dos elementos materiais do art. 135, III, do CTN.

Diante do exposto, dirijo para:

- não conhecer do Recurso Voluntário interposto pelo responsável solidário, em razão da ausência de Impugnação e consequente preclusão;
- não conhecer das alegações apresentadas pela pessoa jurídica relativas à responsabilidade solidária, por ausência de legitimidade;
- manter a sujeição passiva do responsável solidário exclusivamente por preclusão, sem exame de mérito.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira