



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15586.720054/2019-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.572 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BONACOSSA ADVOCACIA & CONSULTORIA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

SIMPLES. EXCLUSÃO. LEGALIDADE ATO DECLARATÓRIO. DISCUSSÃO PROCESSO PRÓPRIO.

A discussão quanto a legalidade/regularidade da exclusão da empresa do regime de tributação do SIMPLES é levada a efeito em processo próprio, não cabendo o reexame da matéria nos autos de notificação fiscal decorrente do referido Ato Declaratório, sobretudo quando este transitou em julgado, após o devido processo legal.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE.

Aplica-se ao lançamento legislação posterior à sua lavratura que comine penalidade mais branda, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, impondo seja reduzida a multa de 150%, preteritamente estabelecida no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para 100%, na esteira das novas disposições inscritas na norma legal retro, contempladas pela Lei nº 14.689/2023, especialmente não tendo havido imputação de reincidência.

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO POR LEGISLAÇÃO HODIERNA. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO.

De conformidade com os artigos 2º e 53 da Lei nº 9.784/1999, a Administração deverá anular, corrigir ou revogar seus atos quando eivados de vícios de legalidade, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a

multa de ofício aplicada no lançamento não encontra sustentáculo na legislação de regência em vigência. A atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, sobretudo quando se referir à matéria de ordem pública, hipótese que se amolda ao caso vertente.

**NORMAS GERAIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM E ATO LESIVO À LEGISLAÇÃO E/OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. NÃO DEMONSTRAÇÃO/COMPROVAÇÃO.**

Não constatados/demonstrados de maneira clara, precisa e individualizada os elementos necessários à atribuição da responsabilidade solidária a terceiros, notadamente interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e/ou conduta contrária à legislação ou estatuto da empresa, torna-se defeso a autoridade fiscal assim proceder, atribuindo a responsabilidade pelo crédito tributário ao sócio da autuada, com esteio nos artigos 124, inciso I, e 135, do CTN, impondo sejam afastadas as imputações fiscais neste sentido.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

**NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Com esteio no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

Tendo a autoridade julgadora recorrida, revestida de sua competência institucional, procedido a devida análise das alegações e créditos pretendidos, decidindo de maneira motivada e fundamentada, no contexto geral da demanda, não há se falar em nulidade do Acórdão recorrido.

**PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.**

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

#### LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido; no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, somente para afastar a corresponsabilização do sócio Murilo Bonacossa de Carvalho e determinar a redução da multa qualificada de 150% para 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Junior** – Presidente

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

### RELATÓRIO

BONACOSSA ADVOCACIA & CONSULTORIA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a

Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, e atribuição de responsabilidade solidária ao sócio, em relação aos anos-calendário 2015, 2016 e 2017, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 605/615 e 647/732, Termos de Verificação Fiscal, de e-fls. 587/604 e 636/646, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

A) **AUTO DE INFRAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL IRPJ E REFLEXOS:**

1) *INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – SEGREGAÇÃO INCORRETA DE RECEITAS*

B) **AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ E REFLEXOS**

*RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA INFRAÇÃO:  
RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS  
LEGALMENTE REGULAMENTADOS*

*Receita da prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas,  
escriturada e não declarada, apurada conforme relatório fiscal em anexo.*

De conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, a multa de ofício fora qualificada ao patamar de 150% e o sócio da empresa responsabilizado pelo crédito tributário, diante das seguintes razões:

“[...]”

5. DA MULTA QUALIFICADA

Os fatos narrados no Relatório Fiscal e no Despacho Decisório do PAF nº 15586.720047/2019-45, anexos, demonstraram a atitude dolosa do fiscalizado de reduzir/suprimir o montante dos tributos devidos, mediante fraude. Tal situação ensejou sua exclusão do Simples Nacional e constituição de ofício do crédito tributário, com aplicação de multa qualificada no percentual de 150% sobre os valores apurados, nos períodos em que foi informada a existência de ficta IMUNIDADE TRIBUTÁRIA nos PGDAS-D 01/2015 e 02/2015 (tributados na sistemática do SIMPLES) e 03/2015 a 05/2017 (tributados na sistemática do Lucro Presumido em decorrência da exclusão do SIMPLES).

A infração explicitada impõe a aplicação de multa qualificada aos créditos tributários ora constituídos de ofício, em face do previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei no 11.488, de 15/06/2007 e tendo em vista sua reiteração no período ora sob análise:

[...]

Quis o legislador estabelecer a atitude dolosa como pressuposto dos tipos penais definidos nos arts. 71 e 73 transcritos, os quais, uma vez caracterizados, implicam a majoração da multa de ofício prevista na legislação tributária. O conceito de dolo, para fins de tipificação dos delitos em apreço, encontra-se no inciso I, do art. 18 do Código Penal: crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

De todo o exposto, a fiscalização formou convicção quanto à intenção de BONACOSSA se eximir dos tributos devidos, utilizando artifícios sobre os quais tinha conhecimento, uma vez que oferecidos e operacionalizados pelo escritório de advocacia R.AMARAL, para o qual o fiscalizado fazia intermediação.

Para se eximir, total ou parcialmente, do pagamento dos tributos devidos, BONACOSSA prestou declaração falsa às autoridades fazendárias mediante a inserção de elementos inexatos em documentos públicos (PGDAS-D), objetivando manter fora do conhecimento do Fisco a verdadeira natureza tributária das receitas auferidas em 27 (vinte e sete) períodos de apuração do SIMPLES NACIONAL (com a indicação de IMUNIDADE TRIBUTÁRIA).

Os fatos descritos estão compreendidos no conceito de sonegação estabelecido no art. 71, I e II da Lei nº 4.502, de 1964, tendo em vista a tentativa, por meio de ação dolosa, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

[...]

#### 6. PRÁTICA, EM TESE, DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:

Na seara penal, o contribuinte, em tese, incidiu nas prescrições contidas no inciso I, do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, verbis:

[...]

Ficou evidenciada, nos fatos descritos, a inserção por parte da BONACOSSA a falsa informação de IMUNIDADE TRIBUTÁRIA em suas declarações do SIMPLES NACIONAL, com vistas a suprimir ou reduzir tributos devidos.

#### 7. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR POR INFRAÇÃO À LEI

[...]

A responsabilidade das pessoas descritas no artigo 135 é pessoal e solidária. O dispositivo legal busca responsabilizar os procuradores, prepostos, empregados, dirigentes, gerentes ou representantes de empresa privadas, quando agem de forma ilícita com afronta a legislação tributária, como no caso de sonegação fiscal, pelos créditos tributários devidos pelo contribuinte.

Nos casos em que a autoridade tributária constata a ocorrência de ato ilícito, deve, por dever de ofício, atribuir a responsabilidade tributária aos mandatários, prepostos, diretores, gerentes ou representantes da empresa privada.

Os mandatários e os sócios-administradores tornam-se também responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com infração de lei.

Conforme consignado neste relatório, sob a fachada de uma operação de compensação de “créditos relativos às exações por substituição tributária e outras

restituições administrativas” com os valores vencidos e vincendos do SIMPLES NACIONAL, retificou suas declarações com a falsa informação de IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

Além disso, por intermédio de notícias veiculadas no Portal do SIMPLES NACIONAL, a BONACOSSA foi várias vezes alertada das irregularidades que vinham sendo praticadas. Foi disponibilizada, inclusive, uma cartilha de como proceder diante de propostas de “empresas de assessoria” para quitação de débitos com deságio. Reproduzimos a seguir alguns alertas veiculados

[...]

BONACOSSA também recebeu na sua Caixa Postal a seguinte mensagem da RFB em 01/11/2017 informando-lhe que havia marcado o campo imunidade, bloqueando apurações/retificações de PGDAS até que fossem corrigidas as irregularidades dos períodos sob fiscalização:

[...]

O bloqueio dos PGDAS-D de que trata o comunicado da RFB foi uma medida administrativa que deu aos contribuintes que assinalaram sem fundamento legal os campos “imunidade” a oportunidade de promover sua autorregularização, mediante a retificação de suas declarações e recolhimento dos tributos devidos.

BONACOSSA não se regularizou, ao contrário da maioria das empresas na mesma situação que retificaram suas declarações tão logo tomaram ciência dos alertas da RFB e do CGSN. Nada foi feito para remediar a situação, o que denota a caracterização do dolo pela assunção do risco em ocultar o tributo devido. E, ao tentar transmitir o PGDAS-D referente ao mês 10/2017, foi informada de que a declaração estava bloqueada até que fossem resolvidas as irregularidades anteriores.

Ao invés de corrigir o PGDAS BONACOSSA buscou a tutela judicial e impetrou mandado de segurança contra o Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória-ES para ter assegurado o direito à transmissão via PGDAS, a impetrante alegou que a RFB bloqueou indevidamente o acesso ao sistema do SIMPLES NACIONAL, o que impediu a apuração e emissão do documento de arrecadação mensal de tributos (DAS) relativo ao mês de outubro/2017, e meses subsequentes. O advogado da ação foi MURILO BONACOSSA DE CARVALHO (OAB/ES 12.245).

[...]

Resta claro que BONACOSSA estava ciente da irregularidade tributária, mas ao invés de corrigir, insistiu no erro.

Posteriormente, BONACOSSA foi alvo de novo bloqueio, tendo em vista o início de procedimento fiscal e a consequente suspensão da espontaneidade do contribuinte. Sob a alegação que precisava de acesso para parcelamento de débitos do SIMPLES (parcelamento PERT-SN)

impetrou novo Mandado de Segurança para desbloqueio do acesso ao PGDAS. Em primeira instância o judiciário denegou a segurança, porém, através do Agravo de Instrumento Nº 5000146-31.2018.4.02.0000/ES, obteve êxito em seu pleito.

[...]

De todo o exposto, depreende-se que BONACOSSA atuou para o cometimento da infração.

BONACOSSA deixou de recolher e declarar a totalidade dos tributos e contribuições federais.

Embora BONACOSSA tenha indicado a participação de R AMARAL, e tenha sido comprovado o vínculo entre as atividades de ambos, BONACOSSA não apresentou à fiscalização nenhuma comprovação da participação de R AMARAL no esquema fraudulento identificado.

Pelos fatos descritos, fica incluído no rol de sujeitos passivos, na qualidade de responsável pelo crédito tributário constituído de ofício no presente procedimento fiscal, por ato praticado com infração à lei:

\* Murilo BONACOSSA, CPF 053.931.307-67: A cláusula 7ª do Contrato Social define que a administração cabe ao sócio Murilo Bonacossa de Carvalho que usará o título de Sócio Administrador. O artifício utilizado para supressão dos tributos foi de conhecimento do sócio administrador uma vez que atuou diretamente no esquema fraudulento. Assim, os atos que operacionalizaram a sonegação dos tributos e contribuições federais, que caracterizam infração à lei, tiveram o conhecimento e autorização do responsável pela BONACOSSA. Base legal: art. 124, I c/c art. 135, III, do CTN.

[...]”

Após regular processamento, a contribuinte e o responsável solidário foram cientificados dos Autos de Infração em 18/03/2019 (AR. e-fl. 737), e interpuseram impugnações em conjunto, de e-fls. 741/776, a qual fora julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 09-74.758, de 30 de abril de 2020, de e-fls. 1.170/1.193, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. LUCRO PRESUMIDO. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL.

Operados os efeitos da exclusão do Simples Nacional, legítima a lavratura de auto de infração com exigência de tributos sob o regime de apuração pelo qual o sujeito passivo, regularmente intimado, formalizou sua opção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. CONHECIMENTO DOS FATOS. DOLO. PARTICIPAÇÃO ATIVA E NEXO CAUSAL IDENTIFICADOS. PESSOALIDADE CARACTERIZADA.

São determinantes à imputação da responsabilidade solidária no âmbito tributário a adequada identificação da participação ativa de cada um dos agentes envolvidos e o nexo causal entre as ações perpetradas e o cometimento do ilícito, denotando que a comunhão de esforços visou a ocultação da capacidade contributiva da pessoa jurídica. Assim, sócioadministrador que contrata escritório de advocacia e fornece certificado digital de sua empresa, para a contratada transmitir declaração com informação falsa com a finalidade de reduzir tributos devidos, responde como responsável solidário, por existência de dolo, com fundamento art. 135, III, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração, uma vez que foram lavrados por pessoa competente, devidamente motivados e com observância de todos os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, com o exercício pleno do direito ao contraditório e à ampla defesa, na forma e no prazo legal estabelecidos.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

INAPLICABILIDADE.

Incabível a discussão, na esfera administrativa, quanto à possível inaplicabilidade da norma legal por ferir princípios constitucionais, tendo em vista o devido cumprimento às determinações legais inseridas no ordenamento jurídico, bem como a vinculação e a obrigatoriedade da atividade administrativa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignados, os contribuintes atuada e solidário interpuseram Recurso Voluntário, de e-fls. 1.199/1.237, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos junto à impugnação, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Com mais especificidade, assevera que o julgador recorrido *deixou de se manifestar acerca da ausência de motivação para inclusão de Murilo Bonacossa de Carvalho como responsável solidário, bem como quanto à ausência do suposto dolo do referido sócio no tocante a suprimir ou reduzir tributo*, sobretudo considerando a descrição genérica do dolo, em total preterição do direito de defesa.

Contrapõe-se a corresponsabilidade/solidariedade atribuída ao sócio Murilo Bonacossa de Carvalho, sob o argumento de inexistir qualquer comprovação material dos fatos alegados, não se prestando para tanto a simples menção aos dispositivos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sobretudo por não se cogitar em interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ou mesmo prática de atos com excesso de poder, com conduta contrária à lei ou estatuto da empresa.

Entende ser inviável *fundamentar a responsabilidade solidária do sócio Murilo Bonacossa de Carvalho por conhecimento de bloqueio do sistema PGDAS do escritório autuado praticado pela RFB e reconhecido judicialmente como ilícito*.

Repisa as alegações da defesa inaugural, no sentido da viabilidade das compensações procedidas pela contribuinte, aduzindo para tanto o que segue:

III. 1 - DA HIGIDEZ DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS COMPENSADOS ADMINISTRATIVAMENTE PELO ESCRITÓRIO CONTRATADO - DA LEGALIDADE DA EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - DA APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO EXARADO PELO STF SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 574.706: neste tópico, em síntese, aduz:

- que, por ocasião do desenvolvimento de sua atividade profissional, ainda que submetido à metodologia do regime de apuração do Simples Nacional, recolhe o ISS, o que, por conseguinte, torna a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins legal, porquanto o ISS estaria embutido no Simples Nacional;

- que, segundo o art. 195, inciso I, alínea 'b' da Constituição Federal, art. 3º, b, da Lei Complementar n.º 7/70 e art. 2º da Lei Complementar n.º 70/91, as contribuições PIS e Cofins incidem sobre as receitas e/ou sobre o faturamento, excluídos os valores destacados do ISS nas notas fiscais e que são incluídos na base de cálculo do PIS e da Cofins, que fazem parte do Simples Nacional;

- que o STF, sob o rito da Repercussão Geral, já declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, o que deverá ser naturalmente estendido ao ISS, em razão do mesmo raciocínio jurídico;

- cita o RE 240.785 do Pretório Excelso e Acórdão do Eg. TRF da 2ª Região, para justificar a compensação efetuada e o afastamento da cobrança indevida.

III. 2 - DA AUSÊNCIA DE PARAMETRIZAÇÃO NO SISTEMA DA RECEITA FEDERAL PARA EFETUAR A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIUNDO DA EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: neste tópico,

arrazoa-se na impossibilidade de os optantes pelo Simples Nacional não possuírem o direito de realizar a compensação via PER/Dcomp, e que, em razão disso, o escritório optou pelo meio disponível para ver extinto o crédito tributário, entendendo ser o caminho mais correto a ser seguido, sendo que tais procedimentos jamais foram na intenção de burlar ou adulterar a declaração, até porque os dados de faturamento e emissão de notas fiscais permaneceram intactos como na declaração original.

III. 3 - DA BOA-FÉ DA SOCIEDADE QUE CONTRATOU ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA ESPECIALIZADO EM APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - DO DESCONHECIMENTO QUANTO AO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA SOCIEDADE R. AMARAL ADVOGADOS: neste tópico, em síntese, aduz que a sociedade Bonacossa Advocacia e Consultoria em momento algum possuía conhecimento acerca do procedimento técnico-fiscal e operacional das compensações realizadas escritório R. Amaral Advogados e este era o responsável pela transmissão de informações para as autoridades fazendárias. Isso demonstraria a boa-fé da sociedade, fato este ainda mais evidenciado pela documentação acostada aos autos referente à comunicação por email entre a sociedade e o escritório. Desse modo, entende não ter utilizado artifício ardil ou qualquer outro meio fraudulento a induzir a fiscalização a erro com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo, motivo pelo qual entende que não deve ser excluído do Simples Nacional.

Nesse tópico, ainda disserta sobre o tema outorgação de procuração eletrônica ao Escritório R. Amaral Advogados, faz uma Analogia da situação com o Direito Penal Tributário e contesta o dolo atribuído sob o argumento de que a autoridade administrativa teria se utilizado para tanto de ato judicialmente reconhecido como ilícito para comprovar a prática da sonegação tributária.

Propugna pela inclusão da sociedade R. Amaral Advogados no polo passivo da relação tributária, tendo em vista que todas as condutas que lastrearam a autuação foram por ela praticadas, como a própria fiscalização reconheceu, não tendo a recorrente conhecimento de sua prática.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte foram lavrados os presentes lançamentos, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, e atribuição de responsabilidade solidária ao sócio, em relação aos anos-calendário 2015, 2016 e 2017, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 605/615 e 647/732, Termos de Verificação Fiscal, de e-fls. 587/604 e 636/646, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

C) **AUTO DE INFRAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL IRPJ E REFLEXOS:**

2) *INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – SEGREGAÇÃO INCORRETA DE RECEITAS*

D) **AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ E REFLEXOS**

*RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA INFRAÇÃO:  
RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS  
LEGALMENTE REGULAMENTADOS*

*Receita da prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas,  
escriturada e não declarada, apurada conforme relatório fiscal em anexo.*

Inconformados com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte e o responsável solidário interuseram impugnação em conjunto, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

**PRELIMINAR NULIDADE ACÓRDÃO RECORRIDO – PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA**

Preliminarmente, pretende seja declarada a nulidade do Acórdão atacado, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos junto à impugnação, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Com mais especificidade, assevera que o julgador recorrido *deixou de se manifestar acerca da ausência de motivação para inclusão de Murilo Bonacossa de Carvalho como responsável solidário, bem como quanto à ausência do suposto dolo do referido sócio no tocante a suprimir ou reduzir tributo*, sobretudo considerando a descrição genérica do dolo, em total preterição do direito de defesa.

Muito embora a contribuinte lance referida assertiva, não faz prova ou indica precisamente qual a efetiva pretensa omissão que o julgador guerreado teria incorrido, capaz de ensejar a preterição do seu direito de defesa. Como se observa do *decisum* atacado, de fato, a autoridade julgadora não adentrou a todas as alegações suscitadas pela então impugnante.

Tal fato, isoladamente, porém, não tem o condão de configurar preterição do direito de defesa da contribuinte, mormente quando esta não afirma qual teria sido o prejuízo decorrente da conduta do julgador de primeira instância.

Ademais, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, a qual vem sendo seguida à risca por esta instância administrativa, entende que o simples fato de o julgador não dissertar a propósito de todas as razões recursais (e documentos colacionados aos autos) do contribuinte não implica em nulidade da decisão, notadamente quando a autoridade julgadora, com esteio em outros fundamentos e/ou elementos de prova firma sua convicção, ainda que em direção oposta da contribuinte, o que se vislumbra no caso vertente.

A corroborar esse entendimento, cumpre trazer à baila Acórdão exarado pela 5ª Turma do STJ, nos autos do HC 35525/SP, com sua ementa abaixo transcrita:

“HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. NEGATIVA DE AUTORIA. **NULIDADE DA SENTENÇA**. LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA DO MAGISTRADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA.

[...]

2. O só fato de o julgador não se manifestar a respeito de um ou outro argumento da tese defendida pelas partes não tem o condão de caracterizar ausência de fundamentação ou qualquer outro tipo de nulidade, por isso que não o exigem, a lei e a Constituição, a apreciação de todos os argumentos apresentados, mas que a decisão judicial seja devidamente motivada, ainda que por razões outras (Princípio da Livre Convicção Motivada e Princípio da Persuasão Racional, art. 157 do CPP). [...]” (Julgamento de 09/08/2007, Publicado no DJ de 10/09/2007)

Nesse sentido, basta que o julgador adentre as questões mais importantes suscitadas pelo recorrente, decidindo de forma fundamentada e congruente, para que sua decisão tenha plena validade.

No presente caso, extrai-se da defesa inaugural que a contribuinte traz à colação inúmeras alegações que não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal (no entendimento da autoridade fazendária), as quais foram analisadas de forma conjugada no contexto geral da demanda, conforme muito bem explicitado pelo julgador recorrido e, o fato de uma ou outra argumentação não ter sido contemplada individualmente, sem qualquer prejuízo da contribuinte, não há se falar em nulidade do Acórdão guerreado.

Mais a mais, quanto à responsabilidade solidária do sócio da empresa, ao contrário do que defende a recorrente, o julgador recorrido tratou precisamente do tema, não havendo se falar em omissão capaz de ensejar preterição do seu direito de defesa e, portanto, a nulidade da decisão, como segue:

“[...]

**DA RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-ADMINISTRADOR.**

No que concerne às alegações que contestam a sujeição passiva solidária atribuída ao sócio-administrador do escritório BONACOSSA ADVOCACIA E CONSULTORIA, Sr. Murilo Bonacossa de Carvalho, cabem as seguintes considerações.

No tópico IV.1 da defesa, alega-se ausência de motivação quanto à inclusão do sócio como responsável solidário e que houve uma descrição genérica do dolo.

No tópico IV.2 da defesa, alega-se ilegitimidade Passiva do sócio, por ausência de prática dos atos previstos no art. 135, inciso III, do CTN, razão pela qual não pode ser responsabilizado pessoalmente pelos débitos tributários. Para tanto, segundo a defesa, faz-se necessária a concreta demonstração pelo Fisco de que à época dos fatos o sócio exerceu poderes de gestão e praticou atos contrários à Lei e/ou ao Estatuto Social, o que não se verifica no presente caso.

Sobre isso, consta relatado em ambos TVFs, que a "... cláusula 7ª do Contrato Social define que a administração cabe ao sócio Murilo Bonacossa de Carvalho que usará o título de Sócio Administrador. O artifício utilizado para supressão dos tributos foi de sócio administrador uma vez que atuou diretamente no esquema fraudulento. Assim, os atos que operacionalizaram a sonegação dos tributos e contribuições federais, que caracterizam infração à lei, tiveram o conhecimento e autorização do responsável pela Bonacossa. Base legal: art. 124, I c/c o art. 135, III, do CTN.". (negrito nosso) Como visto no decorrer deste voto, após uma detalhada descrição dos fatos e constatações efetuadas pela Fiscalização, restou configurado o dolo do sujeito passivo, pelas razões expostas, na tentativa de praticar a sonegação de tributos.

A relação entre os escritórios ficou ainda mais evidente após a Fiscalização ter acesso a notas fiscais obtidas junto à Prefeitura Municipal de Vitória, que indicavam que o escritório BONACOSSA ADVOCACIA E CONSULTORIA prestava serviço ao escritório R. AMARAL ADVOGADOS, o que se confirmou após a resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal n.º 2. Destaque-se o seguinte trecho relatado pela Fiscalização:

[...]

Foram várias as constatações, já reproduzidas anteriormente, o que afasta a alegação de descrição de dolo genérico e falta de motivação. Basta uma leitura minuciosa do presente voto para perceber o artifício ardil utilizado pelo sócio-administrador do escritório, Sr. Murilo Bonacossa de Carvalho.

Ainda que se pudesse supor que o sócio administrador do escritório BONACOSSA ADVOCACIA E CONSULTORIA não tivesse conhecimento dos fatos praticados pelo escritório R. AMARAL ADVOGADOS, o que não é verdade, antes mesmo de iniciado o procedimento fiscal que culminou na exclusão do Simples Nacional e na lavratura dos lançamentos ora analisados, o sujeito passivo foi alertado, várias vezes, das irregularidades constatadas, tendo recebido, inclusive, mensagem em sua Caixa Postal nesse sentido (transcrita) anteriormente neste

voto), informando-lhe que havia marcado o campo IMUNIDADE e do bloqueio do sistema para transmissão de PGDAS até que fossem corrigidas as irregularidades dos períodos.

Não obstante isso, o sujeito passivo, além de não sanar as irregularidades apontadas, tentou transmitir nova declaração (PGDAS-D referente ao mês 10/2017), onde fora informado de que o sistema estava bloqueado até que fossem resolvidas as irregularidades apontadas.

Some-se a isso o fato de o sujeito passivo, na pessoa de seu sócio administrador, Sr. Murilo Bonacossa de Carvalho, agora como advogado do sujeito passivo (ver tela a seguir), ao invés de ter sanado as irregularidades, ter buscado a tutela judicial, o que denota, de forma cabal, ter plena ciência dos fatos e das irregularidades apontadas, e afasta por completo a alegação de que não tinha conhecimento dos fatos:

No caso, deve-se levar em consideração que o poder de gerência da pessoa jurídica traz em si inúmeras responsabilidades e, dentre elas, o dever de controle e vigilância dos procedimentos relacionados a vida financeira, contábil e tributária da entidade administrada. Esses atributos, embora apenas exemplificativos, são indissociáveis e não podem simplesmente ser objeto de desconhecimento pelos administradores a pretexto de afastar os efeitos eventualmente punitivos que deles advém.

Com efeito, a administração do escritório BONACOSSA ADVOCACIA E CONSULTORIA estava a cargo de seu sócio administrador, cabendo-lhe a administração comercial, contábil, financeira e patrimonial da empresa, o que o torna, por óbvio, responsável por todos os atos e fatos praticados no período de sua gestão, porquanto tinha poderes para tanto, aí incluídas as informações prestadas em suas declarações, e o dever de correção de eventuais irregularidades cometidas no período.

Ressalte-se que tudo isso ocorreu antes de iniciado o procedimento fiscal, o que nos leva à conclusão de que houve tempo mais do que suficiente para o saneamento das irregularidades apontadas, o que não foi feito.

[...]"

Destarte, a legislação de regência, de fato, estabelece hipóteses de nulidade dos atos administrativos, mais precisamente nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que assim prescreve:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Não é o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde o julgador recorrido adentrou sim à totalidade das argumentações da contribuinte, ao seu jeito, concluindo que, de fato, o lançamento encontra-se devidamente motivado e fundamentado na legislação de regência.

Neste contexto, não se cogita em nulidade do Acórdão recorrido, especialmente quando o julgador de primeira instância dissertou sobre o tema objeto da demanda, com base nos fundamentos e provas que entendeu pertinentes, formando livremente sua convicção no sentido de não acolher integralmente o pleito da contribuinte.

### **DO MÉRITO**

No mérito, pretende os contribuintes a reforma do Acórdão recorrido, o qual manteve integralmente a exigência fiscal consubstanciada pelo lançamento, repisando as alegações da defesa inaugural, no sentido da viabilidade das compensações procedidas pela empresa, aduzindo para tanto o que segue:

III.1 - DA HIGIDEZ DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS COMPENSADOS ADMINISTRATIVAMENTE PELO ESCRITÓRIO CONTRATADO - DA LEGALIDADE DA EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - DA APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO EXARADO PELO STF SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 574.706: neste tópico, em síntese, aduz:

- que, por ocasião do desenvolvimento de sua atividade profissional, ainda que submetido à metodologia do regime de apuração do Simples Nacional, recolhe o ISS, o que, por conseguinte, torna a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins legal, porquanto o ISS estaria embutido no Simples Nacional;

- que, segundo o art. 195, inciso I, alínea 'b' da Constituição Federal, art. 3º, b, da Lei Complementar n.º 7/70 e art. 2º da Lei Complementar n.º 70/91, as contribuições PIS e Cofins incidem sobre as receitas e/ou sobre o faturamento, excluídos os valores destacados do ISS nas notas fiscais e que são incluídos na base de cálculo do PIS e da Cofins, que fazem parte do Simples Nacional;

- que o STF, sob o rito da Repercussão Geral, já declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, o que deverá ser naturalmente estendido ao ISS, em razão do mesmo raciocínio jurídico;

- cita o RE 240.785 do Pretório Excelso e Acórdão do Eg. TRF da 2ª Região, para justificar a compensação efetuada e o afastamento da cobrança indevida.

III.2 - DA AUSÊNCIA DE PARAMETRIZAÇÃO NO SISTEMA DA RECEITA FEDERAL PARA EFETUAR A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIUNDO DA EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: neste tópico, arrazoar-se na impossibilidade de os optantes pelo Simples Nacional não possuírem o direito de realizar a compensação via PER/Dcomp, e que, em razão disso, o escritório optou pelo meio disponível para ver extinto o crédito tributário, entendendo ser o caminho mais correto a ser seguido, sendo que tais procedimentos jamais foram na intenção de burlar ou adulterar a declaração, até porque os dados de faturamento e emissão de notas fiscais permaneceram intactos como na declaração original.

III.3 - DA BOA-FÉ DA SOCIEDADE QUE CONTRATOU ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA ESPECIALIZADO EM APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - DO DESCONHECIMENTO QUANTO AO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA SOCIEDADE R. AMARAL ADVOGADOS: neste tópico, em síntese, aduz que a sociedade Bonacossa Advocacia e Consultoria em momento algum possuía conhecimento acerca do procedimento técnico-fiscal e operacional das compensações realizadas escritório R. Amaral Advogados e este era o responsável pela transmissão de informações para as autoridades fazendárias. Isso demonstraria a boa-fé da sociedade, fato este ainda mais evidenciado pela documentação acostada aos autos referente à comunicação por email entre a sociedade e o escritório. Desse modo, entende não ter utilizado artifício ardil ou qualquer outro meio fraudulento a induzir a fiscalização a erro com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo, motivo pelo qual entende que não deve ser excluído do Simples Nacional.

Nesse tópico, ainda disserta sobre o tema outorgação de procuração eletrônica ao Escritório R. Amaral Advogados, faz uma Analogia da situação com o Direito Penal Tributário e contesta o dolo atribuído sob o argumento de que a autoridade administrativa teria se utilizado para tanto de ato judicialmente reconhecido como ilícito para comprovar a prática da sonegação tributária.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido, no mérito, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

Destarte, como se observa a contribuinte repousa seu insurgimento basicamente no mérito da sua exclusão do SIMPLES NACIONAL, notadamente as razões que conduziram a fiscalização a promover os Atos Declaratórios Executivos a excluindo daquele regime especial de tributação.

No entanto, não cabe neste processo adentrar aos motivos desse procedimento especial de exclusão do SIMPLES, mas tão somente seguir/observar o resultado do julgamento de aludida exclusão, promovida nos autos do processo nº 15586.720054/2019-47, o qual fora incluído

na pauta de 19/05/2025, tendo esta Turma negado provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-001.562, sintetizado na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL. INFRINGÊNCIA À LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006. EXCLUSÃO. CABIMENTO.

De conformidade com o artigo 29 da Lei Complementar nº 123/2006 constatando-se a prática reiterada de infração à própria lei (inciso V), impõe-se determinar a exclusão de ofício do Simples Nacional, sobretudo quando a contribuinte não obtém êxito em rechaçar as conclusões fiscais.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO.

A pessoa jurídica será excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL, pelo prazo de 10 anos, quando incorrer em prática reiterada de infração à legislação regente, a partir do próprio mês em que incorrida(s) a(s) infração(ões), devidamente caracterizada(s) pela utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável na forma do regime de apuração do Simples Nacional.

SIMPLES NACIONAL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. ISS. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de receita bruta utilizado na sistemática de apuração do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL compreende o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, deduzidas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, não havendo previsão legal para a dedução do ISS dos valores apurados no regime.

SIMPLES NACIONAL. EFEITOS. RETROATIVIDADE. ATO. NATUREZA DECLARATÓRIA.

O ato de exclusão do Simples possui natureza declaratória, onde atesta que o sujeito passivo já não preenchia mais os requisitos de permanência no regime desde determinada data passada, efeito esse que não guarda nenhuma relação com o princípio da irretroatividade, que se aplica a litígios envolvendo confrontos entre vigência da lei e data dos fatos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

**MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO.**

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, sob pena, inclusive, de supressão de instância.”

Dessa forma, no julgamento do presente Auto de Infração impõe-se à observância à decisão levada a efeito no processo retromencionado, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, consoante devidamente demonstrado nos autos.

Na esteira desse entendimento, no mérito, uma vez mantido o Ato Declaratório Executivo que excluiu a contribuinte do regime de tributação do Simples Nacional, e ensejou a constituição do presente crédito tributário decorrente, não há que se falar na improcedência da decisão recorrida, na forma que pretende fazer crer a recorrente, impondo seja mantida pelos seus próprios fundamentos.

Aliás, sequer admite-se adentrar às argumentações da contribuinte contra aludido Ato Declaratório, uma vez já devidamente debatidos/analísados em processo próprio, como acima demonstrado.

A propósito, quanto as demais alegações recursais, como a contribuinte simplesmente reiterou as razões da impugnação, sem qualquer eventual prova e/ou contraprova apresentada nesta oportunidade, peço vênha para transcrever excerto do Acórdão recorrido e adotar como razões de decidir, com fulcro no artigo 114, § 12º, do Regimento Interno do CARF, tendo em vista ter se debruçado com muita propriedade sobre a controvérsia posta em debate, senão vejamos:

“[...]”

#### **DO MÉRITO.**

Como os lançamentos tributários sob análise decorrem diretamente da decisão proferida nos autos do processo n.º 15586.720047/2019-45, e este já fora julgado nesta mesma sessão de julgamento, Acórdão n.º 09-74.757, com decisão favorável à manutenção da exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional, entendo que os autos de infração dela decorrentes devem se manter inalterados.

De uma análise minuciosa e detalhada da impugnação apresentada, vê-se que as razões apresentadas pela defesa, de uma forma geral, buscam afastar a

responsabilidade tributária atribuída ao sócio-administrador da empresa, Sr. Murilo Bonacossa de Carvalho, como também buscam contestar o dolo imputado ao sujeito passivo e ao seu sócio-administrador.

No que diz respeito especificamente ao dolo, há que se observar que boa parte das razões apresentadas pela defesa na impugnação ora analisada são idênticas àquelas constantes da manifestação de inconformidade objeto do processo n.º 15586.720047/2019-45, que cuidou da Exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional. Da mesma foram, os fatos e os elementos de prova constantes dos autos e relatados nos 2 (dois) Termos de Verificação Fiscal, doravante denominados TVF1 e TVF2, também o são, porquanto constam em ambos processos.

Adentremos, então, na análise da defesa apresentada.

O procedimento fiscal foi justificado, em síntese, pelas seguintes motivações:

- TVF1: o sujeito passivo, escritório BONACOSSA ADVOCACIA & CONSULTORIA, "... apresentou PGDAS-D, relativos aos períodos de apuração 01/2015 a 05/2017 em que se encontravam indicadas as receitas brutas e os valores devidos do SIMPLES NACIONAL. Pouco tempo após a transmissão das declarações originais a fiscalizada apresentou declarações retificadoras, para todos os meses de 2015 e 2016, excluindo os tributos antes apurados e indicando imunidade tributária.". Dessa forma, em face dos indícios de irregularidades tributárias foi iniciado o procedimento fiscal em 10/03/2018 através da ciência, por via postal com AR - Aviso de Recebimento, do Termo de Início de Fiscalização;

- TVF2: a "... ação fiscal descortinou a prática de uma fraude que consistiu em assinalar sem fundamento legal o campo de "imunidade" dos PGDAS-D dos períodos de apuração de 01/2015 a 02/2017, além do mês 05/2017, totalizando 27 meses de informações falsas ..." , período este em que o sujeito passivo suprimiu os tributos devidos no SIMPLES NACIONAL, através de retificação dos PGDAS; além disso, o sujeito passivo alegou possuir créditos compensáveis em relação à "apuração inconstitucional das contribuições para o PIS e COFINS com o ISSQN incluído na base de cálculo", o que não encontra amparo legal; e mais, alegou também ter efetuado pagamentos indevidos passíveis de compensação, e ainda que, como não havia campo específico para efetuar a compensação, marcou o campo imunidade; a Fiscalização destacou ainda que mesmo que se tivesse base para as alegações do sujeito passivo, numericamente não existiriam os créditos alegados.

No TVF1, consta ainda relatado que o sujeito passivo, após ciência do Termo de Início Fiscalização, "... informou também que o Escritório de contabilidade Prise Contabilidade, CNPJ n.º 13.152.095/0001-11 preencheu os PGDAS e que a marcação do campo imunidade foi feita pela empresa R. Amaral Advogados, CNPJ n.º 10.174.270/0001-72 ..."; e que, "Tendo em vista que outros procedimentos em curso demonstram que R AMARAL Advogados estava

envolvida em procedimento semelhante adotado por outros contribuintes, e que as notas fiscais de serviço obtidas junto à Prefeitura Municipal de Vitória indicavam que BONACOSSA prestava serviço à R AMARAL, nova intimação foi encaminhada ...".(negrito nosso).

Vejamos a resposta do sujeito passivo sobre os serviços prestados à R AMARAL ADVOGADOS:

[...]

Conforme ainda relatado no TVF1, a "R AMARAL foi contratada por diversas empresas para realizar serviço de "compensação" tributária. Para tanto, recebia como remuneração até 60% do valor do SIMPLES originalmente apurado, ou seja, as empresas contratantes teriam um benefício de 40% do tributo devido. No entanto, nota-se que a R AMARAL seria a maior beneficiária na prestação deste serviço, em face da elevada remuneração recebida.

O serviço prestado pela R AMARAL era de rasa complexidade. Obtinha a procuração necessária para transmitir o PGDAS (retificadora) do contratante. Recebia o PGDAS preenchido pelo contratante e então "zerava" o valor dos tributos. Simplesmente marcava imunidade tributária e mandava a "conta" para o contribuinte contratante." A tentativa de utilização de créditos fictícios, dos mais diversos tipos possíveis, para quitação de tributos federais, tem sido recorrente no âmbito da Secretaria da Receita Federal. De tempos em tempos surge um "escritório especializado" que comercializa com pessoas jurídicas devedoras de tributos (ou interessadas em não pagar) junto à União, um suposto "direito de crédito", com deságio em relação ao valor "economizado".

Ocorre que como não há crédito algum, como ocorre neste caso concreto, os procedimentos normais previstos na legislação tributária não poderiam ser aplicados.

Então surge a exigência da outorga por parte do cliente de procuração eletrônica (ou a entrega de certificado eletrônico ou senha de acesso) à "cessionária do crédito", para que esta possa "representá-la junto à Receita Federal" e efetivar a "compensação". De posse de tal mandato, o que a pessoa jurídica "vendedora do crédito" simplesmente faz é retificar as declarações originalmente apresentadas à Receita Federal.

...

Exatamente o que ocorreu no caso em tela: a história-cobertura de "créditos" passíveis de compensação dos tributos devidos no SIMPLES NACIONAL, na prática se converteu em retificação dos PGDAS-D para suprimir os tributos e contribuições federais devidos dos períodos de apuração de 01/2015 a 12/2016 e os meses de 01/2017, 02/2017 e 05/2017 com a marcação nos PGDAS-D-Retificadores da condição de IMUNE TRIBUTÁRIA.

Ao assinalar que as receitas declaradas no SIMPLES NACIONAL estavam acobertadas por IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, BONACOSSA buscou impedir o conhecimento pela autoridade tributária da ocorrência do fato gerador dos tributos incidentes em decorrência de obtenção das receitas indevidamente segregadas com imunes, já que a IMUNIDADE TRIBUTÁRIA retira do campo de incidência tributária fatos constitucionalmente eleitos, impedindo a ocorrência dos fatos geradores dos tributos.

Na verdade, inexistente qualquer imunidade tributária da qual pudesse se valer a fiscalizada. De pronto, portanto, verifica-se a falsidade de declaração.

A argumentação da fiscalizada fundou-se em alegações de suposta inconstitucionalidade da inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Argumenta que em sede de repercussão geral o STF decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS e por analogia aplica o mesmo entendimento ao ISSQN.

Estende este entendimento ao SIMPLES NACIONAL. Assim, informa que teria realizado pagamentos indevidos e que os teria posteriormente compensado. Por fim, alega que em face da inexistência de PGDAS de campo específico para realizar as “compensações” marcou a opção imunidade.

...

A indicação nos PGDAS-retificadores de que a receita bruta da pessoa jurídica estaria fora campo de incidência tributária, por estarem sujeitas à IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, não restaram comprovados pelo contribuinte. Ademais, a própria Lei Complementar veda expressamente o uso de créditos, para extinção de débitos do Simples Nacional.

...

Embora já caracterizada a ausência da imunidade tributária da fiscalizada e o caráter fraudulento da sua indicação no PGDAS em total desconexão com a realidade, demonstra-se a seguir a impossibilidade da alegada compensação tributária:

...

No presente caso, não restou provada a existência, nem liquidez e certeza do suposto crédito financeiro, nem a possibilidade de sua utilização para quitação de tributos, o que decorre da própria resposta do contribuinte. Inexiste no arcabouço legal pátrio lei que permita a compensação almejada pelo contribuinte. Inexistentes também os créditos. Se entende a fiscalizada que é inconstitucional a inclusão do ISSQN na base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS na sistemática do Simples Nacional, deve este buscar os meios para que estes créditos se tornem líquidos e certos, ou seja, através de decisão judicial transitada em julgado.

É também imprescindível registrar que embora a fiscalizada fundamente o procedimento adotado na existência de eventuais crédito tributários decorrentes de pagamentos indevidos, não apresentou qualquer apuração ou comprovação destes valores, ou seja inexistente qualquer evidência da existência de qualquer crédito compensável.

Por fim, embora a fiscalizada tenha alegado nas respostas apresentadas que não possuía vínculos com a R AMARAL, a quem atribuiu a marcação da imunidade em seus PGDAS, e que somente atuava como intermediária na apresentação de clientes e eventual suporte, o que se vê é que R AMARAL é a maior fonte de receitas do escritório BONACOSSA no período fiscalizado. A tabela abaixo, com base nas informações contabilizadas de serviços prestados, demonstra que no período R AMARAL representou 94% das receitas da fiscalizada.

Ressalta-se que a fiscalizada informou inexistência de contrato.

[...]

Conclui-se que o escritório BONACOSSA serviu, no período fiscalizado, à R AMARAL, recebendo deste quase a totalidade de seus rendimentos, bem como utilizou-se de artifício semelhante aquele imputado à R AMARAL para a exclusão de débitos do SIMPLES NACIONAL, não tendo, entretanto, comprovado a participação desta. Por outro lado, esta relação entre BONACOSSA e R AMARAL não deixa dúvidas sobre o conhecimento que BONACOSSA tinha de “serviço prestado” por R AMARAL.”.

Acrescente-se a isso que o sujeito passivo fora devidamente alertado, por várias vezes, das irregularidades que vinham sendo praticadas, tendo recebido, inclusive, em sua caixa postal, mensagem da RFB, em 01/11/2017, informando-lhe que havia marcado o campo imunidade, e que, em função disso, havia sido efetuado o bloqueio de novas apurações/retificações de PGDAS-D para os contribuintes que assinalaram os campos indevidamente, até que fossem resolvidas as inconsistências detectadas nas declarações ora relacionadas, senão vejamos:

[...]

Ainda segundo relatado, o bloqueio foi efetuado somente para a transmissão de novas declarações referente a novos períodos de apuração, não para a retificação das declarações originais já enviadas e com as inconsistências detectadas, as quais, segundo lhe fora informado, deveriam ser regularizadas, e não foram, ou seja, resta claro que o sujeito passivo escritório BONACOSSA ADVOCACIA § CONSULTORIA estava ciente das irregularidades, mas ao invés de corrigi-las, insistiu no erro.

Veja que, não obstante isso, além de não ter efetuado a retificação das declarações onde houvera informado estar sob IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, o sujeito passivo buscou a via judicial para o desbloqueio do PGDAS, onde obteve êxito.

Posteriormente, em razão do início do procedimento fiscal, foi efetuado novo bloqueio, fruto da suspensão da espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do § 2º do art. 7º do Decreto n.º 70.235/72, Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Tão logo foi cientificado pela RFB do procedimento fiscal e do novo bloqueio, ou seja, teve ciência do início da ação fiscal, o sujeito passivo, sob a alegação de que precisava de acesso para parcelamento de débitos do SIMPLES (PERT-SN), impetrou novo mandado de segurança para desbloqueio do acesso ao PGDAS, onde obteve êxito (com data de 24 de setembro de 2018).

Sobre isso, no item III da impugnação, aduz a defesa que haver decisão judicial já transitada em julgado nos autos do mandado de segurança distribuído sob o n.º 5004985-34.2018.4.02.5001, autorizando o sujeito passivo a proceder à emissão do PGDAS-D e, por consequência, lançar os débitos fiscais ainda não constituídos, o que possibilitaria a inclusão de débitos não declarados no PERT-SN.

[...]

Contudo, a referida decisão judicial veio com a seguinte ressalva (ver tela transcrita anteriormente): “... ficando ressalvada, contudo, a possibilidade de continuidade dos procedimentos de fiscalização já iniciados em face da agravame, com vistas a eventuais cobranças de diferenças devidas, assim como de aplicação de eventuais penalidades/multas, em caso de constatação pelo fisco de declaração, via PGDAS-D, de valores inferiores ao efetivamente devidos.”.

Ora, o mandado de segurança não inviabilizou o procedimento fiscal, como quer fazer crer o sujeito passivo em sua defesa. Apenas desbloqueou o sistema, conforme solicitado pelo sujeito passivo. Por óbvio, como o sujeito passivo estava sob procedimento fiscal, com perda de espontaneidade, ainda que quisesse, não poderia parcelar débitos sob fiscalização, não antes de findo o procedimento. Acrescente-se a isso o fato de suas declarações estarem com irregularidades, haja vista a informação de que fazia jus a “imunidade” e a supressão/redução de débitos em razão disso, fato este que coloca por terra o argumento de que fora impedido de parcelar débitos do Simples.

No caso, após a devida ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIAF (lavrado em 12/03/2018), que ocorreu por via postal com Aviso de Recebimento – AR, em 19/03/2018, o sujeito passivo já não mais dispunha do benefício da espontaneidade, previsto no § 2º do art. 7º do Decreto n.º 70.235/72, Processo Administrativo Fiscal – PAF, a saber:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:(Vide Decreto nº 3.724, de 2001)| - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

...

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Além disso, destaque-se que, em momento algum, o sujeito passivo buscou regularizar a situação. Como pode, agora, em sede de recurso administrativo, alegar ter a autoridade administrativa se utilizado de Ato reconhecido judicialmente como ilícito para comprovar o dolo atribuído na prática da sonegação tributária. Não há ilicitude alguma aí.

Com fulcro nas evidências constatadas: a) não ter efetuado o pagamento dos débitos apurados e declarados pelo Simples Nacional nos PGDAS-S; e b) ter incluído informação falsa nos PGDAS-D-Retificadores, em todos os períodos de apuração de 01/2015 a 12/2016, além dos meses 01/2017, 02/2017 e 05/2017, onde informou que suas receitas estariam abarcadas por IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, o escritório BONACOSSA ADVOCACIA § CONSULTORIA incorreu em hipótese de exclusão prevista no art. 29, V, e § 9º, II, da Lei Complementar n.º 123/2006 (anteriormente transcrita).

Diante de todo o exposto, restou configurado o dolo do sujeito passivo, consoante evidenciado nos fatos relatados nos TVFs, ora transcritos e analisados.

Foram 27 declarações apresentadas (e posteriormente retificadas) com a informação falsa no campo preenchido com “imunidade”, todas com redução indevida de tributos.

Além disso, chama a atenção o fato de o sujeito passivo figurar em duas diferentes posições no esquema fraudulento: como beneficiário, para eximir-se do pagamento de tributos; e como participante, na viabilização das atividades do escritório R. Amaral Advogados.

Ressalte-se também a insistência do sujeito passivo em suscitar a possibilidade de exclusão do ISS da base de cálculo do Simples Nacional e sua dedução do imposto apurado (item V.1 da defesa). Sobre isso, esclareça-se que nos termos do § 1º do art. 3º da LC n.º 123/2006 (Simples Nacional), considera-se receita bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, não se incluindo neste conceito previsão legal para a dedução do ISS dos tributos apurados e lançados pela sistemática, IRPJ/CSLL/PIS/Cofins – Simples Nacional.

Neste ponto, a defesa suscita também a ausência de parametrização no Sistema da Receita Federal para se efetuar a compensação de crédito tributário oriundo de Exclusão do ISS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS (item V.2 da defesa), o que decorre exatamente de ausência de disposição legal para tanto.

Tais alegações, somadas às demais constatações, deixam clara a intenção dolosa e deliberada do sujeito passivo em não efetuar o pagamento dos débitos

apurados e burlar o sistema da RFB, o que levou à configuração de prática reiterada de infração à legislação tributária, com a utilização de artifício ardil para tanto, qual seja: a prestação de informação falsa de que estaria abarcado por IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

Frise-se, mais uma vez, foram 27 declarações apresentadas com a informação falsa no campo preenchido com “imunidade”, todas com redução indevida de tributos.

E mais, ainda que houvesse o alegado crédito, o que não é verdade, a situação teria que ser resolvida mediante a apresentação de Pedido de Restituição e/ou Compensação em formulário, não com a falsa informação de que faria jus a IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

O dolo, repise-se, decorre da constatação de prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar n.º 123/2006, qual seja, não pagamento dos débitos apurados e declarados pelo Simples Nacional, combinado com a prestação de informação falsa pelo sujeito passivo nos PGDAS-D-Retificadores, para todos os períodos de apuração de 01/2015 a 12/2016, além dos meses 01/2017, 02/2017 e 05/2017, com a indevida redução dos débitos apurados, nos quais informou que suas receitas estariam abarcadas por IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, o que não é verdade.

Como pode, diante de todas as evidências coletadas, o sujeito passivo alegar desconhecer o procedimento adotado pelo prestador de serviços R. AMARAL ADVOGADOS; ausência de motivação; e ainda boa-fé dos impugnantes. Frise-se, mesmo após diversas oportunidades para regularizar a situação, o sujeito passivo não o logrou fazer.

Como não poderia ter ciência de tais atos!?

No que diz respeito à alegação de “utilização pela autoridade administrativa de Ato reconhecido judicialmente como ilícito para comprovar o dolo atribuído na prática da sonegação tributária”, esclareça-se ainda à defesa que o ato de bloqueio efetuado pela RFB não guarda relação alguma com o dolo atribuído ao sujeito passivo. Como visto, o dolo decorre da prática reiterada de atos caracterizados como infração à lei, e fica ainda mais evidente quando o sujeito passivo, após ser alertado das irregularidades e da possibilidade de saneamento destas, não agir nesse sentido.

Dessa foram, não há como dar razão aos argumentos da defesa no que diz respeito ao dolo atribuído tanto ao sujeito passivo quanto ao responsável solidário.

Como a qualificação da penalidade exigida decorre diretamente da intenção dolosa do agente, e o dolo restou devidamente demonstrado nos autos, mantém-se a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%.

[...]”

Observe-se, que a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de rechaçar a pretensão fiscal.

### **DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO MURILO BONACOSSA DE CARVALHO**

Contrapõe-se a corresponsabilidade/solidariedade atribuída ao sócio Murilo Bonacossa de Carvalho, sob o argumento de inexistir qualquer comprovação material dos fatos alegados, não se prestando para tanto a simples menção aos dispositivos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sobretudo por não se cogitar em interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ou mesmo prática de atos com excesso de poder, com conduta contrária à lei ou estatuto da empresa.

Entende ser inviável *fundamentar a responsabilidade solidária do sócio Murilo Bonacossa de Carvalho por conhecimento de bloqueio do sistema PGDAS do escritório atuado praticado pela RFB e reconhecido judicialmente como ilícito.*

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pela autoridade lançadora, ratificadas pelo julgador de primeira instância, os fundamentos adotados para fins de responsabilização do sócio pela exigência fiscal não são capazes de atrair as hipóteses permissivas de aludida corresponsabilidade, como passaremos a demonstrar.

Destarte, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a solidariedade tributária é legal e obriga os sujeitos passivos do fato gerador dos respectivos tributos, **desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.**

Nesse sentido, os artigos 121, 124, 128, 134 e 135, do Código Tributário Nacional, assim prescrevem:

“Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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

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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Com mais especificidade, na hipótese dos autos, a autoridade lançadora entendeu por bem atribuir a responsabilidade solidária ao Sr. Murilo Bonacossa de Carvalho, com esteio nos artigos 124, inciso I, e 135, do Códex Tributário, acima transcrito, adotando as seguintes premissas:

“[...]

**7. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR POR INFRAÇÃO À LEI**

[...]

A responsabilidade das pessoas descritas no artigo 135 é pessoal e solidária. O dispositivo legal busca responsabilizar os procuradores, prepostos, empregados, dirigentes, gerentes ou representantes de empresa privadas, quando agem de forma ilícita com afronta a legislação tributária, como no caso de sonegação fiscal, pelos créditos tributários devidos pelo contribuinte.

Nos casos em que a autoridade tributária constata a ocorrência de ato ilícito, deve, por dever de ofício, atribuir a responsabilidade tributária aos mandatários, prepostos, diretores, gerentes ou representantes da empresa privada.

Os mandatários e os sócios-administradores tornam-se também responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com infração de lei.

Conforme consignado neste relatório, sob a fachada de uma operação de compensação de “créditos relativos às exações por substituição tributária e outras restituições administrativas” com os valores vencidos e vincendos do SIMPLES NACIONAL, retificou suas declarações com a falsa informação de IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

Além disso, por intermédio de notícias veiculadas no Portal do SIMPLES NACIONAL, a BONACOSSA foi várias vezes alertada das irregularidades que vinham sendo praticadas. Foi disponibilizada, inclusive, uma cartilha de como proceder diante de propostas de “empresas de assessoria” para quitação de débitos com deságio. Reproduzimos a seguir alguns alertas veiculados

[...]

BONACOSSA também recebeu na sua Caixa Postal a seguinte mensagem da RFB em 01/11/2017 informando-lhe que havia marcado o campo imunidade, bloqueando apurações/retificações de PGDAS até que fossem corrigidas as irregularidades dos períodos sob fiscalização:

[...]

O bloqueio dos PGDAS-D de que trata o comunicado da RFB foi uma medida administrativa que deu aos contribuintes que assinalaram sem fundamento legal os campos “imunidade” a oportunidade de promover sua autorregularização, mediante a retificação de suas declarações e recolhimento dos tributos devidos.

BONACOSSA não se regularizou, ao contrário da maioria das empresas na mesma situação que retificaram suas declarações tão logo tomaram ciência dos alertas da RFB e do CGSN. Nada foi feito para remediar a situação, o que denota a caracterização do dolo pela assunção do risco em ocultar o tributo devido. E, ao tentar transmitir o PGDAS-D referente ao mês 10/2017, foi informada de que a declaração estava bloqueada até que fossem resolvidas as irregularidades anteriores.

Ao invés de corrigir o PGDAS BONACOSSA buscou a tutela judicial e impetrou mandado de segurança contra o Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória-ES para ter assegurado o direito à transmissão via PGDAS, a impetrante alegou que a RFB bloqueou indevidamente o acesso ao sistema do SIMPLES NACIONAL, o que impediu a apuração e emissão do documento de arrecadação mensal de tributos (DAS) relativo ao mês de outubro/2017, e meses subsequentes. O advogado da ação foi MURILO BONACOSSA DE CARVALHO (OAB/ES 12.245).

[...]

Resta claro que BONACOSSA estava ciente da irregularidade tributária, mas ao invés de corrigir, insistiu no erro.

Posteriormente, BONACOSSA foi alvo de novo bloqueio, tendo em vista o início de procedimento fiscal e a consequente suspensão da espontaneidade do contribuinte. Sob a alegação que precisava de acesso para parcelamento de débitos do SIMPLES (parcelamento PERT-SN) impetrou novo Mandado de Segurança para desbloqueio do acesso ao PGDAS. Em primeira instância o judiciário denegou a segurança, porém, através do Agravo de Instrumento Nº 5000146-31.2018.4.02.0000/ES, obteve êxito em seu pleito.

[...]

De todo o exposto, depreende-se que BONACOSSA atuou para o cometimento da infração.

BONACOSSA deixou de recolher e declarar a totalidade dos tributos e contribuições federais.

Embora BONACOSSA tenha indicado a participação de R AMARAL, e tenha sido comprovado o vínculo entre as atividades de ambos, BONACOSSA não apresentou à fiscalização nenhuma comprovação da participação de R AMARAL no esquema fraudulento identificado.

Pelos fatos descritos, fica incluído no rol de sujeitos passivos, na qualidade de responsável pelo crédito tributário constituído de ofício no presente procedimento fiscal, por ato praticado com infração à lei:

\* Murilo BONACOSSA, CPF 053.931.307-67: A cláusula 7ª do Contrato Social define que a administração cabe ao sócio Murilo Bonacossa de Carvalho que usará o título de Sócio Administrador. O artifício utilizado para supressão dos tributos foi de conhecimento do sócio administrador uma vez que atuou diretamente no esquema fraudulento. Assim, os atos que operacionalizaram a sonegação dos tributos e contribuições federais, que caracterizam infração à lei, tiveram o conhecimento e autorização do responsável pela BONACOSSA. Base legal: art. 124, I c/c art. 135, III, do CTN.

[...]"

Contemplados os dispositivos legais que regulamentam a matéria, convém explicitar, ainda, que os precedentes deste Colegiado, ao proceder a subsunção dos fatos à norma, sobretudo diante da farta doutrina e jurisprudência sobre a matéria, fixou entendimento no sentido de que não basta a fiscalização imputar a corresponsabilidade à terceiros a partir de razões superficiais/rasas, sem conquanto adentrar com a profundidade que o caso exige, nas condutas praticadas pelos pretensos solidários, de maneira a comprovar que, de fato, interferiram na situação que constitua o fato gerador do tributo ou mesmo praticaram atos contra o estatuto da empresa e/ou a legislação de regência.

Com efeito, relativamente a responsabilização inscrita no artigo 124, inciso I, do CTN, o entendimento firmado neste Colegiado é no sentido de que o interesse comum não quer dizer simplesmente que se trata de sócio de fato ou de direito da empresa e, por conseguinte, responsáveis solidários.

Na verdade, o cerne da questão é que o interesse comum a ser demonstrado tem que se fixar na **“situação que constitua o fato gerador do tributo”** e não simplesmente interesse nas atividades econômicas da empresa, mesmo porque, neste último caso, a condição de sócio, por si só já atrai aludido interesse.

Mais precisamente, mister que a conduta do sócio responsabilizado seja determinante para fins de alcançar a infração tributária apurada e esteja devidamente demonstrada/comprovada pela fiscalização.

Neste sentido, convém trazer à baila excerto da ementa e do voto exarados nos autos do processo nº 19515.003959/2007-18, da lavra do ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, o qual contempla com muita propriedade o tema sob análise, senão vejamos:

“EMENTA:

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 124, I e 135, III do CTN. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. REQUISITOS.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente -, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. No âmbito do STJ prevalece o posicionamento no sentido de que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

O que atrai essa responsabilidade solidária (124, I) é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais.

[...]

#### Voto

[...]

58. Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

59. No âmbito do STJ7 prevalece o posicionamento no sentido de que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

60. O que atrai essa responsabilidade solidária é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu

conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais.

61. A responsabilidade prevista no art. 137 do CTN, também citada pela autoridade fiscal, por sua vez, refere-se aos efeitos da infração e é exclusiva do agente que a comete. Entretanto, o contribuinte continua responsável pelo tributo não recolhido, se for o caso, decorrente da infração.

62. O agente responde ainda no caso de a infração constituir crime ou contravenção penal. Assim, o contribuinte responderá somente se o agente atuar no exercício regular de administração, mandato, função, cargo, emprego ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

63. Portanto, a “responsabilidade tributária será exclusiva e pessoal do agente que as praticou (excluindo-se a do contribuinte, se foram cometidas pelo responsável), em todos os casos em que forem praticadas com dolo específico ou elementar”.

64. Necessário verificar, portanto, se há nexos causal entre a conduta praticada pelo recorrente, na condição de administrador, ainda que de fato, da pessoa jurídica e a prática de atos com infração à lei.

65. Inicialmente, cumpre esclarecer que o mero inadimplemento não atrai responsabilidade tributária. Tal posicionamento restou consolidado na Súmula 430 do STJ, cujo enunciado dispõe: “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

66. Em relação à responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN, o acórdão recorrido entendeu restar caracterizado “interesse nas situações que constituíram fatos geradores da obrigação principal” em razão de o responsável solidário ter assinado cheques em nome da pessoa jurídica atuada; com efeito, manteve a responsabilidade tributária solidária.

67. A meu ver, o interesse comum a que se refere esse dispositivo legal, na espécie, deve ser qualificado por dolo, fraude ou simulação. E o terceiro não é qualquer pessoa, mas, sim, aquele que pratica atos, mediante fraude, dolo ou simulação em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. O que não restou provado na nesses autos.

68. A autoridade fiscal cita ainda o art. 137 do CTN, todavia, não descreveu a conduta capaz subsumir o fato à norma, tampouco apresentou elementos probatórios para tal; razão pela qual também deve ser afastada tal responsabilidade. O mesmo racional deve ser aplicado em relação aos art. 207, V, parágrafo único do RIR/99.

69. Não basta a simples menção do dispositivo legal sem subsunção do fato à norma. Conforme dito acima, é fundamental a descrição dos fatos e da conduta praticada que atraiu a responsabilidade tributária acompanhados dos respectivos elementos comprobatórios.

70. Nestes termos, em razão a ausência de nexos causal entre a conduta praticada pelo recorrente, na condição de administrador, ainda que de fato, da pessoa jurídica e a prática de atos com infração à lei, bem como de documentação comprobatória, afastou a responsabilidade solidária do recorrente. [...]” (Acórdão nº 1101-001.299 – Sessão de 13/05/2024)

*In casu*, a nobre autoridade fiscal ao imputar a responsabilidade solidária ao Sr. Murilo Bonacossa de Carvalho, como acima transcrito, assim o fez com base no artigo 124, inciso I, e 135, do CTN.

Para tanto, quanto ao artigo 124, inciso I, do Código Tributário, entendeu que o solidário teria interesse comum nos atos lesivos ao erário.

No entanto, com a devida vênia, sem razão às autoridades fazendárias pretéritas.

Isto porque, de início, constata-se que a linha argumentativa para a comprovação do interesse comum repousa no fato de o solidário ser sócio administrador da contribuinte autuada, o que, por si só, não é capaz de oferecer proteção ao pleito do fisco.

Em outras palavras, não restou demonstrado/comprovado quais teriam sido os atos práticos pelo tido solidário que evidencie o interesse comum na “**situação que constitua o fato gerador do tributo**”, ou seja, relacionados diretamente com as infrações tributárias ora apuradas.

Poder-se-ia até cogitar em ser uma decorrência da própria atividade de gestão da empresa ou de vínculo, num verdadeiro exercício de presunção. Entrementes, o instituto da responsabilidade tributária solidária não comporta essa forma de imputação por presunção, exigindo, assim, a comprovação inequívoca da conduta dos sócios determinante à alcançar a infração tributária apurada, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, onde o fiscal autuante, inobstante o esforço empreendido, somente logrou comprovar o vínculo societário do pretense solidário com a autuada (interesse econômico), o que, por si só, não tem o condão de atrair os efeitos da corresponsabilização pretendida, impondo seja afastada a pretensão fiscal neste sentido.

No entanto, afóra a imputação com esteio no artigo 124, inciso I, do CTN, atribui-se a solidariedade, ainda, com fulcro no artigo 135 do CTN, por entender ter agido com excesso de mando tendente ao cometimento das infrações apuradas.

Por sua vez, outro não é o entendimento quando constatada a atribuição da responsabilidade solidária inscrita no artigo 135 do Código Tributário, impondo à fiscalização proceder a devida individualização da conduta infracional do sócio responsabilizado, de forma a atrair os efeitos pretendidos.

Mais precisamente, ao pretender imputar a responsabilidade tributária solidária aos sócios da empresa autuada, com arrimo no artigo 135 do CTN, impõe-se à autoridade lançadora individualizar a conduta lesiva ao contrato social ou à legislação de regência, de cada sócio corresponsabilizado, não bastando simplesmente aduzir que fazem parte do quadro societário da empresa autuada e elencar os fatos adotados para fins da constituição do próprio crédito tributário, ou seja, o mérito da autuação fiscal.

A propósito da matéria, não é demais nos valermos, novamente, dos ensinamentos do r. Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, nos autos do processo nº 19515.003959/2007-18 (acima já transcrito), de onde pedimos vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]”

53. Pois bem. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

54. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária<sup>5</sup>, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 4306 do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

55. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexos causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

56. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

57. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes.

(REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem função de gerência não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC.

3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126)(Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial.

Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178). (Grifo nosso)

[...]” (Acórdão nº 1101-001.299 – Sessão de 13/05/2024)

Estabelecidas as premissas básicas para fins de atribuição da responsabilidade solidária, com fundamento no artigo 135 do Código Tributário, impõe-se analisar se no caso contrato a fiscalização se desincumbiu do ônus de comprovar que as condutas do sócio, de fato e de direito, possuem condições de atrair os efeitos do instituto tributário em comento.

E, como se observa dos autos, relativamente ao Sr. Murilo Bonacossa de Carvalho, a fiscalização imputou a responsabilidade pelo crédito tributário, com esteio no artigo 135 do Código Tributário Nacional, em suma, em razão de ser sócio da empresa no período da autuação e, em tese, ter praticado atos ilícitos.

No entanto, em que pese individualizar a conduta de referido sócio, não logrou a fiscalização comprovar os atos ilegais lesivos ao estatuto da empresa ou mesmo às normas legais.

Destarte, da simples leitura do TVF, constata-se que a autoridade lançadora, ao atribuir a responsabilidade solidária ao Sr. Murilo Bonacossa de Carvalho, assim o fez de maneira absolutamente genérica, em síntese, diante de sua participação no quadro societário da empresa, o que, como vimos, não é demais para atrair os efeitos de referida corresponsabilização. No mais, o fiscal autuante simplesmente pretende vincular, de forma rasa, a conduta do sócio à apuração fiscal, trazendo à baila questões meritórias da própria exigência fiscal, razões que, igualmente (isoladamente), não se prestam ao fim pretendido.

Na esteira desse entendimento, não restando demonstrada de forma individualizada o ato lesivo à legislação ou com excesso de poderes, com a devida comprovação do nexos causal entre a conduta e o dano ao erário, não há como prevalecer a responsabilidade pessoal do sócio, Sr. Murilo Bonacossa de Carvalho.

#### **DA MULTA QUALIFICADA E REDUÇÃO COM BASE EM LEGISLAÇÃO HODIERNA MAIS BENÉFICA**

Inobstante a manutenção da multa qualificada, mesmo porque a contribuinte sequer a contestou em seu recurso, certo é que após a constituição do crédito tributário mediante o lançamento ora contestado a legislação que contempla a aplicação da multa de ofício fora alterada, devendo, portanto, ser aplicada ao caso, se mais benéfica ao contribuinte, como passaremos a demonstrar.

Destarte, ao promover o lançamento e aplicar multa de ofício de 150%, a autoridade fazendária adotou como esteio à sua empreitada os preceitos inscritos no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, que dispunha na forma acima transcrita.

Ocorre que, posteriormente à ocorrência do fato gerador e, por conseguinte, da própria lavratura do presente auto de infração, fora editada a Lei nº 14.689, de 20/09/2023, alterando/reduzindo os percentuais das multas de ofícios, nos seguintes termos:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

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 declaração inexistente;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO) (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]” (grifamos)

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, inciso II, alínea “c”, determina a retroatividade da legislação editada posteriormente ao fato gerador quando cominar penalidade menos severa, senão vejamos:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Neste cenário, inobstante a manutenção da exigência fiscal em relação ao seu mérito e, bem assim, a contribuinte não haver suscitado em sua peça recursal tal questão, mesmo porque protocolizada anteriormente à alteração legislativa, impõe-se conhecer de ofício de referido tema e determinar a redução da multa de 150% para 100%, na esteira das disposições hodiernas, mais benéficas, sobretudo considerando não ter sido imputada conduta reincidente.

Com efeito, no que tange ao reconhecimento de ofício do tema sob análise, na condição de matéria de ordem pública, mister salientar que a atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, especialmente quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.

Com mais especificidade, o artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 é por demais enfático ao estabelecer que a atividade do agente administrativo deve obedecer, dentre outros, o princípio da legalidade, senão vejamos:

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

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

A corroborar esse entendimento, o artigo 53 do mesmo Diploma Legal retro prescreve que a Administração poderá anular, revogar ou corrigir seus atos, quando maculados por vício de legalidade, como segue:

“Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revoga-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”

Na esteira desses preceitos, escorado, sobretudo, no Poder de Autotutela da Administração Pública, bem como na evidente determinação da retroatividade benigna da norma

posterior ao fato gerador do tributo, inscrita no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário, é de se reduzir a multa de 150% para 100%, ainda que de ofício, com arrimo na legislação mais benéfica vigente.

### **DA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE**

Destarte, relativamente às questões de inconstitucionalidades/ilegalidades arguidas pelo contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a multa e juros ora exigidos encontrarem respaldo na legislação de regência, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 1.634/2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103- A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” E, segundo o artigo 123, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.”

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão do contribuinte, também em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

Neste sentido, no mérito, não se cogita em improcedência do procedimento fiscal, tendo em vista que as autoridades fazendárias pretéritas agiram da melhor forma, com estrita observância da legislação tributária aplicável à espécie, impondo a manutenção da decisão recorrida em sua plenitude.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pelo recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo à extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância. A propósito da matéria, aliás, o Supremo Tribunal Federal exarou decisão, em sede de Repercussão Geral, nos autos do Agravo de Instrumento nº 791292/PE, firmando entendimento que, de fato, o Acórdão deve ser

devidamente fundamentado, mas sem determinar, no entanto, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

#### **LANÇAMENTOS DECORRENTES**

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para afastar a corresponsabilização do sócio Murilo Bonacossa de Carvalho e determinar a redução da multa qualificada de 150% para 100%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*Assinado Digitalmente*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira