



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



**Processo nº** 15746.720073/2020-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.866 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2024  
**Recorrente** FRIG' WEST TRANSPORTES EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONGOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. O processo administrativo tributário exige que as diligências e perícias sejam devidamente fundamentadas, bem como tragam os indícios e quesitos pertinentes e suficientes para sua realização.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2017

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA. VALORES EXPRESSIVOS.

Uma movimentação financeira, compatível com o valor de notas fiscais emitidas, em contrapartida com a diferença de receita bruta declarada, indica uma omissão de receita proposital.

É de difícil compreensão e entendimento que tamanha diferença entre movimentação financeira em suas contas bancárias, bem como a movimentação de mercadorias não despertasse na administração a ausência de tributos a recolher.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento à proposta de realização de diligência; vencido o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto. No mérito, por (a) unanimidade de votos, (i) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se integralmente a autuação, mas acolhendo a arguição de retroatividade benigna da multa de ofício qualificada, nos termos da Lei nº 14.689/2023 e (ii) afastar a responsabilidade solidária do Sr. EURICO DIAS TAVARES; (b) por maioria de votos, negar-lhe provimento quanto à qualificação da multa de ofício; vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto e André Severo Chaves que afastavam a qualificação; (c) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no tocante à multa isolada; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Luis Ulrich Pinto e André Severo Chaves que afastavam a respectiva multa isolada sobre estimativas não pagas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andre Severo Chaves, Andre Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## Relatório

Trata-se de auto de infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL como aponta o Termo de Verificação Fiscal (fls. 02 a 11- 13 a 23), ano-calendário 2017. Foi exigido multa regulamentar de R\$ 4.358.297,65 (fls. 24 a 29) por apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com informações inexatas, incorretas ou omitidas:

| <b>Tributo</b> | <b>Valor do Tributo</b> | <b>Juros</b>  | <b>Multa (150%)</b> | <b>Multa Isolada</b> | <b>Crédito Apurado</b> |
|----------------|-------------------------|---------------|---------------------|----------------------|------------------------|
| <b>IRPJ</b>    | 78.515.473,00           | 11.541.774,52 | 117.773.209,50      | 43.571.383,52        | 251.401.840,54         |
| <b>CSLL</b>    | 28.282.850,63           | 4.157.579,04  | 42.424.275,94       | 14.141.425,33        | 89.006.130,94          |

Por retratar bem os fatos que permeiam o presente processo, reproduzo o relatório elaborado pela Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 ao proferir o acórdão a quo de nº 106-013.335 – 10ª Turma da DRJ06 para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir do julgamento de primeira instância.

O procedimento fiscal abrangeu os fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 2017 e 31 de dezembro de 2017.

Constatou-se, na ECF, Resultado Líquido do Período no valor de R\$ 172.876.332,85, sem que houvesse qualquer provisão de IRPJ ou CSLL. Nada foi confessado em DCTF. O contribuinte foi intimado a retificar a ECF e não o fez, o que resultou no lançamento por insuficiência de recolhimento.

Ademais, a receita bruta de R\$ 294.452.205,38, informada na ECF do ano-calendário de 2017, foi inferior ao valor da receita considerando as notas fiscais emitidas, já deduzidas as devoluções e cancelamentos (R\$ 435.829.764,52). A movimentação financeira corroboraria os valores apurados na auditoria. Efetuou-se o lançamento por omissão de receitas.

Aplicou-se, ainda, multa prevista no art. 6º da Instrução Normativa RFB no 1.422/2013, ante a constatação de informações omissas ou incorretas na ECF.

Qualificou-se a multa por sonegação e efetuou-se a inclusão de Eurico Dias Tavares, CPF 025.957.248-94, único sócio da empresa à época dos fatos geradores, como responsável tributário solidário.

Eis os principais pontos que a Fiscalização aborda em seu Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 30/66):

### 3–DOFRIGWEST

3. O Frig West está cadastrado no CNPJ como uma empresa individual de responsabilidade limitada tendo como responsável o empresário individual Marcos Moraes Ribeiro, CPF 020.641.258-413. Anteriormente foram sócios Eurico Dias Tavares – CPF 025.957.248-94 (entre 30/05/2008 e 04/12/2018) e a empresa Dias Tavares Administração e Participação Ltda (entre 30/05/2008 e 04/12/2018).

5. A atividade da empresa era de frigorífico até 17/07/2019 quando alterou sua atividade para comércio atacadista de carnes bovinas. Em 10/03/2020 alterou novamente a atividade para transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos.

6. A ficha cadastral completa obtida na Junta Comercial do Estado de São Paulo - Jucesp indica a criação do Frig West em 23/05/2016 com capital de R\$ 400.000,00 (...)

7. O Instrumento Particular de Transformação de Sociedade Empresária Limitada para Empresário Individual de Responsabilidade Limitada foi obtido na Jucesp e é datado de 29/03/2016 permanecendo Eurico Dias Tavares como empresário individual.

8. A alteração do contrato social de 08/10/2018 arquivada na Jucesp incluiu a atividade de arrendamento de equipamentos e imóveis entre aquelas praticas pela empresa. Nesta alteração consta ainda para a transferência das cotas do capital social da empresa à Marcos Moraes Ribeiro.

9. No Instrumento de Decisão do Titular, de 18/03/2019, arquivado na Jucesp, Marcos Moraes Ribeiro resolve autorizar o arrendamento do seu estabelecimento, com todo maquinário e equipamentos deste, para a empresa Boi Baio Participações Eireli, CNPJ 32.493.370/0001-02, doravante Boi Baio. Esta empresa está cadastrada no CNPJ como uma empresa individual de responsabilidade limitada tendo como responsável Eurico Dias Tavares.

### 5 – DA AUDITORIA

63. A auditoria abrangeu o IRPJ, a CSLL, e as contribuições PIS e Cofins –em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 2017 e 31 de dezembro de 2017.

#### 5.1 – DOS VALORES APURADOS PELO CONTRIBUINTE

65. Para o ano-calendário de 2017 o Frig West informou tributar-se pela sistemática do Lucro Real – Anual.

67. A Demonstração do Resultado Líquido de 2017 da ECF apresenta Resultado Líquido do Período no valor de R\$ 172.876.332,85, sem que houvesse qualquer provisão de IRPJ ou CSLL, conforme Anexo II –Resultado Líquido no Período Fiscal Registro L30037.

68. O contribuinte declarou que a forma de apuração das estimativas mensais seria por Balanço/Balancete de Redução. O resultado mensal consta do Anexo III – Anexo III - Resultado Líquido no Período Fiscal Registro L300 Mensal.

69. Apesar disto, este valor foi transferido para a apuração do Lucro Real (registro M300) conforme Anexo IV – Demonstração do Lucro Real Registro M300 e Anexo V - Demonstração do Lucro Real Mensal - Registro M300, sem Adições ou Exclusões e levada ao cálculo do IRPJ a pagar (registro N630) conforme Anexo VI - Apuração do IRPJ e da CSLL Registros N630 e N67041 que resultou em R\$ 43.195.083,22.

70. Os valores das estimativas foram informados conforme Anexo VII – Apuração do IRPJ – Estimativas – Registro N62042, restando valores a recolher nos meses de junho a dezembro de 2017.

71. Embora verificado estes valores de IRPJ a pagar na ECF, nada foi confessado em DCTF (Anexo VIII – DCTF43) ou pago por meio de Darf, conforme consulta ao Sistema de Informações de Arrecadação Federal – SINAL (Anexo IX – Sinal44).

72. Intimado a retificar a ECF do ano-calendário de 2017 de forma a retratar a real apuração do IRPJ e da CSLL não o fez.

73. Os valores da receita de vendas de produtos, por mês, estão informados no Registro L300 conforme Anexo III - Resultado Líquido no Período Fiscal Registro L300 Mensal. Neste anexo consta a receita de venda de produtos acumulada na conta de resultado 3.01.01.01.04, de onde se extrai a receita de venda de produtos de fabricação própria mês a mês conforme Anexo X - Receita de Vendas – Registro L300.

## 5.2 – OMISSÃO DE RECEITA DE VENDAS

74. O Frig West informou na ECF do ano-calendário de 2017 uma receita bruta de R\$ 294.452.205,38 (Anexo II –Resultado Líquido no Período Fiscal Registro L300).

75. Por sua vez, o contribuinte emitiu notas fiscais eletrônicas que foram obtidas no SPED. Através das mesmas obtem-se o valor total em Receita Bruta conforme Anexo XI Notas Fiscais de Venda. Não foram consideradas no anexo as notas fiscais canceladas e denegadas. Os valores foram totalizados por mês, estando ainda divididos por CNPJ (Matriz e Filial) e CFOP. A Receita Bruta foi de R\$ 446.904.687,32.

76. Uma pequena parte das mercadorias vendidas foram objeto de devolução. Considerando as notas fiscais eletrônicas tem-se o total das devoluções conforme Anexo XII Devoluções. Os valores foram totalizados por mês, CNPJ e CFOP. O total das devoluções foi de R\$ 11.053.915,22.

77. O Anexo XIII Receita Líquida é o resultado da junção dos anexos anteriores considerando as vendas e as devoluções. Os valores foram totalizados mês a mês. A receita líquida de vendas em 2017 foi de R\$ 435.829.764,52.

78. Embora tenha informado R\$ 294.452.205,38 a título de receita de vendas e valor a pagar de IRPJ de R\$ 43.195.083,22 em sua ECF (seção 5.1), nada foi informado em DCTF ou pago por meio de Darf.

(...) NFe's são prova direta de omissão de receitas, devendo ser a receita omitida ser computada na determinação da base de cálculo do imposto, conforme estabelece o art. 537 do RIR/99 (...)

82. A movimentação financeira do contribuinte corrobora os valores apurados na auditoria uma vez que sua movimentação financeira líquida foi de R\$ 465.541.603,01 (Anexo XIV – Movimentação Financeira) compatível com a receita bruta apurada.

83. Conclui-se que o contribuinte deixou de informar receitas de vendas proveniente das notas fiscais eletrônicas por ele emitidas, caracterizando a omissão de receitas.

84. Os valores totais omitidos mensalmente, considerando que o contribuinte não informou devoluções na ECF, apesar de terem ocorrido, é resultado do total das notas fiscais emitidas, excluídas as devoluções, que constam do Anexo XIII Receita Líquida menos os valores mensais já informados na ECF, conforme Anexo X - Receita de Vendas - Registro L30052. A omissão encontra-se detalhada no Anexo XIV – Omissão Mensal.

#### 6.2.1 – Das infrações apuradas – IRPJ

##### 6.2.1.1 – Infração: Receitas não contabilizadas

87. A infração de receitas não contabilizadas apurada está descrita no Auto de Infração e decorre do que foi apurado na Auditoria, conforme Seção 5.2.

##### 6.2.1.2 – Infração: Insuficiência de Recolhimento

90. A infração de insuficiência de recolhimento está descrita no Auto de Infração e decorre do que foi apurado na Auditoria, conforme Seção 5.1

##### 6.2.1.3 - Infração: Falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada

93. O contribuinte é optante pelo Lucro Real Anual. Assim, deveria recolher, mensalmente valores de IRPJ sobre a base de cálculo estimada, ou efetuar balancetes de redução/suspensão se quisesse deixar de fazê-lo. Fez esta segunda opção. Assim, informou as reduções mensais conforme Anexo VII – Apuração do IRPJ – Estimativas – Registro N62056.

94. Ocorre que, com a apuração de omissão de receitas, indicadas na infração 6.2.1.1, deve-se fazer o novo cálculo para apuração de eventuais insuficiências de recolhimento.

95. Referido cálculo encontra-se no Anexo XV Multa Isolada - Estimativa57.

96. Os valores para cálculo de faltas de recolhimento de estimativa foram obtidos a partir das ECF do ano-calendário de 2017. Como apurado em tal tabela o contribuinte recolheu valores a menor de IRPJ e CSLL estimados, tendo em vista a omissão de receitas apuradas e os próprios valores informados pelo contribuinte e não recolhidos.

## 8 – DO AUTO DE INFRAÇÃO DE OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB

### 8.1 – ECF

102. A constatação de informações omissas ou incorretas na ECF implica na multa prevista no art. 6º da Instrução Normativa RFB no 1.422/2013.

104. A omissão de informações na ECF é grave e no caso da situação de omissão se está diante de um caso de crime contra a ordem tributária conforme previsto nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137/90, cuja pena prevista é de reclusão, além de submeter o contribuinte à infração prevista na Lei no 9.430/96, art. 44, § 1º, com multa qualificada de 150% sobre o crédito tributário lançado, conforme apresentado na seção 10 do presente TVF.

105. A ECF é fonte primordial de informações para a RFB no que se refere a apuração do IRPJ e da CSLL. Sem as obrigações acessórias, como a ECF, corretamente preenchidas e entregues, a RFB não consegue realizar a administração tributária, prejudicando a capacidade da RFB de cumprir seu papel institucional (arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização de tributos, entre outros) com consequências nocivas para o estado causadas pela omissão por parte do contribuinte.

107. Considerando a Receita Apurada de R\$ 435.829.764,52 (Anexo XIII Receita Líquida59) tem-se que o valor não informado na ECF foi de R\$ 141.377.559,14 (R\$ 435.829.764,52 - R\$ 294.452.205,38).

108. Para fins de apuração da multa deve-se aplicar o percentual de 5% sobre o valor da operação não informada (5% de R\$ 141.377.559,14) totalizando em R\$ 7.064.877,96.

109. Entretanto, por imposição legal, a multa está limitada a 1% do valor da receita no período, que no caso é de R\$ 435.829.764,52. Assim a multa a ser aplicada é de R\$ 4.358.297,65.

#### 9– DA QUALIFICAÇÃO DAS INFRAÇÕES

110. A evasão tributária perpetrada pela Frig'West ao deixar de recolher os tributos, como resultado da omissão de receitas descrito acima, foi realizada com a ocultação de grande percentual das receitas auferidas, de forma reiterada, mês a mês.

113. No caso em análise, conforme demonstrado na seção 5, a empresa apresenta ECD e ECF contabilizando e informando à Receita Federal, receitas de vendas substancialmente inferiores ao verificado em suas notas fiscais e movimentação financeira.

114. A seção 5.2 Omissão de Receita de Vendas apresenta claramente as consequências, com assentamento da apuração de várias omissões mensais em valores expressivos. Omitindo, a empresa claramente tentou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

115. Estes fatos relatados caracterizam a figura da sonegação fiscal. O Frig'West tinha conhecimento da grande omissão, sabia da falsidade de sua escrituração contábil em ECD e da informação em ECF, pois impossível desprezar suas expressivas vendas, movimentações de mercadorias e a movimentação financeira em suas contas bancárias.

116. Como consequência, agindo de maneira evasiva, o Frig'West apresentou as DCTF, instrumentos hábeis de declaração, cobrança e inscrição em dívida ativa, sem débitos de IRPJ e CSLL, implicando assim na omissão de declaração dos tributos federais devidos e na falta de recolhimento dos mesmos.

117. Não se trata de mera falta de pagamento do tributo, ou simples omissão de rendimentos em escriturações obrigatórias. O dolo é elemento específico da sonegação e seu conceito (inciso I do artigo 18 do Decreto-Lei no 2.848, de 1940 – Código Penal) diz que ele se configura tanto na situação em que o agente quis o resultado ou quando assumiu o risco de produzi-lo 118. Desta forma, o Frig'West praticou atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação, descrita no art. 71 da Lei no 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

119. A conduta dolosa do responsável pelo Frig'West é demonstrada também em data posterior os fatos aqui verificados.

120. Como descrito anteriormente em 08/10/2018 foi alterado o contrato social com a inclusão de Marcos Moraes Ribeiro como único sócio da empresa.

121. Marcos Moraes Ribeiro, apesar de ter nascido em 05/04/1952, somente apresentou DIRPF referentes aos anos-calendário 2005, 2007, 2018 e 2019.

122. Apresentou rendimentos mínimos e provenientes de pessoa física. Nenhum bem declarado, a não ser agora em 2018 registrando a Frig'West no valor de R\$ 400.000,00 e respectiva dívida para com Eurico Dias Tavares, no mesmo valor, conforme DIRPF 2019/2018 entregue em 09/05/2019 (...)

123. Não foi possível identificar nos sistemas da RFB qualquer movimentação financeira de Marcos Moraes Ribeiro. Além disso verificou-se no Cadastro Nacional de Informações Sociais que o mesmo é beneficiário do programa de amparo social ao idoso.

124. Por sua vez, Eurico Dias Tavares, efetivo dono da Frig'West, informou em sua DIRPF 2019/2018, entregue em 02/07/2020, cujo ND é 08/73.418.972 a transferência das cotas da Frig'West para Marcos Moraes Ribeiro, o respectivo crédito com o mesmo bem como a cotas de capital da empresa Boi Baio Participações Eireli, CNPJ 32.493.370/0001-02, doravante Boi Baio. Esta empresa está cadastrada no CNPJ como uma empresa individual de responsabilidade limitada tendo como responsável Eurico Dias Tavares.

125. No Instrumento de Decisão do Titular, de 18/03/2019, arquivado na Jucesp, Marcos Moraes Ribeiro resolve autorizar o arrendamento do seu estabelecimento, com todo maquinário e equipamentos deste, para a empresa Boi Baio.

126. Conclui-se, portanto, que Eurico Dias Tavares transferiu cotas da Frig West para Marcos Moraes Ribeiro, interposta pessoa, porém, efetivamente é o responsável pela operação da empresa, mesmo depois da transferência, tendo simulado contrato de arrendamento de maquinário, esvaziando-se as operações da Frig West com o claro intuito de não ser alcançado pelo fisco.

127. Antes do presente lançamento constam débitos em aberto da Frig West para com o Fisco que totalizam R\$ 52.508.231,28.

#### 10 - DA RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

(...) a época dos fatos (2017), Eurico Dias Tavares era o único sócio da empresa tendo praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

133. O art. 135, inciso III, do CTN, estabelece a responsabilidade de terceiros relativas a créditos tributários de empresas, quando da ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

134. Neste ponto, em relação à adequada dimensão da infração à lei, bastante para a aplicação do artigo 135 do CTN, diz o Parecer PGFN/CAT no 31, de 2018 (...)

137. Desta forma, aplica-se o art. 135, inciso III do CTN a Eurico Dias Tavares, pois como único sócio da empresa se beneficiou do não pagamento dos tributos devidos, agindo além do que determina a Lei, como gerente e representante da empresa, sendo pessoalmente responsável pelos créditos tributários referentes a IRPJ e CSLL e multas regulamentares, ora constituídos de ofício, tendo em vista a caracterização, em tese, da prática de Sonegação Fiscal.

#### Impugnação

Tanto a Frig West quanto o responsável solidário Eurico Dias Tavares foram cientificados dos Autos de Infração em 19/10/2020.

Em 17/11/2020, Eurico Dias Tavares e o contribuinte apresentaram suas defesas (fls. 272/297 e 312/339).

Apresenta-se, a seguir, a síntese dos argumentos da defesa da Frig West:

(...) o crédito tributário foi constituído a partir de erros no sistema da empresa, do qual teria resultado em equívoco no preenchimento da ECF 2017.

12. Essa falha, contudo, não deve ensejar a manutenção do suposto crédito tributário, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e da verdade material, que norteiam o processo administrativo tributário e o próprio direito tributário.

#### IV — PRELIMINAR — NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

19. Conforme se verificará de forma mais detalhada adiante, a autoridade administrativa fiscal não indicou de forma precisa os dispositivos legais que foram violados por cada um dos "sujeitos passivos" arrolados no procedimento, aplicando-os, de forma geral, a todos os impugnantes.

20. É cediço o dever do Fisco de motivar seus atos, o que deriva do mais elevado patamar normativo, qual seja a Constituição Federal de 1988, como corolário dos princípios maiores da legalidade e da tipicidade estampados nos artigos 5º, incisos II e XXXIX artigo 37, caput, e artigo 93, inciso X, da CF/88, bem como do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal (...)

(...) na situação em exame, o lançamento não levou em consideração questões essenciais para efeito de lançamento do crédito tributário, como, por exemplo, a totalidade das despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ incorridas pela impugnante.

26. Diante disso, a impugnante requer, desde já, seja declarada a nulidade do Auto de Infração, na forma do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972, dos artigos 5º, incisos II e

XXXIX, artigo 37, caput, artigo 93, inciso X, da CF/88, nos termos expostos em epígrafe.

#### V — DO MÉRITO

##### V.A — DA IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO — VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

28. Como se sabe, a Escrituração Contábil Fiscal – ECF possui caráter meramente informativo de indicação do resultado da empresa, não sendo o instrumento apto para constituição do crédito tributário. Tanto é assim, que o instrumento comporta retificações unilaterais pelo contribuinte, não sendo um ato equivalente à uma confissão de dívida.

(...) a ECF não é apta para manter, por si só, eventual tributo lançado equivocadamente, devendo ela refletir a situação econômica da empresa.

31. Em razão do princípio da legalidade (art. 150, inciso 1 da CF e artigo 97, inciso 1, do CTN), a obrigação tributária decorre exclusivamente da lei, em especial, da incontestável ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e não do cumprimento de obrigações acessórias.

32. Assim, não se pode cogitar de um eventual lançamento tributário com base única e exclusivamente na ECF, ou mesmo na emissão de outros documentos contábeis (como, por exemplo, as Notas Fiscais Eletrônicas - NFe), utilizando-os como uma espécie de confissão de dívida, sem considerar as outras questões que envolvem o nascimento da obrigação tributária.

33. Neste cenário, o processo tributário administrativo deve ser pautado pela busca da Verdade Material, o qual exige que a autoridade investida do dever de efetuar o lançamento tributário comprove materialmente a ocorrência do fato gerador, o qual, nos termos do artigo 114 do Código Tributário Nacional, é o único acontecimento apto a gerar a obrigação tributária.

34. Deste modo, a cobrança de um suposto tributo, com base na escrituração formal, sem que esta corresponda à ocorrência do fato gerador tributário, resultaria, inclusive, em enriquecimento ilícito do Fisco, violando-se os princípios da legalidade, moralidade e eficiência, previstos no artigo 2º da Lei n.º 9.784/1999, no artigo 37, caput, e no artigo 150 e seus incisos, ambos da Constituição Federal/1988.

35. Portanto, na forma dos artigos 142 e 149 do CTN, a Administração Tributária tem o dever de apurar o fato gerador e, eventualmente, de acordo com cada caso, revisar o lançamento, na hipótese de inocorrência dos elementos capazes de gerar a obrigação tributária, uma vez que não poderá valorizar a verdade formal, em detrimento da realidade material da relação tributária, o que, por certo, violaria os princípios da boa-fé, da moralidade e o interesse público.

36. Tanto é assim, que a respeito do tema o CARF já se manifestou inúmeras vezes no sentido de que, demonstrado o erro no preenchimento de declarações pelo contribuinte, o auto de infração dele decorrente deve ser desconstituído.

(...) o suposto crédito tributário objeto de lançamento decorre única e exclusivamente de uma falha do contador da impugnante no preenchimento da ECF, uma vez que não foram lançadas as despesas incorridas pela sociedade e as notas fiscais emitidas pela filial, razão pela qual o lançamento merece ser desconstituído.

##### V.B — DO ERRO MATERIAL NO PREENCHIMENTO DA ECF 2017

42. No primeiro item (ausência de recolhimento de imposto declarado e não pago), é evidente o erro perpetrado pela contabilidade, pois não foram escrituradas as despesas incorridas pela sociedade. Vejamos o extrato da ECF anexado pela própria fiscalização (...)

43. Observa-se que apenas foram indicadas uma pequena parcela dos custos da empresa, não sendo escrituradas as despesas e custos dedutíveis no valor de R\$ 376.018.305,97. Vejamos o DRE abaixo (...)

45. O erro na declaração e na informação prestada é evidente, motivo pelo qual trata-se de um dado que merece ser revisto e apurado de forma correta, para retratar a realidade da situação da sociedade.

46. Além disso, observa-se que as quantias relativas a diversas outras deduções previstas em lei, para efeito de apuração do IRPJ, também não foram consideradas no cálculo do tributo em discussão, conforme poderá ser comprovado por meio de prova pericial contábil, especificada no capítulo próprio, a ser realizada no momento oportuno.

47. Essas despesas, por falha do contador e, também, por dificuldades em relação ao sistema, não foram devidamente informadas, o que evidencia, de forma indelével, o erro no cálculo e na apuração do IRPJ/CSLL, o qual merece ser revisto.

48. Quanto ao segundo ponto (omissão na escrituração de receitas), diferentemente do que alega o i. Auditor Fiscal, não houve, qualquer dolo ou má-fé em sua conduta.

49. Isso porque os valores "sonegados" são decorrentes de notas fiscais de venda regularmente emitidas. Ora, se haveria um intuito de sonegação por qual razão o contribuinte emitiria notas fiscais de venda?

50. As referidas notas fiscais somente não foram escrituradas por um erro do sistema da sua filial, que não transportou elas (e as suas respectivas despesas) para a escrita fiscal.

51. Data vênia, inexistente "sonegação" por erro. Em outras palavras, o dolo não deve estar baseado em suposições, mas sim na comprovação da vontade livre e consciente de sonegar o tributo, ou seja, em fatos concretos que demonstrem o real intuito de suprimir ou reduzir tributos, o que não ocorreu neste caso, pois, repita-se, as Notas Fiscais relativas à operação da impugnante foram devidamente emitidas.

53. Ora, embora a impugnante admita que houve equívoco na escrituração contábil, o que, por certo, configura uma conduta inadequada, não há, nesse fato, qualquer demonstração inequívoca do intuito de fraudar ou sonegar tributo, até mesmo porque toda a apuração do Auditor Fiscal foi realizada com base nas informações registradas e prestadas pelo próprio contribuinte (inclusive, as Notas Fiscais emitidas).

55. Inexiste, por evidente, dolo específico na conduta da impugnante, razão pela qual essa falha não pode resultar na cobrança de um suposto crédito tributário e multas de aproximadamente R\$ 344 milhões, que não possui embasamento nos elementos que possam gerar a obrigação tributária.

56. De modo a comprovar que a impugnante não registrou na ECF as despesas dedutíveis, por falha, junta-se, por amostragem, os documentos em anexo, referentes aos exercícios de 2015 e 2016, e requer, desde já, a produção de novas provas documentais supervenientes, que estão sendo devidamente colhidas (doc. 6 e 7).

57. Diante do exposto acima, fica evidente que o lançamento foi efetuado de forma equivocada, em virtude de falha no sistema e falha da contabilidade da empresa, sem o suporte de todos os documentos necessários à compreensão dos fatos, o que permite a revisão do lançamento, na forma do artigo 149 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe (...)

59. Conforme o mandamento acima transcrito, determinar a matéria tributável significa provar que existe matéria tributável, o que passa necessariamente pela indicação da presença dos fatos sobre os quais se funda a exigência do tributo, que deverão ser apreciados e apontados após análise de toda documentação pertinente.

63. Em suma, não restam dúvidas de que o lançamento efetuado merece ser integralmente cancelado, uma vez que foi baseado tão somente na análise da ECF e nas Notas Fiscais da Impugnante, deixando de apreciar e apurar as despesas dedutíveis incorridas pela impugnante, fato que, em virtude dos princípios da legalidade, da verdade material, da boa-fé, da moralidade, deve ser considerado, para importar na reforma da autuação.

#### V.0 — DAS MULTAS INDEVIDAMENTE APLICADAS

##### V.C.1 — Da multa de Ofício

68. Não há (...) qualquer indício de que os atos praticados pela sociedade possam se caracterizar como atos fraudulentos, ou mesmo de sonegação fiscal, os quais, apenas nessa condição, permitiriam a aplicação da referida penalidade, de forma qualificada.

69. Embora no TVF a Autoridade Fiscal tenha alegado que teria ocorrido sonegação e fraude, não houve demonstração/comprovação efetiva, e de forma individualizada, da ocorrência dessa conduta, e, nem mesmo, de eventual postura específica dolosa do ora impugnante, com o intuito de deixar de pagar tributo.

(...) toda a apuração realizada pelo i. Auditor Fiscal encontra-se fundamentada em documentos entregues e registrados contabilmente pela sociedade, o que reforça, mais ainda, esse argumento, de que não houve dolo por parte da sociedade.

74. Conforme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a aplicação da multa qualificada apenas pode ser realizada quando ficar configurada e comprovada a existência de dolo do sujeito passivo (...)

75. Aplica-se ao caso, a Súmula CARF nº 14, segundo a qual "a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

76. Como não houve comprovação de conduta dolosa, a Impugnante requer a sua requalificação para multa de ofício de 75%, em virtude dos argumentos acima.

77. Sucessivamente, caso a requalificação da multa não seja acolhida, o que se admite apenas pelo amor ao debate, impõe que seja reconhecido o seu caráter confiscatório.

78. Segundo os princípios que defluem da Constituição Federal — principalmente do artigo 150, IV —, a atividade tributária não poderá ultrapassar as fronteiras do confisco. Em outras palavras, a tributação não poderá ser excessiva a ponto de, a uma só vez ou paulatinamente, destruir a propriedade do contribuinte.

(...) é importante ressaltar que é sempre causa de invalidação judicial a penalidade fixada em patamar desproporcional, seja porque a multa pode esbarrar em confisco, seja porque simplesmente pode ser excessiva para aquele caso em particular, como se pode verificar no julgado do Supremo Tribunal Federal, abaixo transcrito:

TRIBUTÁRIO - MULTA - VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO - CONFISCO - ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido.

83. Assim, impõe-se a exclusão ou redução da multa aplicada ao Auto de Infração em apreço, uma vez que a penalidade tributária não pode ser utilizada como forma principal de arrecadação, funcionando como um verdadeiro tributo disfarçado

#### V.C.2 — Da multa Isolada e Regulamentar

87. Ao procedermos com a leitura do texto contido no artigo 44 da Lei 9.430/96, resta cristalino que o legislador determinou que as multas dispostas nos incisos I e II do referido dispositivo deveriam ser aplicadas de forma isolada e nunca de forma cumulada.

88. Neste sentido, é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF

(...)

91. Observe que a concomitância existente na aplicação das duas multas, quais sejam a de ofício e a isolada, constituiria flagrante ocorrência de bis in idem, conforme preceitua a jurisprudência da emérita Câmara Superior de Recursos Fiscais, in verbis:

"CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA Não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício. (...) (Processo n.º 13839.001516/2006-64 — 1ª Turma — Câmara Superior de Recursos Fiscais)

92. Neste sentido, considerando a flagrante ocorrência de bis in idem na aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada sobre a mesma situação fática e a

farta jurisprudência do ilustre Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser afastada a multa isolada aplicada.

93. Por fim, no que concerne à multa regulamentar, equivalente ao valor de R\$ 4.358.297,65 (quatro milhões, trezentos e cinquenta e oito mil, duzentos e noventa e sete reais e sessenta e cinco centavos), aplicada em virtude do não cumprimento de obrigações acessórias, contata-se que sua fixação também ocorreu de forma desproporcional, motivo pelo qual sua cobrança não merece persistir, em virtude dos mesmos argumentos expostos neste capítulo, em especial, também, por representar tripla penalização do contribuinte, o que não deve ser admitido.

#### VI. DA PROVA PERICIAL

94. Nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72 a ora impugnante requer que seja realizada diligência e prova pericial para demonstrar que o crédito tributário foi constituído sob bases inexistentes, decorrentes de uma falha na contabilidade, nos termos apresentados anteriormente.

95. Considerando a matéria envolvida e o curto prazo da defesa, a ora Impugnante se reserva no direito de apresentar quesitos complementares, a serem oportunamente respondidos. Todavia, desde já, registra, a título preliminar, os seguintes quesitos que deverão ser respondidos no momento adequado (...)

96. Para acompanhar os trabalhos é indicado o perito Haroldo Campello Pasin, CPF 007.705.418-01, CRC 1SP155773/0-2, Cadastro Nacional Perito Contábil 5014, com endereço profissional na Rua Domingos de Moraes 2777 - 5º andar 1V. Mariana, São Paulo/SP e telefone para contato (11) 5089.5900 (doc. 10).

#### VII - DOS PEDIDOS

97. ISSO POSTO, requer-se que a presente impugnação seja recebida com efeito suspensivo e julgada procedente para desconstituir a integralidade do crédito tributário, nos termos da sua fundamentação.

98. Protesta-se desde já pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a pericial e a juntada posterior de documentos e outros materiais, em atenção aos postulados da ampla defesa, contraditório e da verdade material.

Já os argumentos da defesa de Eurico Dias Tavares foram os seguintes:

(...) a presente autuação não deverá prevalecer, ao menos em relação ao Impugnante, eis que a sua responsabilização na autuação ora combatida se encontra eivada de nulidade, pois:

(i) Há evidente vício procedimental na lavratura dos autos, por conta da ausência de qualquer ato ou intimação fiscal direcionado especificamente ao Impugnante, tendente a verificar sua participação em supostas condutas ilícitas (Item II.A);

(ii) Não há fundamentação que seja capaz de vincular o Impugnante às condutas supostamente cometidas, o que se deu por mera suposição, presunção ilegal e indevida, apenas por ter sido sócio da Frig'West na época dos fatos (Item II.B);

(iii) Não é materialmente possível responsabilizar o Impugnante pelos créditos tributários decorrentes das autuações, considerando a inexistência de provas capazes de demonstrar que tenha incorrido, dolosamente, na prática de alguma das condutas previstas no art. 135, III, do CTN, ainda mais, considerando que todo o levantamento de dados produzido no âmbito da Fiscalização se deram exclusivamente na esfera da pessoa jurídica Frig'West, e nada comprovam em relação à pessoa física do Impugnante, que se retirou regularmente da sociedade (Itens M.A, III.B e Item III.C),

(iv) Na remota hipótese de assim não se entender, ao menos a multa qualificada de 150% deverá ser anulada, considerando que: a) a penalidade imposta por condutas praticadas pela Frig'West não pode alcançar seu sócio, pois não praticou qualquer "fato típico" previsto na norma penal; b) o Impugnante não concorreu para os resultados verificados ("Princípio da Intranscendência da Pena-); c) a multa afigura-se totalmente

desproporcional, por ter sido fixada em 150%, de forma que viola o princípio do não-confisco, aplicável também às penalidades tributárias (Item IV).

## II— PRELIMINAR:

II.A — A Nulidade da Imputação de Sujeição Passiva Solidária ante a Existência de Vício no Procedimento Fiscalizatório — Ausência de Intimação da Pessoa Física.

(...) nos termos da legislação em vigor, tanto nos casos do art. 124, do CTN, como nos casos dos artigos 135 e 137 do mesmo Código, existe a necessidade de comprovação de fato jurídico, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios e/ou administradores no pólo passivo da relação jurídica tributária.

15. No caso dos autos, o que se nota é que o procedimento fiscalizatório que ensejou a lavratura do auto de infração, a despeito de ter promovido inúmeras intimações para a empresa autuada prestar esclarecimentos e apresentar documentos, não direcionou, ao impugnante, nenhuma intimação ou ato fiscalizatório, para que este pudesse se defender a respeito de eventual alegação de prática de ato ilícito ou contrário a lei, o que possibilitaria, se fosse o caso, a sua defesa sobre as supostas condutas ilegais tidas por ele cometidas.

17. Sendo assim, é evidente o vício no procedimento fiscalizatório em questão!

20. Assim sendo, considerando a desídia da Fiscalização em verificar possíveis esclarecimentos por parte do Impugnante, não lhe dirigindo qualquer intimação fiscal, e, promovendo a sua responsabilização pela integralidade do débito lastreada em mera presunção, o que não se admite em direito tributário, é evidente a nulidade da pretensa responsabilização tributária ora em análise.

II. B — A Nulidade da Imputação de Sujeição Passiva ao Impugnante Ante a Ausência de

Motivação.

26. No presente caso, além de não ter ocorrido a reunião de provas necessárias para a caracterização da responsabilidade tributária para a satisfação dos créditos tributários lançados - como será melhor visto no tópico adiante - não houve a descrição precisa de fatos dolosos que vinculariam a responsabilidade do Impugnante ao não pagamento dos créditos tributários em questão.

27. O que se nota é que a motivação apresentada pelo Agente Fiscal para responsabilizar o Impugnante seria o fato de ter se retirado da sociedade, presumindo-se, de forma genérica e desprovida de provas que, de alguma forma, seria o atual responsável pela empresa, sem delinear qualquer vinculação do Impugnante a tais práticas e, sem demonstrar que estaria, de fato, exercendo a administração da empresa.

28. Mais ainda, não foram apresentadas evidências de que o Impugnante ainda estaria atuando como administrador da empresa e/ou teria atuado de forma consciente para a inadimplência do IRPJ/CSLL.

29. Verifica-se, nesse contexto, que o Impugnante está sendo responsabilizado pelo crédito tributário meramente por ter sido sócio na sociedade autuada, o que não se pode admitir.

30. Não há no direito tributário brasileiro previsão e responsabilidade tributária objetiva para terceiro em face de obrigação tributária da pessoa jurídica, mas apenas hipóteses excepcionais de redirecionamento da relação jurídico-tributária nas formas contidas nos artigos 124, 135 e 137 do CTN. E tais hipótese normativas demandam a comprovação material das situações por ela elegidas para se permitir esta responsabilização.

31. Neste sentido, forçoso concluir que o emprego de "presunção" de responsabilidade, sem clara indicação e comprovação do fato concreto a ensejá-la (de que o impugnante seria o atual administrador da empresa), seja ela "pessoal" ou "solidária", será nula de pleno direito, pois implica na subversão das normas que regem o procedimento administrativo (arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/99), sem contar a clara violação aos direitos

ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa, na medida em que gera prejuízo ao exercício de plena defesa para o Impugnante.

32. Corroborando o entendimento, assim já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao tratar do tema (...)

33. Assim sendo, dúvidas não pairam quanto a nulidade absoluta e insanável do Auto de infração ora combatidos, no qual se pretende atribuir a responsabilidade tributária do Impugnante, pelo que se impõe a sua exclusão do auto de infração e do pólo passivo do presente processo administrativo, o que ora se requer.

### III — DO DIREITO

III.A — Inexistência de Ato Irregular praticado pelo Impugnante. Retirada de sociedade de acordo com as normas legais que regem o tema.

32. O requerente integrou o quadro de sócios da empresa Frig'West até o dia 08 de outubro de 2018, data em que transferiu onerosamente a totalidade de suas quotas para Marcos Moraes Ribeiro (Doc.03).

33. Em virtude dessa transferência, o novo sócio passou a deter 100% do capital social da empresa Frig'West.

34. A análise detida da documentação relativa à cessão das quotas é suficiente para demonstrar que o desligamento do Impugnante da empresa ocorreu de forma regular, devidamente arquivada na Junta Comercial de São Paulo, com a publicidade e formalidades exigidas em lei, razão pela qual é possível reconhecer de plano a ilegitimidade do ora requerente para figurar como responsável tributário na presente hipótese.

35. Nesse contexto, o atual sócio da Frig'West e a respectiva sociedade que estão aptos a responderem no âmbito deste procedimento, pois detêm todas as informações necessárias para demonstrar a consistência ou inconsistência do lançamento tributário efetuado pela Autoridade Fiscal.

33. Registre-se que, após a sua saída, a empresa continuou explorando a atividade relativa ao seu objeto social, responsabilizando-se contratualmente e legalmente pelos débitos civis e fiscais pendentes e futuros.

34. Constata-se, portanto, que a referida sociedade (Frig'West) não se dissolveu, já que permanece exercendo seu objeto social, com todo o seu patrimônio, não havendo qualquer razão para responsabilização direta do sócio que já se retirou da empresa.

35. Em relação à nova empresa, do qual o Impugnante é socio, cabe consignar que a sua existência, sob nenhuma circunstância, pode representar motivos para a responsabilização do Impugnante, sendo certo que são pessoas jurídicas autônomas, com finalidades sociais próprias e patrimônios distintos.

36. Sendo assim, a constituição da nova empresa, não deve ser utilizada com o intuito de promover a responsabilidade tributária do Impugnante.

36. Ademais, a sociedade Frig'West foi autuada originariamente (repita-se, em procedimento que não possibilitou a participação do ora Impugnante) apenas por ter deixado de recolher IRPJ e a CSLL, tratando-se, portanto, de suposta inadimplência quanto ao cumprimento da obrigação principal, o que, segundo entendimento consolidado do STJ, não constitui infração apta a ensejar a responsabilidade do sócio, à época do fato gerador, da sociedade devedora.

(...) teria a Fazenda que ter comprovado que o impugnante, durante o período em que foi sócio, atuou de forma abusiva, em contrariedade à lei ou ao Estatuto, bem como a relação de causalidade entre tal conduta e o surgimento e inadimplemento das obrigações tributárias impugnadas, o que, inequivocamente, não fez.

41. O entendimento do e. STJ é uníssono no sentido de impossibilitar a imputação da responsabilidade tributária aos sócios que se retiram regularmente de sociedade empresária, transferindo sua participação societária a terceiros, sem que reste

configurada a ocorrência dos requisitos previstos legalmente, cuja prova compete à Fazenda Pública.

42. Desta forma, considerando que (i) o impugnante transferiu suas quotas de forma regular; (ii) a sociedade Frig'West continuou exercendo seu objeto social; e (iii) a Fazenda não demonstrou inequivocamente a existência de violação à lei, baseando-se apenas em presunções, há que se concluir não haver qualquer razão para a responsabilização do Impugnante.

III.B — Imputação de Sujeição Passiva à Sócio - Ausência de Comprovação das Condutas Previstas no art. 135, III, do CTN.

36. Entrementes que na seara do direito privado, a questão é disciplinada pelos artigos 40 a 52 do Código Civil, sendo que, em seu art. 50, o referido código elenca os casos em que excepcionalmente se permite o que os sócios e administradores da pessoa jurídica venham a responder pessoalmente e com seu patrimônio por determinadas obrigações contraídas pela sociedade. (...)

37. Note-se que, referido dispositivo expressamente prevê que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações da pessoa jurídica podem ser estendidos para os bens particulares dos administradores e sócios em casos de abuso de personalidade caracterizado pelo desvio de sua finalidade ou confusão patrimonial.

38. Corroborando com o entendimento exarado no dispositivo supramencionado, a considerar especificamente a responsabilidade tributária, o Código Tributário Nacional também prevê, de forma excepcional, hipóteses semelhantes em que os sócios da pessoa jurídica podem vir a responder pessoalmente pela obrigação tributária da sociedade. Entretanto o faz resguardadas as peculiaridades das relações jurídico-tributárias, precisamente nos artigos 124, 134, 135 e 137 do CTN.

(...) a Fiscalização está obrigada a comprovar tais hipóteses (do artigo 135, do CTN) sempre que vier a imputar responsabilidade tributária da pessoa jurídica para seus sócios e administradores, quer na esfera judicial, quer na administrativa.

43. Isto porque, a despeito de tal possibilidade não há na legislação tributária nacional a previsão de responsabilidade objetiva para estes casos. Como bem verificou o C. STJ6, a mera ausência do pagamento de tributos não pode ser caracterizada como infração à lei, contrato social ou estatutos.

44. Além disso, para haver eventual caracterização de sua responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, do CTN, deve haver prova de que o administrador da pessoa jurídica tenha se beneficiado pessoalmente com a inadimplência.

45. Não havendo tal comprovação é nula a responsabilização de terceiro, por consistir em evidente arbitrariedade administrativa que acaba por mitigar o direito dos responsabilizados, como tem se manifestado o Superior Tribunal de Justiça. (...)

46. Neste mesmo sentido, também é remansosa a Jurisprudência do CARF (...)

48. Sem provas de Que os sócios e administradores agiram com dolo, fraude ou simulação, em afronta à lei ou ao contrato social, sem diligências visando a constatar a suposta gestão fraudulenta da sociedade, não se pode pretender a responsabilização do Impugnante.

49. No caso em exame, não estamos tratando de sócio, pois, repita-se, o impugnante se retirou regularmente da sociedade, conforme já abordado.

50. Contudo, mesmo assim, o Sr. AFRF lavrou o Termo de Sujeição Passiva sem, contudo, indicar de maneira clara e inequívoca a motivação legal para inclusão do Impugnante no pólo passivo da obrigação tributária, e, principalmente: i) sem juntar quaisquer provas de participação do Impugnante nas eventuais infrações a lei tributária supostamente cometidas; ii) sem demonstrar que o Impugnante teve o propósito consciente de deixar de pagar tributo; iii) sem comprovar sua alegação de que o impugnante seria, ainda, o atual administrador da sociedade; e, por fim, iv) sem

demonstrar que o impugnante teria se beneficiado diretamente em virtude da conduta descrita.

54. Note-se que, mesmo em relação a tentativa de imputar ao Impugnante a suposta prática de sonegação e fraude fiscal, previstas respectivamente nos artigos 71, da Lei nº 4.502/64, não há no Termo de Verificação Fiscal qualquer prova ou demonstração do seu aspecto subjetivo (comprovação de dolo), qual seja, a vontade do agente de promover o ilícito.

55. Logo, a alegação do Sr. AFRFB para responsabilizar o Impugnante é completamente fantasiosa, pois parte de uma premissa bastante equivocada, que é a de que sua retirada da sociedade ocorreu com a finalidade de fraudar a lei.

III.C — Da inexistência de comprovação do dolo para a responsabilização criminal.

(...) a sociedade autuada emitiu as notas Fiscais, o que apenas confirma que essa suposta intenção de sonegação fiscal não se configurou, pois não deixou de emitir o referido documento. A regular emissão de Notas Fiscais pela empresa denota que sua postura não se coaduna com qualquer intenção de suprimir o pagamento do tributo, uma vez que, se tivesse esse intuito, não teria emitido os referidos documentos.

60. Observa-se, assim, que em nenhum momento a autoridade fiscal comprovou a presença de dolo em eventual conduta específica do ora impugnante, no intuito de conscientemente sonegar o pagamento de tributos, o que seria necessário para caracterizar eventual crime contra a ordem tributária.

61. A autoridade fiscal, em relação a esse tema, teria que comprovar a intenção de suprimir o pagamento do tributo, conforme entendimento pacífico da Jurisprudência (...)

IV — Inaplicabilidade da Multa de Ofício Qualificada.

66. Pelo "Princípio da Intranscendência da Pena", a penalidade imposta à Frig'West não pode alcançar seu sócio, que sequer foi intimado no decorrer da Fiscalização e que não mais possui qualquer ingerência administrativa na referida sociedade.

67. Na órbita do direito tributário, tal princípio deriva do artigo 137, I e II, do Código Tributário Nacional Iº, que estabelece a responsabilidade PESSOAL do agente quanto à prática de ilícitos por ele cometidos considerados como crimes ou contravenções penais na legislação penal e quando o dolo for elementar do tipo.

68. Na mesma linha, prevê o artigo 112, do Código Tributário Nacional, que, em matéria de direito sancionador, estabelece que a legislação tributária deve ser interpretada de modo mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida (in dubio pro contribuinte). Aliás, esse é justamente o entendimento que vem sendo abraçado pela jurisprudência do Colendo Superior Tribunal.

69. De acordo com a jurisprudência cristalizada na esfera administrativa, a aplicação da multa qualificada só tem cabimento se o ato cometido pelo contribuinte foi doloso (...)

70. Como esse não foi o caso, na remota hipótese de manutenção do auto de infração, a multa qualificada de 150% deve ser afastada, pelos motivos acima apontados.

71. Registre-se, ainda, que o percentual aplicado a título de penalidade, atenta contra o direito de propriedade ao qual se refere a Constituição Federal em seu art. 5º, inciso XXII, na medida em que se mostra excessivamente abusiva e confiscatória (...)

72. Além disso, a Constituição Federal apregoa que "os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte" (art. 145, § 1º) e que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco" (art. 150, IV).

73. Por essa razão, afigura-se totalmente desproporcional e irrazoável a multa de 150% aplicada, que possui um caráter nitidamente confiscatório, que viola, assim, os artigos art. 5º, LIV e 150, IV da CF/1988.

75. Consigne-se, ainda, que a multa isolada disposta no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei n.º 9.430/1996, não deve coexistir com a multa prevista no artigo 44, inciso I da mesma lei, pois esse fato resultaria em dupla penalização sobre a mesma situação fática.

Exatamente por este motivo, também deve ser excluída a multa regulamentar prevista no Auto de Infração.

VI. Breves Considerações sobre o Crédito Tributário indicado no Auto de Infração.

76. Por fim, no que concerne ao crédito tributário em si, o Impugnante reserva seu direito de apresentar eventuais manifestações após a defesa da sociedade Frig'West, uma vez que, por ter se retirado da sociedade, não mais tem acesso aos documentos que poderiam, em tese, evidenciar algum erro ou equívoco no lançamento ou nos documentos contábeis da referida empresa.

80. Diante das considerações acima, se resguarda no direito de apresentar eventual manifestação complementar após a defesa da sociedade, registrando, desde já, que sem o efetivo conhecimento dos fatos, não há qualquer possibilidade de se atribuir ao ora Impugnante a pecha de "atos fraudulentos" ou "atos de sonegação" praticados pelo ora Impugnante.

#### VI- DO PEDIDO

(i) Por todo o exposto, requer seja acatada de ofício as preliminares de nulidade da presente Impugnação, para que o auto de infração seja considerado nulo e consequentemente seja cancelado, sob pena de violação aos princípios do "Contraditório" e "Ampla Defesa", da "Verdade Material" e da "Motivação dos Atos Administrativos.

81. Caso assim não entendam V. Sas., o que se admite apenas por amor ao debate, requer o Impugnante seja julgada procedente a presente impugnação, para determinar a sua exclusão do polo passivo da ação (..)

82. Na remota hipótese de assim não se entender, ao menos a multa qualificada de 150% deverá ser anulada do lançamento fiscal em análise, considerando que a penalidade imposta por condutas praticadas pela Frig'West não pode alcançar o Impugnante, conforme todas as razões expostas nesta peça. O mesmo deve ocorrer em relação às demais multas, conforme argumentos expostos acima.

83. O Impugnante reserva-se no direito de se manifestar após apresentação da defesa pela sociedade Frig-West, em relação às demais questões sobre as quais não tem conhecimento, e protesta, desde já, pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada posterior de documentos e outros materiais, em atenção aos postulados da ampla defesa, contraditório e da verdade material.

Na ocasião do julgamento da impugnação apresentada pelo Recorrente, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil 06, proferiu o v. acórdão *a quo* considerando improcedente as impugnações apresentadas pela Contribuinte e responsável tributário, mantendo as exigências do IRPJ e da CSLL, bem como multas e os juros de mora, e a responsabilidade tributária solidária atribuída a Eurico Dias Tavares.

Irresignados com o v. acórdão *a quo*, Contribuinte e responsável solidário interpuseram recurso voluntário, reforçando os principais pontos da impugnação e requerendo a desconstituição do auto de infração.

Alega a Contribuinte que:

(i) Nulidade dos autos de infração

a. Defende a Recorrente que os autos de infração são nulos porque a Autoridade Fiscal se limitou a considerar a receita omitida, não

levando em consideração despesas dedutíveis e igualmente não declaradas

- (ii) Nulidade do acórdão *a quo* por cerceamento do direito de defesa
  - a. Entende que a análise da impugnação dependia da realização de perícia técnica para demonstração do erro no preenchimento da ECF e que existem despesas dedutíveis de IRPJ que não foram consideradas;
- (iii) Afirma que as omissões se deram por erro no preenchimento da ECF;
- (iv) Afirma ser inadequada a qualificação da multa de ofício;
- (v) Insurge-se contra a concomitância de multa de ofício e multa isolada; e
- (vi) Defende o efeito confiscatório das multas aplicadas.

Por sua vez, o Responsável tributário Sr. Eurico Dias Tavares também reiterou os seus principais argumentos de defesa utilizados em sede de impugnação, quais sejam:

- (i) Vício no procedimento de fiscalização por ausência de intimação do responsável;
- (ii) ausência de motivação para atribuição da responsabilidade tributária e ausência de individualização das condutas previstas no art. 135, do CTN;
- (iii) impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária diante da sua retirada da sociedade em outubro de 2018;
- (iv) inexistência de comprovação de dolo para responsabilização para fins penais;
- (v) inaplicabilidade de multa de ofício qualificada

Posteriormente, em 19/02/2024, a Recorrente apresentou nova petição requerendo a redução da multa qualificada para 100%.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

Os recursos são tempestivos, preenchem os pressupostos de admissibilidade e, portanto, devem ser conhecidos.

Conforme ao que se depreende dos recursos apresentados pela Contribuinte e Responsável, dentre as razões recursais, estão: (i) o efeito confiscatório das multas aplicadas; e (ii) inconformismo quanto à representação para fins penais.

Ambas as matérias são estranhas à competência deste Conselho e, por essa razão, não podem ser conhecidas.

Tal impedimento, aliás, é tema pacificado no âmbito deste Conselho e já foi objeto de súmulas, conforme ao que se depreende dos enunciados das Súmulas CARF nº 2 e 28. Veja-se:

**Súmula CARF nº 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

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

**Súmula CARF nº 28**

**Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Portanto, deve-se negar, de plano, o provimento dos recursos quanto às alegações enfrentadas acima, por se tratar de temas já pacificados e sumulados no âmbito deste Conselho. Passo ao exame das preliminares suscitadas: (i) nulidade dos autos de infração; (ii) nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa; e (iii) nulidade do procedimento de fiscalização diante da ausência de intimação prévia do responsável tributário.

***Preliminar de nulidade dos autos de infração***

Alega a Recorrente que os autos de infração são nulos, porque a Autoridade Fiscal não teria considerado as despesas por ela incorridas para apuração do IRPJ.

Ao analisar os documentos constantes do presente processo administrativo, em especial o Termo de Verificação e Intimações endereçadas à Recorrente no curso do procedimento de fiscalização, verifica-se que a Autoridade Fiscal intimou a Recorrente, por diversas vezes, para retificar as declarações supostamente apresentadas com erro, no entanto a Recorrente permaneceu inerte. Veja-se:

**4.8 – Termo nº 08 – Intimação**

54. Em 10/08/2020 foi lavrado o Termo nº 08 – Intimação<sup>30</sup>.

55. O contribuinte recebeu o referido termo em 20/06/2020<sup>31 32</sup>.

56. O termo cientificava o contribuinte da continuação do procedimento fiscal. Apresentava ao contribuinte o contexto da fiscalização. Prorrogava para até 01/09/2020 o prazo para: 1) Apresentar procuração dando poderes a Márcio Roberto Fecchio para atendimento às demandas da fiscalização. 2 - Proceder a retificação da ECF do ano-calendário de 2017 de forma a retratar a real apuração do IRPJ e da CSLL. 3 – Proceder a retificação das EFD-Contribuições do ano-calendário de 2017 de forma a retratar a real apuração do PIS e da Cofins. 4 - Justificar a não escrituração das receitas de vendas na ECD uma vez que não foram encontradas as contas informadas em resposta ao Termo nº 03 nem foram encontrados lançamentos nas contas 90000000000000005 – VENDAS DE PRODUTOS – MATRIZ, 90010000000000005 – VENDAS DE PRODUTOS – FILIAL ou quaisquer outras contas contábeis existentes na ECD.

**4.8 – Termo nº 09 – Intimação**

57. Em 09/09/2020 foi lavrado o Termo nº 09 – Intimação<sup>33</sup>.

58. O contribuinte recebeu o referido termo em 20/06/2020<sup>34 35</sup>.

59. O termo cientificou o contribuinte da continuação do procedimento fiscal. Apresentava ao contribuinte o contexto da fiscalização inclusive sobre o não atendimento ao Termo nº 08 – Intimação.

60. O termo intimou o contribuinte para, no prazo de 10 dias, apresentar procuração, proceder retificação e justificar a não escrituração das receitas de vendas em sua ECD, tudo isto como já solicitado anteriormente.

61. Além disso o contribuinte foi intimado a proceder a retificação da EFD ICMS IPI dos meses de fevereiro de 2017 e fevereiro de 2018 de forma a retratar a real situação do inventário da filial CNPJ 10.496.902/0002-29.

62. Vencido o prazo o contribuinte não se manifestou.

Nota-se que a Autoridade Fiscal foi extremamente zelosa ao buscar, antes do lançamento, por diversas vezes, que a empresa comprovasse o erro que ela teria, em tese, cometido e retificasse suas declarações. A Recorrente, no entanto, preferiu não se manifestar.

Ademais disso, a Recorrente em momento algum nega as receitas tidas como omitidas. Ao contrário disso, atribui a omissão a erro do seu contador. O ponto fulcral da defesa da Recorrente reside, como irá se analisar linhas abaixo, na afirmação segundo a qual a apuração do IRPJ deve considerar, também, despesas dedutíveis que não foram declaradas.

No entanto, mesmo que se reconheça o direito da Recorrente, não há como admitir a alegação de que o auto de infração é nulo por ter não ter considerado as despesas incorridas pela Recorrente. Isso porque, repita-se, a Recorrente teve inúmeras oportunidades no curso do procedimento de fiscalização para retificar a sua ECF, apresentar esclarecimentos sobre os alegados erros e, ainda, apresentar documentos comprobatórios do seu direito.

Por essas razões rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

### ***Preliminar de nulidade do julgamento de primeira instância***

Outra preliminar suscitada pela Recorrente é a nulidade do acórdão de impugnação. Sempre segundo a Recorrente, o acórdão a quo seria nulo por ter cerceado o seu direito de defesa, uma vez que não deferiu a produção de prova pericial requerida em sede de impugnação.

Mais uma vez, discordo da Recorrente por não vislumbrar nulidade a ser sanada. No caso em tela, verifica-se que as alegações traídas pela Recorrente em sua impugnação, assim como acontece em sede de recurso voluntário são genéricas. A Recorrente limita-se a alegar erro no preenchimento das informações contidas em sua ECF, mas não apresenta de forma minuciosa e objetiva os erros que alega ter cometido.

Ademais disso, a decisão que rejeitou o pedido de diligência está adequadamente fundamentada, conforme se verifica do seguinte trecho extraído do voto condutor do acórdão recorrido.

Frise-se que o contribuinte foi intimado a esclarecer as divergências em sua escrituração e apresentar as devidas retificações desde o início do procedimento fiscal. Se considerarmos a data de ciência desse termo (23/12/2019) e o prazo final para apresentar sua defesa (18/11/2020), a impugnante teve quase onze meses para analisar as inconsistências, apresentar a documentação comprobatória para demonstrar a existência de erro de fato em sua contabilidade e retificar sua ECF. Escolheu, no entanto, permanecer inerte.

Também não vejo motivos para deferir a solicitação de diligência e perícia no intuito de comprovar falha na contabilidade apresentada pelo contribuinte. Com explicado nos parágrafos anteriores, a impugnante deveria ter trazido as provas que possuía na impugnação. Ante o cenário exposto, essas solicitações têm, a meu ver, apenas a intenção de protelar o curso do processo fiscal.

Nega-se, portanto, as referidas solicitações

Note-se, portanto, que a Turma Julgadora *a quo* entendeu por indeferir a diligência pleiteada, diante da ausência de provas apresentadas pela Recorrente.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Assim, por entender estar devidamente fundamentado o indeferimento do pedido de conversão do julgamento em diligência, não vejo como acolher a preliminar de nulidade do julgamento de primeira instância.

### ***Nulidade do procedimento fiscal***

Antes de passar para a análise do mérito, uma última preliminar de nulidade merece atenção. Alega o responsável que o procedimento de fiscalização seria nulo em face da ausência de intimações a ele endereçadas no curso do procedimento de fiscalização.

Entendo que tal argumento não merece prosperar.

Como é cediço, na fase fiscalização ainda não está instaurado o litígio por ainda não haver imputação de condutas tidas como ilícitas. É apenas com a impugnação que se instaura a fase litigiosa.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade por falta de intimação do responsável tributário no curso do procedimento de fiscalização.

Nesse sentido, veja-se a Súmula CARF nº 46, *in verbis*:

#### **Súmula CARF nº 46**

#### **Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010**

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. **(Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, melhor sorte não assiste à preliminar de nulidade do procedimento de fiscalização, que deve ser igualmente rejeitada.

### **MÉRITO**

Quanto ao mérito, nota-se que a principal alegação trazida pela Recorrente consiste na atribuição de erro no preenchimento da ECF. Alega que teria deixado de declarar despesas dedutíveis, razão pela qual o lucro apurado pela Autoridade Fiscal não reflete a sua real situação econômica no período fiscalizado.

Por um lado, é bem verdade que a Recorrente foi intimada diversas vezes no curso do processo de fiscalização, tendo recebido a oportunidade de esclarecer e comprovar os alegados erros no preenchimento da ECF, tendo permanecido inerte.

Também é verdade que a Recorrente não esclareceu de forma minuciosa e objetiva e, portanto, não comprovou os alegados erros. Tanto a sua impugnação quanto o seu recurso voluntário trazem alegações genéricas sobre o suposto erro de preenchimento da ECF. Afirma que o contador da empresa não teria informado as despesas dedutíveis, que deveriam ser consideradas para apuração do IRPJ.

Nestes aspectos, é irretocável o argumento presente na fundamentação do voto *a quo*.

A defesa argumentou que não foram apreciadas e apuradas as despesas dedutíveis incorridas pela impugnante, o que é verdade. A Fiscalização analisou a não confissão e pagamento de tributos declarados em ECF e a omissão de receitas, quando comparadas com as notas fiscais emitidas. Nenhuma comprovação de custos ou despesas foi exigida no curso da ação fiscal. Os valores considerados pela autoridade autuante foram exatamente aqueles que foram declarados pela Frig West, ou seja, a apuração não envolveu as despesas e custos que ela declarou.

A impugnação, em vez de atacar os ajustes efetuados pela autoridade autuante, está apontando, de forma genérica, que a própria empresa teria cometido erros nas informações que prestou à Receita Federal do Brasil, ou seja, trata-se de um pedido de retificação posterior ao lançamento da declaração que ela mesma apresentou (ECF).

Para a retificação de informações declaradas pela empresa que não foram analisadas no procedimento fiscal, o contribuinte deveria, no mínimo, trazer a minuciosa e objetiva comprovação desses erros, apontando-os um a um, de forma que a apuração refletisse o exato valor devido ao Fisco ao final. Vejamos o que dispõe o Código Tributário Nacional sobre o assunto:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

A autoridade autuante foi extremamente zelosa ao buscar, antes do lançamento, por diversas vezes, que a empresa comprovasse o erro que ela teria, em tese, cometido e retificasse suas declarações. A Frig West, no entanto, preferiu não se manifestar.

Entendo que se provas robustas dos alegados erros na declaração fossem apresentadas na presente impugnação, a instância julgadora poderia analisá-los para retificar a apuração, mesmo que em instante posterior ao lançamento, em nome da verdade material.

Entretanto, por outro lado, as alegações da Recorrente, ainda que genéricas, representam fortes indícios de que a Recorrente tenha incorrido em erro, que provocou a omissão de informações relativas às despesas dedutíveis.

Neste sentido, veja-se o que alega a Recorrente.

67. Todavia, é inviável de se admitir que, diante do valor dessa Receita, não existiriam despesas da sociedade a serem deduzidas da sua operação!

68. No **primeiro item** (*ausência de recolhimento de imposto declarado e não pago*), é evidente o erro perpetrado pela contabilidade, pois não foram escrituradas as despesas incorridas pela sociedade.

69. Vejamos o extrato da ECF anexado pela própria fiscalização:

|                  |                                                                           |   |   |   |                |
|------------------|---------------------------------------------------------------------------|---|---|---|----------------|
| 3                | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                              | S | 1 | C | 172.876.332,85 |
| 3.01             | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL    | S | 2 | C | 172.876.332,85 |
| 3.01.01          | RESULTADO OPERACIONAL                                                     | S | 3 | C | 172.876.332,85 |
| 3.01.01.01       | RECEITA LÍQUIDA                                                           | S | 4 | C | 276.049.295,93 |
| 3.01.01.01.01    | RECEITA BRUTA                                                             | S | 5 | C | 294.452.205,38 |
| 3.01.01.01.01.04 | Receita da Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno     | A | 6 | C | 294.452.205,38 |
| 3.01.01.01.02    | DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA                                                 | S | 5 | D | 18.402.909,45  |
| 3.01.01.01.02.03 | (-) ICMS                                                                  | A | 6 | D | 18.402.909,45  |
| 3.01.01.03       | CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS                                                 | S | 4 | D | 85.922.302,62  |
| 3.01.01.03.01    | CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL                | S | 5 | D | 85.922.302,62  |
| 3.01.01.03.01.01 | (-) Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos                     | A | 6 | D | 85.918.902,62  |
| 3.01.01.03.01.02 | (-) Custo das Mercadorias Revendidas                                      | A | 6 | D | 3.400,00       |
| 3.01.01.05       | OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS                                              | S | 4 | D | 7.791.389,59   |
| 3.01.01.05.01    | OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL                      | S | 5 | D | 7.791.389,59   |
| 3.01.01.05.01.99 | Outras Receitas Operacionais                                              | A | 6 | D | 7.791.389,59   |
| 3.01.01.07       | DESPESAS OPERACIONAIS                                                     | S | 4 | D | 2.881.902,59   |
| 3.01.01.07.01    | DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL                             | S | 5 | D | 2.881.902,59   |
| 3.01.01.07.01.01 | (-) Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração                | A | 6 | D | 180.000,00     |
| 3.01.01.07.01.02 | (-) Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados | A | 6 | D | 5.000,00       |
| 3.01.01.07.01.03 | (-) Outros Gastos com Pessoal                                             | A | 6 | D | 110,00         |
| 3.01.01.07.01.04 | (-) Outros Serviços Prestados por Pessoa Física ou Jurídica               | A | 6 | D | 632.392,72     |
| 3.01.01.07.01.12 | (-) Outras Contribuições, Doações e Patrocínios                           | A | 6 | D | 4.171,97       |
| 3.01.01.07.01.13 | (-) Alimentação do Trabalhador                                            | A | 6 | D | 68.368,43      |
| 3.01.01.07.01.16 | (-) Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL              | A | 6 | D | 947.698,83     |
| 3.01.01.07.01.18 | (-) Aluguéis                                                              | A | 6 | D | 478.742,39     |
| 3.01.01.07.01.19 | (-) Despesas com Veículos e de Conservação de Bens e Instalações          | A | 6 | D | 271.026,42     |
| 3.01.01.07.01.22 | (-) Multas                                                                | A | 6 | D | 1.882,59       |
| 3.01.01.07.01.23 | (-) Encargos de Depreciação                                               | A | 6 | D | 196.533,84     |
| 3.01.01.07.01.38 | (-) Despesas com Telefone e Internet                                      | A | 6 | D | 95.857,70      |
| 3.01.01.07.01.39 | (-) Despesas com Correios e Malotes                                       | A | 6 | D | 117,70         |
| 3.01.01.09       | OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS                                              | S | 4 | D | 6.577.368,28   |
| 3.01.01.09.01    | OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL                      | S | 5 | D | 6.577.368,28   |

70. Observa-se que apenas foram indicadas uma pequena parcela dos custos da empresa, não sendo escrituradas as despesas e custos dedutíveis no valor de R\$ 376.018.305,97. Vejamos o DRE abaixo:

| DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO ENCERRADO EM 31/12/2017 |                        |
|----------------------------------------------------------------|------------------------|
| <b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>                               | <b>447.403.730,49</b>  |
| VENDAS NO MERCADO INTERNO                                      | 294.452.205,38         |
| <b>DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA</b>                               | <b>39.862.806,11-</b>  |
| IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS-MATRIZ                        | 18.383.000,23-         |
| IMPOSTOS INCIDENTES S/ VENDAS - FILIAL                         | 10.431.556,29-         |
| ABATIMENTOS SOBRE VENDAS-MATRIZ                                | 7.791.389,59-          |
| ABATIMENTOS SOBRE VENDAS - FILIAL                              | 3.256.161,00-          |
| <b>RECEITA LÍQUIDA</b>                                         | <b>407.540.924,38</b>  |
| <b>CUSTOS DAS VENDAS</b>                                       | <b>365.230.643,24-</b> |
| CUSTO DOS SUB PRODUTOS VENDIDOS                                | 365.230.643,24-        |
| <b>LUCRO BRUTO</b>                                             | <b>42.310.281,14</b>   |
| <b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>                                   | <b>391.327,68-</b>     |
| DESPESAS COM PESSOAL                                           | 5.000,00-              |
| DESPESAS ADMINISTRATIVAS                                       | 94.926,27-             |
| DESPESAS DE COMERCIALIZAÇÃO                                    | 39.539,84-             |
| DESPESAS TRIBUTARIAS                                           | 55.327,73-             |
| DESPESAS DEPRECIACAO E AMORTIZACAO                             | 196.533,84-            |
| <b>RESULTADOS OPERACIONAIS</b>                                 | <b>10.496.335,05-</b>  |
| DESPESAS COMERCIAIS                                            | 3.846.943,46-          |
| DESPESAS ADMINISTRATIVAS                                       | 5.926.922,04-          |
| DESPESAS TRIBUTARIAS                                           | 610.363,11-            |
| RESULTADOS FINANCEIROS                                         | 108.051,88-            |
| DESPESAS INDEDUTIVEIS                                          | 6.054,56-              |
| <b>RESULTADO ANTES DAS RECEITAS/DESPESAS FINANCEIRAS</b>       | <b>31.422.618,41</b>   |
| <b>RESULTADOS NAO OPERACIONAIS</b>                             | <b>0,00</b>            |
| RECEITAS NAO OPERACIONAIS                                      | 0,00                   |
| <b>LUCRO LIQUIDO DO EXERCICIO</b>                              | <b>31.422.618,41</b>   |

71. O valor do resultado líquido apurado pela fiscalização é totalmente desconexo com as demais competências, em 2015, que sequer foi mencionado na r. decisão recorrida, conforme demonstração de resultados que segue abaixo:

**2015**

|                                                                                                                                                                                                                                                                  |                  |  |                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|--|-----------------------|
| FRIG WEST FRIGORIFICO LTDA<br>CNPJ: 10.426.902/0001-48<br>RUA CAPITAO FAUSTINO DE ALMEIDA, 1530<br>BAIRRO: VILA ESPLANADA, SAO JOSE DO RIO PRETO - SP CEP: 15030-510<br>DEMONSTRACAO DO RESULTADO DO EXERCICIO ENCERRADO EM 31/12/2015 (01/01/2015 A 31/12/2015) |                  |  |                       |
| <b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>                                                                                                                                                                                                                                 |                  |  |                       |
| VENDAS MERCADORIAS - MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                      | 190.131.272,65   |  |                       |
| VENDAS MERCADORIAS - FILIAL                                                                                                                                                                                                                                      | 189.283.978,13   |  | 379.415.250,78        |
| <b>DEDUcoes DA RECEITA BRUTA</b>                                                                                                                                                                                                                                 |                  |  |                       |
| IMPOSTO INCIDENTES SOBRE VENDAS-MATRIZ                                                                                                                                                                                                                           | (2.373.599,54)   |  |                       |
| IMPOSTO INCIDENTES S/ VENDAS-FILIAL                                                                                                                                                                                                                              | (12.535.478,96)  |  |                       |
| DEVOLUCAO DE VENDAS - MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                     | (486.165,23)     |  |                       |
| DEVOLUCAO DE VENDAS - FILIAL                                                                                                                                                                                                                                     | (3.274.013,22)   |  | (18.669.256,95)       |
| <b>RECEITA LIQUIDA</b>                                                                                                                                                                                                                                           |                  |  | <b>360.745.993,83</b> |
| <b>CUSTOS DAS VENDAS</b>                                                                                                                                                                                                                                         |                  |  |                       |
| CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                               | (169.216.832,66) |  |                       |
| CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS FILIAL                                                                                                                                                                                                                               | (168.462.740,54) |  | (337.679.573,19)      |
| <b>LUCRO BRUTO</b>                                                                                                                                                                                                                                               |                  |  | <b>23.066.420,64</b>  |
| <b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>                                                                                                                                                                                                                                     |                  |  |                       |
| DESPESAS ADMINISTRATIVAS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                  | (11.198.731,96)  |  |                       |
| DESPESAS ADMINISTRATIVAS FILIAL                                                                                                                                                                                                                                  | (9.229.615,44)   |  |                       |
| DESPESAS TRIBUTARIAS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                      | (151.251,47)     |  |                       |
| DESPESAS TRIBUTARIAS FILIAL                                                                                                                                                                                                                                      | (149.629,92)     |  |                       |
| RESULTADOS FINANCEIROS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                    | (658.451,25)     |  |                       |
| RESULTADOS FINANCEIROS FILIAL                                                                                                                                                                                                                                    | (2.008.879,76)   |  |                       |
| DESPESAS INDEUTIVEIS                                                                                                                                                                                                                                             | (31.254,78)      |  |                       |
| OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                            | 588.741,23       |  |                       |
| OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS FILIAL                                                                                                                                                                                                                            | 574.478,28       |  | (22.264.395,07)       |
| <b>LUCRO LIQUIDO DO EXERCICIO</b>                                                                                                                                                                                                                                |                  |  | <b>802.025,57</b>     |

**2016**

|                                                                                                                                                                                                                                                                    |                  |  |                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|--|-----------------------|
| FRIG WEST FRIGORIFICO EIRELI<br>CNPJ: 10.426.902/0001-48<br>RUA CAPITAO FAUSTINO DE ALMEIDA, 1530<br>BAIRRO: VILA ESPLANADA, SAO JOSE DO RIO PRETO - SP CEP: 15030-510<br>DEMONSTRACAO DO RESULTADO DO EXERCICIO ENCERRADO EM 30/11/2016 (01/01/2016 A 30/11/2016) |                  |  |                       |
| <b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>                                                                                                                                                                                                                                   |                  |  |                       |
| VENDAS MERCADORIAS - MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                        | 133.600.758,89   |  |                       |
| VENDAS MERCADORIAS - FILIAL                                                                                                                                                                                                                                        | 220.188.593,18   |  | 353.789.352,07        |
| <b>DEDUcoes DA RECEITA BRUTA</b>                                                                                                                                                                                                                                   |                  |  |                       |
| IMPOSTO INCIDENTES SOBRE VENDAS-MATRIZ                                                                                                                                                                                                                             | (1.288.833,49)   |  |                       |
| IMPOSTO INCIDENTES S/ VENDAS-FILIAL                                                                                                                                                                                                                                | (981.981,45)     |  |                       |
| DEVOLUCAO DE VENDAS - MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                       | (115.920,44)     |  |                       |
| DEVOLUCAO DE VENDAS - FILIAL                                                                                                                                                                                                                                       | (3.479.488,05)   |  | (5.866.223,43)        |
| <b>RECEITA LIQUIDA</b>                                                                                                                                                                                                                                             |                  |  | <b>347.923.128,64</b> |
| <b>CUSTOS DAS VENDAS</b>                                                                                                                                                                                                                                           |                  |  |                       |
| CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                 | (121.242.698,89) |  |                       |
| CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS FILIAL                                                                                                                                                                                                                                 | (206.620.010,38) |  | (327.862.699,07)      |
| <b>LUCRO BRUTO</b>                                                                                                                                                                                                                                                 |                  |  | <b>20.060.429,57</b>  |
| <b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>                                                                                                                                                                                                                                       |                  |  |                       |
| DESPESAS ADMINISTRATIVAS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                    | (5.686.436,98)   |  |                       |
| DESPESAS ADMINISTRATIVAS FILIAL                                                                                                                                                                                                                                    | (4.491.451,72)   |  |                       |
| DESPESAS TRIBUTARIAS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                        | (155.032,77)     |  |                       |
| DESPESAS TRIBUTARIAS FILIAL                                                                                                                                                                                                                                        | (33.596,89)      |  |                       |
| RESULTADOS FINANCEIROS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                                      | (5.130.412,52)   |  |                       |
| RESULTADOS FINANCEIROS FILIAL                                                                                                                                                                                                                                      | (6.125.486,54)   |  |                       |
| DESPESAS INDEUTIVEIS                                                                                                                                                                                                                                               | 30.025,41        |  |                       |
| OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS MATRIZ                                                                                                                                                                                                                              | 110.455,68       |  |                       |
| OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS FILIAL                                                                                                                                                                                                                              | 445.153,05       |  | (21.036.783,28)       |
| <b>LUCRO LIQUIDO DO EXERCICIO</b>                                                                                                                                                                                                                                  |                  |  | <b>(976.353,71)</b>   |

É certo que as despesas informadas pela Recorrente no ano-calendário de 2017 são incompatíveis com as despesas declaradas nos anos-calendário de 2015 e 2016. Há aqui um forte indício de verossimilhança das alegações da Recorrente. No entanto, é certo que apenas a presença de fortes indícios não é suficiente para afastar a autuação.

Por essas razões, apresentei, na ocasião do julgamento do presente recurso voluntário, uma proposta de diligência, com a determinação dos autos para a unidade de origem para o atendimento dos seguintes quesitos:

intime a Recorrente a apresentar reapuração de seu IRPJ com a indicação minuciosa e objetiva, acompanhada da comprovação das despesas dedutíveis, incluindo seus requisitos legais de necessidade, usualidade e normalidade;

elabore parecer conclusivo sobre o IRPJ devido pela Recorrente no ano-calendário de 2017; e, por fim,

intime a Contribuinte Frig' West Transportes EIRELI e o responsável tributário Sr. Eurico Dias Tavares sobre as conclusões da diligência para se manifestarem no prazo de 30 dias.

Após a diligência, retornem os autos para este Conselho.

A proposta de diligência foi rejeitada pela Turma, razão pela qual passei ao enfrentamento do mérito, com os elementos de prova constantes dos autos do presente processo administrativo.

Como dito linhas acima, entendo que as alegações da Recorrente são desprovidas de suporte probatório. Em que pese a manifesta incompatibilidade entre as despesas declaradas pela Recorrente no ano-calendário fiscalizado e as despesas declaradas em anos-calendários anteriores, tal constatação não é suficiente para embasar a reapuração do imposto.

Para tanto, seriam necessários documentos hábeis para comprovação das despesas, que permitissem a análise de sua efetividade, além do preenchimento dos requisitos previstos pela legislação tributária, notadamente necessidade, usualidade e normalidade das despesas.

Sem tais documentos, não é possível acolher a argumentação da Recorrente, sendo necessário lembrar do ônus da prova que recai sobre o contribuinte, que deve guardar a documentação hábil e idônea capaz de comprovar a efetividade da ocorrência das despesas.

Portanto, diante da absoluta ausência de suporte fático probatório, o recurso voluntário não merece provimento.

### ***Multa qualificada***

Relativamente à multa qualificada imposta, a Recorrente além de alegar a sua inconstitucionalidade, também alega que não agiu com dolo.

Pelas razões expostas acima para fundamentar a minha proposta de conversão de julgamento em diligência, expus o meu entendimento sobre a presença de indícios de veracidade das alegações da Recorrente, no sentido de ter incorrido em erro na apresentação da sua declaração.

As despesas declaradas no ano-calendário fiscalizado e nos anos-calendários anteriores são realmente incompatíveis, havendo uma dúvida razoável sobre a existência de um erro que teria levado à omissão de despesas dedutíveis. Dessa forma, entendo que para uma dúvida sobre a presença do elemento doloso, indispensável para a qualificação da multa de ofício.

Nesse sentido, havendo dúvida sobre o preenchimento do tipo subjetivo, entendo que a qualificação da multa deve ser afastada, por força do art. 112, IV, do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, também nesse ponto, restei vencido nos debates, tendo esta Turma Julgadora, por maioria de votos, entendido que a qualificação da multa deve ser mantida.

No entanto, apesar desta Turma entender, por maioria de votos, que estão presentes os elementos que justificam a qualificação da multa de ofício, não se pode olvidar que a referida multa, aplicada na proporção de 150% na ocasião da lavratura dos autos de infração, foi reduzida pela Lei nº 14.689/2023, que alterou o § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, que passou a ter a seguinte redação:

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

(...)

§ 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;

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.

Como se vê, a multa qualificada aplicável nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4502/1964, antes fixada em 150%, com a nova redação da Lei nº 9.430/1996, passou a ser de 100% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição objeto do lançamento.

Por outro lado, uma nova multa de 150% foi instituída para punir casos de reincidência. Evidentemente, o caso em tela não comporta a aplicação da nova multa de 150% prevista no inciso VII do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, por força do princípio da irretroatividade.

Dessa forma, por força da norma prevista no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, a multa qualificada deve ser reduzida para 100%.

### ***Concomitância entre multa isolada e multa de ofício***

Alega a Recorrente que a multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente à multa de ofício.

Sobre o tema, é conhecida a Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

#### **Súmula CARF nº 105**

#### **Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014**

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Por outro lado, não é menos conhecida a discussão sobre a aplicação da referida súmula após a edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Para melhor compreensão da discussão, faz-se necessário transcrever a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Originalmente, estabelecia o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração.

Ao analisar as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, verifica-se que não há qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada. Em verdade, as alterações legislativas limitam-se a: (i) numeração dos enunciados prescritivos; e (ii) alíquota aplicada nos casos de multa isolada.

Sobre a alteração legislativa, observa-se que a exposição de motivos da MP 351/2007 evidencia o simples propósito de se reduzir o percentual da multa isolada.

8.A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada

isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Dessa forma, não havendo alteração na hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada, o racional da Súmula CARF nº 105 continua aplicável após as alterações legislativas aqui expostas.

Neste sentido, este colegiado com a composição atual já decidiu por afastar a multa isolada, conforme ao que se verifica do Acórdão 1401-006.014, de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que recebeu a seguinte ementa:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RATIO DECIDENDI INALTERADA. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

É certo que a *ratio decidendi* dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Dessa forma, deve ser aplicado o princípio da consunção para afastar a multa isolada.

### **Responsabilidade tributária**

Por fim, um último ponto deve ser objeto de análise. Trata-se da atribuição de responsabilidade tributária ao Sr. Eurico Dias Tavares.

Quanto à atribuição de responsabilidade tributária, constou do TVF que:

131. A partir de 23/05/2016, tornou-se uma Eireli, mantendo-se como único sócio **Eurico Dias Tavares**, até 04/12/2018, quando então cede e transfere onerosamente suas quotas para Marcos Moraes Ribeiro (CPF 020.641.258-41).

132. Portanto, a época dos fatos (2017), **Eurico Dias Tavares** era o único sócio da empresa tendo praticado atos com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

133. O art. 135, inciso III, do CTN, estabelece a responsabilidade de terceiros relativas a créditos tributários de empresas, quando da ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nota-se que a Autoridade Fiscal para atribuir responsabilidade tributária aos Sr. Eurico Dias Tavares limitou-se a destacar os seus poderes de gestão no ano-calendário objeto do presente processo administrativo.

Ocorre que a atribuição de responsabilidade tributária aos referidos administradores não se justifica apenas pela verificação da infração e dos poderes de gestão que lhes eram conferidos.

Nesse sentido, veja-se o que afirma Carlos Augusto Daniel Neto:

Como se vê, todas as cinco tramas ordinárias de julgamento da 1ª Seção do CARF, e também a 1ª CSRF, possuem entendimento uníssono no sentido de reconhecer que a aplicação do art. 135 do CTN deverá atender às seguintes exigências: a) identificação da função exercida pelo pretendo responsável (se diretor, gerente ou representante), bem como os poderes que lhe são atribuídos; e o alcance de seu poder de decisão; b) identificação individualizada da conduta que foi realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; c) estabelecimento do nexo de causalidade entre o ato do responsável e o nascimento da obrigação tributária; e d) apresentação das provas e indícios que dão suporte às conclusões do Fisco.

Existem bem poucos precedentes recentes que sufraguem a “teoria dos atos de gestão” para fins de aplicação do art. 135 do CTN, qual seja, a dispensa da comprovação do ato específico com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, assim como pressuposto da existência de dolo do sujeito passivo a partir da função que ostenta na empresa.

De modo geral, podemos reconhecer a existência de uma jurisprudência administrativa sobre o tema, alinhada, inclusive, com a tese fixada no Recurso Especial nº 1.101.728/SP, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo, no sentido de ser “*indispensável, para tanto [para a responsabilização de gerentes diretores e representantes], que tena agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa*”<sup>1</sup>

Dessa forma, a norma do art. 135, do Código Tributário Nacional depende da comprovação dos seguintes elementos: (i) função e poderes atribuídos ao responsável; (ii) condutas individualizadas do responsável com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

No caso em tela e conforme ao que se verifica do trecho do TVF transcrito acima, a Autoridade Fiscal não indicou a conduta de forma individualizada a conduta pretensamente realizado com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social.

Ademais disso, conforme já me posicionei acima, entendo não haver comprovação de conduta dolosa necessária para qualificação da multa de ofício e – apesar de tal entendimento não ter sido seguido pela maioria dos Conselheiros desta turma – entendo que pelas mesmas razões não existem elementos necessários para atribuição de responsabilidade tributária.

Portanto, estando ausentes os elementos ensejadores da responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, entendo que deve ser afastada a responsabilidade tributária do Sr. Eurico Dias Tavares.

É como eu voto.

---

<sup>1</sup> DANIEL NETO, Carlos Augusto. Responsabilidade tributária de sócios e diretores na primeira seção do CARF. In: PINTO, Alexandre Evaristo; DANIEL NETO, Carlos Augusto; Ribeiro, Diego Diniz; PINTO, Fernando Brasil de Oliveira (org.) Direto do CARF: Escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: Amanuense, 2020. p. 54

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto

## Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, redator designado.

### CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO.

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pelo ilustre conselheiro relator em seu voto, peço vênica para dela discordar quanto ao entendimento da matéria *“concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício”*.

O presente caso abrange a discussão de fatos posteriores à alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não estão alcançados pela Súmula CARF nº 105.

Pois bem, o ilustre Relator entendeu aplicável ao caso, por analogia, os mesmos fundamentos pelos quais a Súmula CARF nº 105 havia sido aprovada, quais sejam, a impossibilidade de dupla penalização e a aplicação do princípio da consunção das penas, tendo em vista que as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não provocaram qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada.

Respeitosamente, penso de maneira divergente, conforme passo a fundamentar.

O que se observa é que o dispositivo legal possui bens jurídicos distintos protegidos pelo legislador e dessa forma não há que se falar em dupla penalização.

A multa de ofício ocorre para preservar o crédito tributário apurado ao final do período e de forma diversa, a multa isolada é uma penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a quitação de antecipação mensal por estimativa.

Ressalta-se a literalidade da obrigação presente na alínea “b” do inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 que incide inclusive quando apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

É possível uma situação em que não há incidência da multa de ofício (prejuízo ou base de cálculo negativa), mas em contrapartida o contribuinte seja obrigado a pagamento mensal sobre uma base estimada mensal.

O que o legislador fez foi determinar sanção específica para o descumprimento desse mandamento legal previsto no art. 44 da Lei 9430/1996, com as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.

Cito as ementas dos acórdãos abaixo:

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. Nos casos de falta de recolhimento

de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência (Acórdão 1201-003.581 - Sessão de 11 de fevereiro de 2020)

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada mesmo após o encerramento do período-base de incidência. Na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto. (Acórdão 1201-003.615 - Sessão de 10 de março de 2020)

Portanto, não se identifica qualquer óbice à convivência das duas multas.

### **NÃO CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA**

Mais uma vez, com a devida vênia ao nobre relator, entendo de forma diversa para conversão em diligência, mesmo que concorde que há fortes indícios para afastar a autuação, conforme indica o relator.

Ao longo do processo, o contribuinte teve a chance de apresentar documentos e esclarecer/comprovar a alegação de erro no preenchimento da ECF, contudo não o fez de forma objetiva.

Não seria no momento de julgamento pelo CARF que essas provas poderiam mudar o rumo do julgamento.

Importante destacar que o artigo 18 do Decreto-lei nº. 70.235/72 estabelece que a realização de diligências deve ser feita quando a autoridade julgadora entendê-la como necessária, conforme se verifica abaixo:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Desta forma, voto contrário a resolução para realização de diligência.

### **QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

Mais uma vez tenho que parabenizar o ilustre Relator pelo voto bem fundamentado, contudo a maioria da turma divergiu quanto a ocorrência de fraude e conluio no caso concreto.

Desta forma, por maioria de votos decidiu pela manutenção da qualificação da multa.

Pois bem.

O que se tratou no processo foi auto de infração de IRPJ e CSLL em função de informações inexatas, incorretas ou omitidas na escrituração da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Os valores da autuação ultrapassam o montante de mais de 300 milhões de reais.

Basicamente a fiscalização constatou que o resultado líquido apurado na contabilidade não foi oferecido à tributação, nem mesmo houve declaração de DCTF para pagamento dos tributos devidos.

O contribuinte foi insistentemente solicitado à retificar a ECF, mas preferiu não fazer restando caracterizada a insuficiência de recolhimento.

Outro aspecto que corrobora o entendimento da turma de não afastar a qualificação da multa, são os dados relativos a movimentação financeira, compatível com o valor de notas fiscais emitidas, em contrapartida com a diferença de receita bruta declarada, indicando uma omissão de receita proposital.

Não há dúvida que o contribuinte tinha conhecimento da grande omissão de receitas e que as informações prestadas em ECD e ECF eram sabidamente falsas, sendo de difícil compreensão e entendimento que tamanha diferença entre movimentação financeira em suas contas bancárias, bem como a movimentação de mercadorias não despertasse na administração a ausência de tributos a recolher.

Os itens 117 e 118 do relatório elaborado pela Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 ao proferir o acórdão nº 106-013.335 – 10ª Turma da DRJ06 representa bem o entendimento desse julgador e por isso reproduzo abaixo:

117. Não se trata de mera falta de pagamento do tributo, ou simples omissão de rendimentos em escriturações obrigatórias. O dolo é elemento específico da sonegação e seu conceito (inciso I do artigo 18 do Decreto-Lei no 2.848, de 1940 – Código Penal) diz que ele se configura tanto na situação em que o agente quis o resultado ou quando assumiu o risco de produzi-lo

118. Desta forma, o Frig'West praticou atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação, descrita no art. 71 da Lei no 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

Desta forma, é cabível a qualificação da multa de ofício consoante previsão do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996

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 inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza