



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720690/2021-11
ACÓRDÃO	1101-001.956 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROGE GOIÁS DISTRIBUIDORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE CUSTOS. INEXISTÊNCIA. MAJORAÇÃO SEM LASTRO

Uma vez demonstrado que a contribuinte majorou ilicitamente seus custos, os mesmos não poderão ser computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e serão, por este motivo, glosados pela Fiscalização.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPUTAÇÃO DE CRIME FISCAL. APLICAÇÃO ARTIGO 173, INCISO I, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a comprovação dolo, conluio ou simulação, com aplicação da multa qualificada, a qual restou mantida, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário, sobretudo na esteira dos preceitos contidos no artigo 98, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno do CARF, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp nº 973.733/SC.

NORMAS GERAIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. EMPRESA INTEGRANTE DO GRUPO ECONÔMICO. ATO LESIVO À LEGISLAÇÃO E/OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. DEMONSTRAÇÃO/COMPROVAÇÃO.

Constatados/demonstrados de maneira clara, precisa e individualizada os elementos necessários à atribuição da responsabilidade solidária a

terceiros, notadamente interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e/ou conduta contrária à legislação ou estatuto da empresa, deverá a autoridade fiscal assim proceder, atribuindo a responsabilidade pelo crédito tributário aos sócios da autuada e empresa integrante do grupo econômico, com esteio nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, impondo sejam mantidas as imputações fiscais neste sentido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR.
CARACTERIZAÇÃO.

É solidária a responsabilidade do sócio com poder de gestão da pessoa jurídica, pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei, contrato social ou estatuto. A caracterização da responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelos créditos tributários não exclui a responsabilidade direta do contribuinte.

Comprovado que a conduta do sócio administrador resultou em infração à legislação tributária, resta configurada sua responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos no auto de infração, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. IRREGULAR.
CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez reconhecida a existência de grupo econômico irregular entre empresas, exsurge como corolária a imputação de responsabilidade solidária entre elas, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, notadamente quando demonstrado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO. COMPROVAÇÃO. APLICABILIDADE.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96 (com redação da Lei nº 14.689/2023, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 100% (cento por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação do contribuinte, o que se vislumbra na hipótese dos autos, tendo a autoridade fazendária demonstrado de maneira circunstanciada a intenção clara da autuada de eximir-se do recolhimento dos tributos devidos.

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA.
RETROATIVIDADE.

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

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

De conformidade com os artigos 2º e 53 da Lei nº 9.784/1999, a Administração deverá anular, corrigir ou revogar seus atos quando eivados de vícios de legalidade, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a multa de ofício aplicada no lançamento não encontra sustentáculo na legislação de regência em vigência. A atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, sobretudo quando se referir à matéria de ordem pública, hipótese que se amolda ao caso vertente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito,

sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigênio de Freitas Junior (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Ailton Neves da Silva.

RELATÓRIO

ROGE GOIÁS DISTRIBUIDORA LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, cientificados à autuada em 03/05/2021 (e-fl. 217), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente de Glosas de Custos e/ou Despesas não Comprovadas, na forma abaixo elencada, com atribuição de reponsabilidade solidária ao sócios e às empresas ligadas, além de multa qualificada de 150%, em relação ao ano-calendário 2016, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 121/163, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 166/189, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS INFRAÇÃO: SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS

Majoração indevida de custos apurada conforme relatório fiscal em anexo.”

Após regular processamento, devidamente intimados, a contribuinte e os solidários apresentaram impugnação em conjunto, de e-fls. 232/271, a qual fora julgada improcedente pela 18ª Turma da DRJ08 em São Paulo/SP, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 108-023.098, de 28 de outubro de 2021, de e-fls. 340/377, com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

É inquisitório o procedimento fiscal instaurado com o objetivo de se examinar a regularidade fiscal do contribuinte e de se lavrar eventual autuação, não se aplicando a ele os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

NULIDADE. VÍCIO NA MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a compreensão das infrações que lhe foram imputadas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DOLO. INTERESSE COMUM.

Demonstrado que os sócios administradores incorreram na conduta prevista no artigo 135, III, do CTN, os mesmos serão incluídos no polo passivo da exação fiscal na condição de responsáveis tributários.

Demonstrado que foi engendrado uma estrutura empresarial formada por diversas empresas entre as quais se verifica um grande fluxo de mercadorias e recursos, da qual resulta confusão patrimonial e redução dolosa de tributos, as pessoas jurídicas integrantes do aludido grupo econômico terão interesse comum

nas situações que constituíram os fatos geradores e deverão ser incluídas no rol de responsáveis pelo pagamento dos tributos sonegados.

DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, bem como a ausência de pagamento do tributo, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário será regido pelo disposto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

GLOSA DE CUSTOS.

Uma vez demonstrado que a contribuinte majorou ilicitamente seus custos, os mesmos não poderão ser computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e serão, por este motivo, glosados pela Fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. FRAUDE. SONEGAÇÃO.

Caracterizada a sonegação, a fraude ou o conluio previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, impõe-se a multa de ofício de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido ”

Irresignados, a contribuinte autuada e os solidários interpuseram Recurso Voluntário em conjunto, de e-fls. 421/448, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pugna pelo reconhecimento da decadência parcial da exigência fiscal, em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 05/2016, admitindo-se que a ciência do lançamento ocorrera somente em 03/05/2021, tendo em vista que, tratando-se de tributos sujeito ao lançamento por homologação, impõe-se adotar o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Ainda em sede de preliminar, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, c/c artigo 2º da Lei nº 9.784/1999, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Reitera a nulidade do lançamento, por ausência da devida motivação, notadamente quanto à imputação da responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas listadas nos autos,

com base nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, mormente no que diz respeito à comprovação do intuito doloso do agente.

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

No mérito, após breve relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto que a presente tributação está incidindo sobre *empréstimos feitos intragrupo, o que não pode ser feito, pois está fora do alcance desses tributos*.

Suscita que, *em nenhum momento ficou comprovado que os empréstimos realizados entre as empresas – operação plenamente permitida na legislação – seriam repasses de custos*, razão pela qual, *as transferências entre contas e os empréstimos devem ser excluídos do presente Auto de Infração, pois não podem ser tributados pelo IRPJ e CSLL*.

No que tange à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Termo de Verificação Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

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

É o relatório.

VOTO

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

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

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa

Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente de Glosas de Custos e/ou Despesas não Comprovadas, na forma abaixo elencada, com atribuição de reponsabilidade solidária ao sócios e às empresas ligadas, além de multa qualificada de 150%, em relação ao ano-calendário 2016, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 121/163, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 166/189, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS INFRAÇÃO:
SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS

Majoração indevida de custos apurada conforme relatório fiscal em anexo.”

Inconformados com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte autuada e os solidários manejaram conjuntamente impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido e, posteriormente, substancial recurso voluntário, igualmente em conjunto, a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E AUSÊNCIA MOTIVAÇÃO SOLIDARIEDADE

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, c/c artigo 2º da Lei nº 9.784/1999, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Reitera a nulidade do lançamento, por ausência da devida motivação, notadamente quanto à imputação da responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas listadas nos autos, com base nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, mormente no que diz respeito à comprovação do intuito doloso do agente.

Em que pesem as substanciais razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, em sua formalidade, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhes deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, Termo de Verificação/Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores dos tributos ora lançados e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas fazendários, bem como dos demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Relativamente à pretensa nulidade do lançamento, em razão da suposta não motivação da responsabilidade solidária atribuída às pessoas físicas e jurídicas listadas nos autos, melhor sorte não socorre aos contribuintes. Isto porque, além de acabar por se confundir com o próprio mérito da solidariedade, que trataremos adiante, constata-se dos autos que a autoridade lançadora procedeu a devida motivação de referidas imputações e, o fato de haver discordância contra tal procedimento, não implica dizer que não houve motivação, impondo seja refutada a alegação dos recorrentes neste sentido.

Ademais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte em seu recurso voluntário não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

MÉRITO

No mérito, repisa a contribuinte as alegações da defesa inaugural, pretendendo a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a integralidade da exigência fiscal, aduzindo para tanto que a presente tributação está incidindo sobre *empréstimos feitos intragrupo, o que não pode ser feito, pois está fora do alcance desses tributos*.

Suscita que, *em nenhum momento ficou comprovado que os empréstimos realizados entre as empresas – operação plenamente permitida na legislação – seriam repasses de custos, razão pela qual, as transferências entre contas e os empréstimos devem ser excluídos do presente Auto de Infração, pois não podem ser tributados pelo IRPJ e CSLL*.

Mais uma vez, inobstante o insurgimento da recorrente, suas alegações de fato e de direito não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal.

Destarte, como alinhavado acima, tratando-se de recurso voluntário em que aduz basicamente as mesmas alegações lançadas na impugnação, nos reportamos à decisão recorrida, a qual se debruçou com muita propriedade a respeito das matérias postas em debate, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, na esteira dos preceitos inscritos no artigo 114, § 12º, inciso I, do RICARF, senão vejamos:

“[...]”

• **Da Incidência Tributária**

No que tange ao mérito, os impugnantes alegaram, em suma, que o IRPJ e a CSLL não incidem sobre os empréstimos realizados entre as empresas do grupo econômico e que o Fisco teria pautado seu entendimento em suposta sonegação de ICMS.

Ocorre, no entanto, que a tributação formalizada nos autos de infração não teve por base os empréstimos realizados, mas sim os custos ilicitamente aumentados, conforme excertos do AI IRPJ (fls. 125) e do AI CSLL (fls. 149):

[...]

Conforme bem explicou a Autoridade Fiscal, tais reduções são absolutamente despropositadas e não foram sequer justificadas nos históricos dos lançamentos contábeis.

Conforme demonstrado, tais majorações de custos tiveram como contrapartida supostos empréstimos intragrupo:

[...]

Ora, empréstimo é um negócio jurídico em que uma pessoa recebe valores de outra e se compromete a devolvê-los no futuro. Logo, é de se esperar que, em contrapartida ao crédito na conta do passivo, seja registrado o ingresso dos recursos em uma conta de ativo (BANCOS/CAIXA). O ingresso do dinheiro é uma operação com efeitos meramente patrimoniais que não poderiam interferir nos custos da ROGE GOIÁS.

É de se esperar que empréstimos lícitamente contratados, por preverem pagamento de juros, repercutam, nos resultados do mutuário, apenas quando do pagamento destes juros, não no momento em que os recursos são transferidos.

É este aumento de custos ilícito e artificial que foi glosado pelo Fisco. Não se tributou, de forma alguma, os supostos empréstimos contraídos.

- Da compensação

No que tange à compensação, a impugnante não ofereceu qualquer argumentação específica que afastasse as quantias apuradas e utilizadas pela Fiscalização.

Os impugnantes ao final do tópico, alegaram que a compensação foi ilegal, mas não apresentaram qualquer fundamento que pudesse afastar sua concordância com o procedimento fiscal:

[...]"

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

Não bastasse isso, o que torna a análise da presente demanda ainda mais digna de realce é que, além de não apresentar qualquer prova dos alegados empréstimos intragrupo, a contribuinte por ocasião da fiscalização explicitou que tais registros contábeis (custos) estariam equivocados, uma vez que se referiam, em verdade, à valores recebidos a título de bonificações de Indústrias e repassados para a ROGE COMÉRCIO, como se extrai do trecho do TVF, *in verbis*:

"[...]

6. ANÁLISE DA CONTA DE CUSTO DE COMPRA DE MERCADORIAS PARA REVENDA 6.1 CUSTO DE COMPRAS - ROGE COMÉRCIO

Foi dito que a ROGE COMÉRCIO arca com elevados custos em decorrência da antecipação tributária do ICMS na entrada das mercadorias no Estado de São Paulo.

Embora não recolha, estes custos são contabilizados. Considerando que o repasse das mercadorias para as empresas da ponta é feito a preço de custo, a ROGE COMÉRCIO, de forma contumaz, apura prejuízos trimestrais elevados.

Foi verificado na contabilidade da ROGE COMÉRCIO que esta repassa parte dos seus custos para a ROGE GOIÁS, mediante utilização de contas de empréstimos entre as empresas. Os lançamentos são os seguintes: crédito em contas de compras (411.007-2 -MERCADORIAS P/ REVENDA – ICMS ANTECIPADO e 411.005-6 - MERCADORIAS P/REVENDA – TRIB ICMS) e débito em conta de empréstimo (261.012-4 - EMPRESTIMO – ROGE GOIAS)

Intimada a explicar em detalhes estes lançamentos, pelo Termo de Intimação Fiscal 2 (Item 1.2), a ROGE COMÉRCIO respondeu o seguinte (fl. 39, Item 1.2), em três linhas:

"Cumpre informar a essa r. fiscalização, que isso ocorre devido a outras Receitas recebidas por acordo firmado com as indústrias/acordos negociais, em que a ROGE GOIÁS recebe Bonificação de Indústrias e repassa para a ROGE COMÉRCIO."

Pela resposta acima, verifica-se que os lançamentos contábeis questionados são ilegais e inadequados. Além de não explicar por que a ROGE

COMÉRCIO repassa parte de seus custos para a ROGE GOIÁS, a empresa afirma que é a ROGE GOIÁS quem repassa parte de suas receitas para a ROGE COMÉRCIO. Segundo a resposta, a ROGE GOIÁS receberia bonificações de fornecedores e repassaria parte para a ROGE COMÉRCIO.

6.2 CUSTO DE COMPRAS - ROGE GOIÁS

Na outra ponta das transferências ilegais de custos está a ROGE GOIÁS. Foram identificados, na contabilidade desta, diversos lançamentos a débito nas contas 411.005-6 - MERCADORIAS P/REVENDA – TRIB ICMS e 411.007-2 - MERCADORIAS P/REVENDA – ICMS ANTECIPADO, com contrapartida a crédito na conta 167.007-7 - EMPRESTIMO – ROGE COMERCIO.

Estes lançamentos fizeram aumentar os saldos negativos (devedores) levados a resultado do exercício da ROGE GOIÁS, com lastro em custos pertencentes a outra empresa do Grupo, a ROGE COMÉRCIO, o que obviamente não é permitido pela legislação do IRPJ (Arts. 278, § único, e 289 do RIR/1999). Intimada a explicar, de forma detalhada, pelo Termo de Intimação Fiscal 1 (Item 2), a ROGE GOIÁS respondeu apenas o seguinte (fl. 19, Item 2):

“Cumpre informar a essa r. fiscalização, que esses lançamentos se tratam de repasses de valor recebido (Bonificação em verba) das Indústrias, como se fosse um desconto concedido.”

A resposta não corresponde ao que está contabilizado. Além de não responder por que a ROGE COMÉRCIO repassou custos para a ROGE GOIÁS, esta afirmou que repassou parte das suas receitas para a primeira, o que, de qualquer forma, é ilegal e inadequado. [...]”

Extraí-se daí que a autuada contabilizou os valores ora tributados de uma forma (empréstimos) e, chamada a esclarecer tais pagamento, informou que se tratava de bonificações recebidas de indústrias, não apresentando nenhuma comprovação das justificativas prestadas. Na verdade, os registros contábeis da empresa, que fazem prova contra ou a seu favor, não encontram lastro em documentação hábil e idônea e, essa variação de justificativas na ação fiscal, impugnação e recurso voluntário, bem demonstra que a autoridade lançadora andou bem em promover o presente lançamento, mormente não se cogitando em força probante alguma nas argumentações da contribuinte.

Mais a mais, tratando-se de matéria de fato, caberia a contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter a decisão de primeira instância.

Neste sentido, não se cogita em improcedência do feito, tendo em vista que o fiscal autuante agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação tributária aplicável à espécie, impondo a manutenção da decisão recorrida em sua plenitude.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida,

especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, no mérito, escorreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito tributário, atraindo para si o *ônus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

DO GRUPO ECONÔMICO E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AOS RECORRENTES

Relativamente à caracterização do grupo econômico de fato, insurge-se contra a pretensão fiscal, sob o argumento de que o entendimento levado a efeito pela fiscalização se encontra absolutamente genérico, sem qualquer comprovação dos pressupostos para aludida caracterização e, por conseguinte, a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas elencadas nos autos.

Contrapõe-se, ainda, a corresponsabilidade/solidariedade atribuída às pessoas físicas e jurídicas listadas no processo, aduzindo para tanto inexistir qualquer comprovação material dos fatos alegados, não se prestando para tanto a simples menção aos dispositivos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sobretudo por não se cogitar em interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ou mesmo prática de atos com excesso de poder, com conduta contrária à lei ou estatuto da empresa.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pelos recorrentes, rechaçados pelo julgador de primeira instância, os fundamentos adotados para fins de responsabilização dos sócios e das empresas ligadas pela exigência fiscal são capazes de atrair as hipóteses permissivas de aludida corresponsabilidade, como passaremos a demonstrar.

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

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

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

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

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

Art.124 - São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

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

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Com mais especificidade, na hipótese dos autos, a autoridade lançadora entendeu por bem atribuir a responsabilidade solidária aos recorrentes, sócios administradores e empresas ligadas, com esteio nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Códex Tributário, acima transcrito, adotando as seguintes premissas:

“[...]

10.1 GETÚLIO RAIMUNDO DE ASSIS

GETÚLIO RAIMUNDO DE ASSIS, CPF: 547.887.148-68, Endereço: R. Periquitos nº 105, Jd. Flamboyant, Atibaia (SP), CEP 12946-849, é responsável solidário com Fundamento legal no Art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, por atos praticados com infração de lei).

Como sócio e administrador de todas as empresas citadas neste Termo, desde o início das atividades, tinha poder de decisão e decidiu praticar os atos que culminaram com a prática de fraude, sonegação fiscal e conluio, conforme demonstrado. Assinou, juntamente com a contabilista do Grupo, sra. Patrícia Cristina Ferreira Portela, CPF nº 185.975.008-75, as escriturações contábeis fiscais (ECF) das empresas ROGE COMÉRCIO, ROGE DISTRIBUIDORA e ROGE INTERG.

Como responsável pela empresa ROGE GOIÁS, outorgou procuração para a contadora assinar a ECF/2016 (v. arquivo não-paginável, fl. 107).

A conduta demonstrada neste Termo, que consistiu em fazer transferências ilegais de custos de uma empresa para outra, com o objetivo de suprimir os tributos IRPJ e CSLL na ROGE GOIÁS, constitui infração à Lei nº 8.137/1990, Art. 1º, incisos II, III, IV, e Art. 2º, inciso I; e à Lei nº 4.502/1964, Arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio).

10.2 CARLOS ROGÉRIO CAMPOS LIMA

CARLOS ROGÉRIO CAMPOS LIMA, CPF: 899.678.528-87, Endereço: R. Zeferino Alves do Amaral nº 925, sala 8, Centro, Atibaia (SP), CEP 12940-410, é responsável solidário com Fundamento legal no Art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, por atos praticados com infração de lei).

Como sócio e administrador de todas as empresas citadas neste Termo, desde o início das atividades, tinha poder de decisão e decidiu praticar os atos que culminaram com a prática da sonegação fiscal, fraude e conluio, conforme demonstrado.

Como responsável pela empresa ROGE GOIÁS, outorgou procuração para a contadora assinar a ECF/2016.

A conduta demonstrada neste Termo, que consistiu em fazer transferências ilegais de custos de uma empresa para outra, com o objetivo de suprimir os tributos IRPJ e CSLL na ROGE GOIÁS, constitui infração à Lei nº 8.137/1990, Art. 1º, incisos II, III, IV, e Art. 2º, inciso I; e à Lei nº 4.502/1964, Arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio).

10.3 ROGE COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA

ROGE COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ: 08.544.703/0001-92; Endereço: Rua José Lopes Rodrigues nº 815, Loja 2, Jardim Matarazzo, São Paulo, SP, Cep 03810-150, é responsável solidária com

Fundamento legal no Art. 124 do CTN (interesse comum). A empresa possui sede de fachada em São Paulo, mas endereço operacional em Jarinu, SP.

Participou da organização como intermediadora das mercadorias entre as demais empresas do grupo. Comprou da ROGE GOIÁS R\$ 590 milhões em mercadorias, mas pagou apenas R\$ 143 milhões, e ainda a título de empréstimos. Transferiu ilegalmente custos (R\$ 52.717.192,83) para a empresa ROGE GOIÁS, assim concorreu diretamente para que esta sonegasse impostos e contribuições (IRPJ e CSLL).

A ROGE COMÉRCIO pertence ao mesmo grupo econômico-empresarial da ROGE GOIÁS e das demais empresas citadas, e todas são controladas pelas mesmas pessoas físicas e possuem a mesma contabilista, portanto possui interesse comum nas situações que constituíram fatos geradores de tributos na ROGE GOIÁS.

10.4 ROGE DISTRIBUIDORA E TECNOLOGIA S/A

ROGE DISTRIBUIDORA E TECNOLOGIA S/A, CNPJ: 64.850.365/0001-98, Endereço: Av. do Progresso nº 1001, Sala 2, Ponte Alta, Jarinu (SP), CEP 13.240-000, é responsável solidária com Fundamento legal no Art. 124 do CTN (interesse comum).

Empresa participante da organização como uma das vendedoras de mercadorias.

Transferiu milhões de reais para as empresas ROGE COMÉRCIO e ROGE GOIÁS, a título de empréstimos. Nada comprou da ROGE GOIÁS, mas transferiu a esta milhões de reais, o que permitiu a manutenção do esquema fraudulento e de sonegação ao longo do ano de 2016. Portanto a ROGE GOIÁS era dependente de recursos repassados pela ROGE DISTRIBUIDORA, conforme demonstrado no tópico 5, sem os quais não poderia pagar os fornecedores.

A ROGE DISTRIBUIDORA pertence ao mesmo grupo econômico-empresarial da ROGE GOIÁS e das demais empresas citadas, e todas são controladas pelas mesmas pessoas físicas e possuem a mesma contabilista, portanto possui interesse comum nas situações que constituíram fatos geradores de tributos na ROGE GOIÁS.

10.5 ROGE INTERG COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA

ROGE INTERG COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA, CNPJ: 10.829.506/0001-61, Endereço: Av. do Progresso nº 1001, Sala 3, Ponte Alta, Jarinu (SP), CEP 13.240-000, é responsável solidária com Fundamento legal no Art. 124 do CTN (interesse comum).

Empresa participante da organização como uma das vendedoras de mercadorias.

Transferiu milhões de reais para as empresas ROGE COMÉRCIO e ROGE GOIÁS, a título de empréstimos. Nada comprou da ROGE GOIÁS, mas transferiu a

esta milhões de reais, o que permitiu a manutenção do esquema fraudulento e de sonegação ao longo do ano de 2016. Portanto a ROGE GOIÁS era dependente de recursos repassados pela ROGE INTERG, conforme demonstrado no tópico 5, sem os quais não poderia pagar os fornecedores.

A ROGE INTERG pertence ao mesmo grupo econômico-empresarial da ROGE GOIÁS e das demais empresas citadas, e todas são controladas pelas mesmas pessoas físicas e possuem a mesma contabilista, portanto possui interesse comum nas situações que constituíram fatos geradores de tributos na ROGE GOIÁS.

10.6 ROGE SOLUÇÕES COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA

ROGE SOLUÇÕES COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA, CNPJ: 30.319.272/0001-10, Endereço: Av. do Progresso nº 1001, Galpão 4, Ponte Alta, Jarinu (SP), CEP 13240-000, é responsável solidária com Fundamento legal nos Arts. 124 e 133, I e II, do CTN (interesse comum e sucessão).

Conforme demonstrado, é sucessora da ROGE DISTRIBUIDORA, pois recebeu desta, em 2018, como aporte de capital, todo o estoque de mercadorias.

A ROGE SOLUÇÕES pertence ao mesmo grupo econômico-empresarial da ROGE GOIÁS e das demais empresas citadas, e todas são controladas pelas mesmas pessoas físicas e possuem a mesma contabilista, portanto possui interesse comum nas situações que constituíram fatos geradores de tributos na ROGE GOIÁS.

Vale repisar que todas as empresas citadas são controladas pelas mesmas pessoas físicas (GETÚLIO RAIMUNDO DE ASSIS e CARLOS ROGÉRIO CAMPOS LIMA, ambos sócios e administradores) e possuem a mesma contadora, sra. PATRÍCIA CRISTINA FERREIRA PORTELA, CPF 185.975.008-75.

Nos Tópicos 3, 4, 5 e 6 foi cabalmente demonstrado que os responsáveis pelo GRUPO ROGE fragmentaram o negócio de revenda de produtos de cosméticos, higiene pessoal e limpeza em quatro CNPJ, para poder manipular as respectivas contabilidades, com o objetivo de reduzir ao máximo os impostos e contribuições devidos.

Foi demonstrado, por exemplo, que a ROGE GOIÁS, apesar de ter vendido 100% (cem por cento) das suas mercadorias para a ROGE COMÉRCIO, recebeu mais de 400 milhões de reais das empresas ROGE DISTRIBUIDORA e ROGE INTERG, para as quais não vendeu nada (vide fluxo de dinheiro no Tópico 5).

Também foi demonstrado que os responsáveis pelo Grupo transferiram ilegalmente custos de compras da ROGE COMÉRCIO para a ROGE GOIÁS, apenas o suficiente para que esta última saísse da zona de tributação, o que vem a comprovar que as contabilidades foram manipuladas.

Portanto foram fartamente demonstrados o controle comum e a confusão patrimonial existentes entre todas as empresas do Grupo. O Acórdão CARF 1401-001-785 de 14/02/2017 traz a seguinte EMENTA:

[...]

Considerando a verificação de fatos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária, conforme capitulados na Lei nº 8.137/1990, Art. 1º, incisos II, III, IV, e Art. 2º, inciso I, será elaborada a competente representação fiscal para fins penais (RFFP).

[...]”

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

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

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

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

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

“EMENTA:

[...]

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

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

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

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

[...]

Voto

[...]

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

59. No âmbito do STJ7 prevalece o posicionamento no sentido de que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica

que deu azo à ocorrência do fato imponible”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

***In casu*, a nobre autoridade fiscal ao imputar a responsabilidade solidária às recorrentes, como acima transcrito, repousa basicamente a solidariedade à caracterização de grupo econômico com a autuada, com confusão patrimonial, societária, de funcionários, atividades, etc, o que a vincula diretamente à autuada e aos fatos geradores apurados.**

Como se observa, o substancioso trabalho da fiscalização bem demonstra o vínculo das empresas solidárias com a autuada, sobretudo em razão da configuração de grupo econômico, devidamente comprovado nos termos acima, desaguando, assim, em evidente interesse comum nos fatos que constituem o fato gerador do tributo, ou seja, relacionados diretamente com as infrações tributárias ora apuradas, devendo ser mantida a sua responsabilização, com esteio no artigo 124, inciso I, do CTN.

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

Mais precisamente, ao pretender imputar a responsabilidade tributária solidária aos sócios/administrador da empresa autuada, com arrimo no artigo 135, inciso III, do CTN, impõe-se à autoridade lançadora individualizar a conduta lesiva ao contrato social ou à legislação de regência, de cada sócio corresponsabilizado, não bastando simplesmente aduzir que fazem parte

do quadro societário da empresa autuada e elencar os fatos adotados para fins da constituição do próprio crédito tributário, ou seja, o mérito da autuação fiscal.

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

“[...]”

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

54. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária⁵, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 4306 do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

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

56. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato

social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência n.º sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

57. Na mesma linha o STJ:

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

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

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

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

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

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

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

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

E, como se observa dos autos, relativamente aos Srs. CARLOS ROGÉRIO CAMPOS LIMA e GETÚLIO RAIMUNDO DE ASSIS, ora recorrentes, a fiscalização imputou a responsabilidade pelo crédito tributário, com esteio no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, em suma, em razão de serem sócios administradores da autuada no período da autuação e, em tese, ter praticado atos ilícitos, com intuito de se beneficiarem com créditos de ICMS, deixando de recolher neste mesmo arcabouço intragrupo, no entanto, valores substanciais de tributos, ora exigidos.

Extraí-se das razões da fiscalização para atribuição da responsabilidade solidária aos Srs. CARLOS ROGÉRIO CAMPOS LIMA e GETÚLIO RAIMUNDO DE ASSIS, que, inicialmente, partiu-se do fato de fazerem parte do quadro societário da autuada e demais empresa solidárias, o que, isoladamente, não teria o condão de justificar aludida responsabilização, como já sustentado em outras oportunidades, na esteira, inclusive, da jurisprudência consolidada neste Colegiado.

No entanto, o que torna a análise da presente demanda digna de realce e nos faz corroborar o entendimento da autoridade fazendária, é que, muito embora tenha partido do quadro societário, no caso dos autos, ressaltou que todos os sócios eram administradores e teriam, portanto, conhecimento dos procedimentos eleitos pela autuada para se beneficiar de créditos de ICMS, realizando operações que acabaram por sonegar tributos, na forma acima disposta.

Neste contexto, constata-se que a fiscalização se desincumbiu do dever de demonstrar a conduta contrária à legislação de regência de cada um dos sócios administradores e, nestas condições, com conhecimento da condução da administração da autuada, se valendo intencionalmente de operações simuladas para benefícios fiscais, sonegando, ainda, os tributos lançados nestes autos, amoldando-se, em tese, na prática de crime contra a ordem tributária, conforme disposto no artigo 2º, I da Lei nº 8.137/90.

Na esteira desse entendimento, restando demonstrada de forma individualizada o ato lesivo à legislação ou com excesso de poderes, com a devida comprovação do nexo causal entre a conduta e o dano ao erário, deve ser mantida a responsabilidade pessoal dos Srs. CARLOS ROGÉRIO CAMPOS LIMA e GETÚLIO RAIMUNDO DE ASSIS, com base no artigo 135, inciso III, do CTN.

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

Por sua vez, relativamente à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Termo de

Verificação Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

Inobstante o esforço argumentativo da contribuinte, seu inconformismo não é capaz de rechaçar a pretensão fiscal, sobretudo no que diz respeito à aplicação da penalidade qualificada.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria (vigentes à época), que assim prescrevem:

“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.”

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, assim estabelecem:

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

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

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

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

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

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da

conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador e às autoridades julgadoras de que o delito efetivamente fora praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“ MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“ **Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”

Na hipótese dos autos, ao qualificar a multa ao patamar de 150%, com imputação, portanto, de crime fiscal cometido pela contribuinte, no nobre fiscal autuante adotou como fundamento as seguintes razões:

“[...]”

9. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Foi demonstrado que o GRUPO ROGE e seus responsáveis praticaram ações ilegais no sentido de transformar o lucro real da ROGE GOIÁS em prejuízos trimestrais, o suficiente para não ter que pagar imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

Para atingir este intento, fraudaram os registros contábeis da ROGE COMÉRCIO e da ROGE GOIÁS, inserindo lançamentos ilegais de transferência de custos da primeira para a segunda, mediante utilização de contas de empréstimos.

Foram feitas 14 (catorze) transferências ao longo de 2016, totalizando a quantia de R\$ 52.717.192,83. Isto demonstra que não houve erro ou engano, mas uma prática reiterada ao longo do ano, portanto de forma consciente e dolosa.

As condutas citadas correspondem à prática de fraude, sonegação e conluio.

A fraude consistiu em adulterar as escritas contábeis, fazendo inserir nelas lançamentos ilegais, com a finalidade de transferir, de uma empresa para outra, custos relativos a compras de mercadorias.

A sonegação consistiu em, cometendo a fraude citada, reduzir ilegalmente o lucro real e o resultado para não ter que pagar imposto de renda e contribuição social sobre o lucro.

O conluio consistiu na concertação entre as empresas, para cometer a fraude e a sonegação, pois os lançamentos contábeis em uma encontram correspondência na contabilidade da outra.

Diante do exposto, aplica-se a multa de 150% sobre os valores lançados, de acordo com a Lei nº 9.430/1996, Art. 44, inciso I, §1º.

[...]"

Da análise do conteúdo do Termo de Verificação Fiscal, parcialmente acima transcrito, extrai-se facilmente a conduta dolosa da contribuinte em suprimir tributos. Destarte, demonstrou-se que a autuada, em conluio com outras empresas ligadas, atuou com o nítido intuito de sonegar impostos, adulterando registros contábeis, de forma a mascarar a incidência dos tributos ora lançados.

Na esteira desse entendimento, resta clara a conduta dolosa da contribuinte de omitir tributos, havendo a perfeito subsunção do fato à norma, impondo seja mantida a multa qualificada.

Entrementes, inobstante a manutenção da multa qualificada, na forma acima disposto, certo é que após a constituição do crédito tributário mediante o lançamento ora contestado a legislação que contempla a aplicação da multa de ofício fora alterada, devendo, portanto, ser aplicada ao caso, se mais benéfica ao contribuinte, como passaremos a demonstrar.

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

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

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

[...]

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]” (grifamos)

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

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

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

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

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

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

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

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

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

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

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

Na esteira desses preceitos, escorado, sobretudo, no Poder de Autotutela da Administração Pública, bem como na evidente determinação da retroatividade benigna da norma posterior ao fato gerador do tributo, inscrita no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário, é de se reduzir a multa de 150% para 100%, ainda que de ofício, com arrimo na legislação mais benéfica vigente.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Não obstante, tratar-se preliminar e, portanto, como regra, contemplada anteriormente às questões de mérito, como a decadência guarda vinculação à imputação da qualificação da multa, neste caso, impõe-se a sua análise posteriormente às demais matérias.

Isto porque, o acolhimento ou não da decadência depende diretamente da análise da multa qualificada, na forma que restou devidamente exposta no Acórdão recorrido e, bem assim, no próprio recurso voluntário.

A rigor, em outras palavras, os recorrentes acabaram por se reportarem à decisão recorrida, concordando com sua essência, no sentido da vinculação da multa qualificada ao prazo decadencial a ser adotado nos presentes autos.

Com efeito, afastando a multa qualificada e, por conseguinte, a imputação de crime fiscal, impõe-se adotar os preceitos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, para fins da contagem do prazo decadencial, a partir da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, mantendo-se a imputação a qualificada, como, de fato, propomos, deve ser observado o prazo decadencial inscrito no artigo 173, inciso I, do Código Tributário, pela própria leitura da norma, na linha do que restou decidido no Acórdão combatido.

Na esteira deste raciocínio, uma vez mantida a multa qualificada e, portanto, a imputação de crime fiscal aos contribuintes, mister manter a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, rejeitando-se a decadência parcial da exigência fiscal.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em **03/05/2021**, com a devida ciência do contribuinte (e-fl. 217), a exigência fiscal não resta fulminada pela decadência, uma vez que o prazo começou correr somente a partir do primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 01/01/2017, com encerramento somente em 31/12/2022, estando os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2016, dentro do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário, impondo seja rejeitada a decadência pretendida.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLI

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

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para fins de reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira