



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



|                    |                                                           |
|--------------------|-----------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>17095.720173/2020-91</b>                               |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1101-001.904 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA      |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de outubro de 2025                                     |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                                |
| <b>RECORRENTE</b>  | BOA ESPERANCA AGROPECUARIA LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                          |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2016, 2017

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. AFASTAMENTO DA IMPUTAÇÃO.

A imputação da responsabilidade solidária ao sócio administrador, com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, exige a demonstração, além da sua condição de administrador, de conduta individualizada que tenha relação direta e específica com os fatos geradores em relação aos quais se apura o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se imputa. Ausente esta demonstração, afasta-se a imputação de responsabilidade solidária.

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

Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS PARA SUA QUALIFICAÇÃO.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA.

A responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN, exige um elemento doloso que deve ser provado. O simples inadimplemento de tributo não caracteriza como infração à lei para fins de aplicação do art. 135 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação de multa isolada, decorrente da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL calculados sobre bases estimadas mensais, concomitantemente com multa de ofício, referente ao tributo devido e não pago ao final do período de apuração anual, uma vez tratarem de hipóteses punitivas distintas.

## ACÓRDÃO

Vistos e discutidos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; ii) por maioria, em afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%; vencido o Conselheiro Ailton Neves da Silva que dava provimento parcial em menor extensão, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, aplicando-se a retroatividade benigna, nos termos da Lei nº 14.689/23 e manter a responsabilidade solidária do Sr. Orcival Gouveia Guimarães; iii) por voto de qualidade, manter a multa isolada, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

*assinado digitalmente*

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes** – Relator

*assinado digitalmente*

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ailton Neves da Silva (substituto), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes (Relator), Efigênio de Freitas Júnior (Presidente), Jeferson Teodorovicz, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## RELATÓRIO

1. Tratam os autos de lançamento Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), mais multas regulamentares, consubstanciados no auto de infração às fls. 3923 a 3956, mais Termo de Verificação Fiscal às

folhas 3957 a 3971, referente aos anos-calendário 2016 e 2017, com crédito tributário total de R\$ 68.162.655,52:

| Processo              | Tributo/Contribuição                 | Valor R\$            |
|-----------------------|--------------------------------------|----------------------|
| 17095-720.173/2020-91 | IRPJ                                 | 29.149.569,93        |
| 17095-720.173/2020-91 | CSLL                                 | 10.758.904,10        |
| 17095-720.173/2020-91 | OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB | 28.254.181,49        |
| <b>Total</b>          |                                      | <b>68.162.655,52</b> |

2. Por bem resumir o litígio, peço vênica para reproduzir o relatório da decisão recorrida.

3. A fiscalização inicia seu relato afirmando que de acordo com o registro no CNPJ e as notas fiscais de compra e venda a fiscalizada operou com atividade rural no período fiscalizado (2016 e 2017). Também de acordo com a fiscalização, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) original do período fiscalizado contém inconsistências em relação a períodos anteriores:

(...) Na apuração anual do lucro real destes anos (e-Lalur, fls. 2577-2582), bem como na apuração anual da base de cálculo da CSLL (e-Lacs, fls. 2602-2614), não encontramos nenhuma adição **relativa à depreciação acelerada incentivada**. Entretanto, no ano de 2014, estes livros apresentam uma adição de R\$ 7.078.180,53 (fls. 2566 e 2593) nesta linha (anulando as despesas de depreciação dos itens que já foram totalmente depreciados, no ano de aquisição). O mesmo valor, exatamente, aparece como adição, na ECF de 2015 (fls. 2572 e 2598).

4. Na Escrituração Contábil Digital (ECD) de 2016 e 2017 (fls. 2615-2628), foram encontrados lançamentos importantes que deveriam ter causado adições no e-Lalur e no e-Lacs, entretanto, os ajustes esperados não aparecem nos referidos livros eletrônicos.

5. Em 2016, o sujeito passivo registrou uma única adição no e-Lalur (fls. 2577-2582), na linha “Outras Adições”, no valor de R\$ 27.500.532,04. No e-Lacs (fls. 2602-2606), a única adição também está em “Outras Adições”, só que no montante de R\$ 30.094.934,24.

6. Em 2017, além da adição da CSLL, o sujeito passivo registrou mais uma única adição no e-Lalur (fls. 2583-2591), na linha “Outras Adições”, no valor de R\$ 38.690.448,84. No e-Lacs (fls. 2607-2614), a única adição está em “Outras Adições”, também no montante de R\$ 38.690.448,84.

7. A fiscalização também informa que foram encontradas as seguintes inconsistências na ECF da contribuinte:

Os registros “L210”, cuja finalidade é mostrar a composição dos custos, estão zerados nos arquivos do SPED ECF, em relação a 2016 e 2017 (fls. 2629-2634). Nas mesmas ECFs, as demonstrações de resultado, nos registros “L300”, mostram custos de R\$ 184.662.855,00 (fls. 2640) e R\$ 278.925.376,38 (fls. 2650), respectivamente, para 2016 e 2017.

8. Também não foram encontrados nenhum débito de IRPJ ou de CSLL, de 2016 e 2017, confessados em DCTF. Tampouco pagamentos desses tributos para esse período de apuração.

9. Durante a fiscalização foram emitidos diversas Intimações à contribuinte, com respostas recebidas pela fiscalização e em algumas vezes houve a necessidade de prorrogação de prazos para o atendimento das intimações.

10. A fiscalização ressalta que diante de tantas informações omitidas ou incorretas, na ECF, foi necessário intimar o sujeito passivo, para que transmitisse ECF retificadora e apresentasse documentação comprobatória de alguns valores constantes em sua última resposta. Em 30/10/2020, o sujeito passivo apresentou as respostas pendentes (fls. 3751-3778), tendo inclusive transmitido ECFs retificadoras para os anos de 2015 a 2017 (fls. 3754-3756).

11. Afirma a fiscalização:

(...) a fiscalizada omitiu apuração de lucro real e de base de cálculo da CSLL, em suas ECFs originais (com valores zerados). Até antes desta fiscalização, o sujeito passivo informava que não havia apurado IRPJ a pagar, nem CSLL, nos anos de 2016 e 2017.

Entretanto, em resposta às nossas intimações, admitiu que omitira adições e exclusões, no e-Lalur e no e-Lacs, tendo, inclusive, apontado quais eram tais omissões. Verificamos os valores apresentados e entendemos que estão de acordo com a legislação vigente.

Considerando as adições e exclusões omitidas, vê-se que, na verdade, o sujeito passivo apurou lucro real em 2016 e 2017, com os mesmos valores para a base de cálculo da CSLL. Os valores apurados são os seguintes (iguais no e-Lalur e no e-Lacs):

| LALUR 2016                               |                                                            |                |                                                          |               |
|------------------------------------------|------------------------------------------------------------|----------------|----------------------------------------------------------|---------------|
| B.1                                      | Resultado Contábil em 2016                                 | -20.598.190,13 |                                                          |               |
| B.2                                      | ( - ) PROVISÃO DE IRPJ e CSLL                              | -9.496.744,11  |                                                          |               |
| B.3                                      | Resultado antes do IRPJ e da CSLL                          | -30.094.934,24 |                                                          |               |
|                                          |                                                            |                |                                                          |               |
| B.4                                      | Depreciação Econômica                                      | 15.447.759,63  | B.19 Depreciação Fiscal                                  | 16.797.501,71 |
| B.5                                      | Realização Custo Atribuído Baixa dos Imobilizados Vendidos | 329.173,00     | B.20 Depreciação Acelerada Incentivada                   | 21.579.493,66 |
| B.6                                      | Realização Custo Atribuído Depreciação                     | 1.510.039,00   | B.21 Reversão Provisão Peças de Manutenção               | 572.565,00    |
| B.7                                      | Reversão da Depreciação Acelerada Incentivada              | 18.224.480,48  | B.22 Reversão Provisão Fretes                            | 85.301,52     |
| B.8                                      | Amortização de Corretivo de Solo                           | 1.773.520,00   | B.23 Reversão Provisão Taxas Portuárias                  | 256.124,34    |
| B.9                                      | Desp/Rec Ajuste Financeiro CrxCP                           | 8.384,15       | B.24 Provisão Para Contingências                         | 263.484,86    |
| B.10                                     | Provisão Para Contingências                                | 30.797.574,73  | B.25 Revesão Provisão Variação Monetária S/ Fornecedores | 2.252.679,00  |
| B.11                                     | Provisão Variação Monetária S/ Fornecedores                | 1.287.000,00   | B.26 Ativo Biológico Soja em Grãos                       | 16.823.694,66 |
| B.12                                     | Provisão Peças de Manutenção                               | 494.156,65     | B.27 Ajuste MTM Estoque Soja em Grãos                    | 348.506,20    |
| B.13                                     | Multas Não Dedutíveis                                      | 4.015,92       | B.28 Ajuste MTM Estoque Algodão em Caroço                | 130.730,51    |
| B.14                                     | Outras Despesas Não Dedutíveis                             | 10.978,09      | B.29 Operações a Termo - Ajuste Negativo - Não Realizado | 79.323,60     |
| B.15                                     | Despesa Impairment                                         | 17.811.565,82  | B.30 Variação Cambial Passiva Não Liquidada              | 920.948,03    |
| B.16                                     | Provisão de Estoques Obsoletos                             | 437.024,00     | B.31 Variação Cambial Ativa Não Liquidada                | 2.431.453,25  |
| B.17                                     | Ajuste MTM Estoque Milho em Grãos                          | 4.200.099,07   | B.32 PCLD DEDUTIVEL                                      | -             |
| B.18                                     | Ajuste MTM Estoque Pluma de Algodão                        | 11.408.369,38  |                                                          |               |
| ADIÇÕES                                  |                                                            | 103.744.139,92 | EXCLUSÕES                                                | 62.541.806,34 |
|                                          |                                                            |                |                                                          |               |
| B.33                                     | Lucro Real Antes de Compensar Prejuízos                    | 11.107.399,34  |                                                          |               |
| B.34                                     | (-) Compensação de Prejuízos Fiscais                       | -9.725.547,89  |                                                          |               |
| Lucro Real Após Compensação de Prejuízos |                                                            | 1.381.851,45   |                                                          |               |

| LALUR 2017                               |                                                            |                |  |
|------------------------------------------|------------------------------------------------------------|----------------|--|
| C.1                                      | Resultado Contábil em 2017                                 | -52.569.288,60 |  |
| C.2                                      | (-) PROVISÃO DE IRPJ e CSLL                                | 13.878.839,76  |  |
| C.3                                      | Resultado antes do IRPJ e da CSLL                          | -38.690.448,84 |  |
| C.4                                      | Depreciação Econômica                                      | -1.120.213,73  |  |
| C.5                                      | Realização Custo Atribuído Baixa dos Imobilizados Vendidos | 9.556,79       |  |
| C.6                                      | Realização Custo Atribuído Depreciação                     | 1.488.476,24   |  |
| C.7                                      | Realização Custo Atribuído                                 | 43.541.607,28  |  |
| C.8                                      | Reversão da Depreciação Acelerada Incentivada              | 20.564.712,77  |  |
| C.9                                      | Amortização de Corretivo de Solo                           | 1.772.694,70   |  |
| C.10                                     | Provisão Para Contingências                                | 6.231.895,05   |  |
| C.11                                     | Outras Provisões                                           | 1.563.461,25   |  |
| C.12                                     | Doações Não Dedutíveis                                     | 5.000,00       |  |
| C.13                                     | Multas Não Dedutíveis                                      | 20.781,53      |  |
| C.14                                     | Outras Despesas Não Dedutíveis                             | 33.174,90      |  |
| C.15                                     | Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa              | 66.666,00      |  |
| C.16                                     | Ativo Biológico Soja em Grãos                              | 8.844.683,52   |  |
| C.17                                     | Ajuste MTM Estoque Algodão em Carvão                       | 3.726.302,86   |  |
| C.18                                     | Variação Cambial Ativa Não Liquidada - SAP                 | 548.703,12     |  |
| ADIÇÕES                                  |                                                            | 87.297.502,28  |  |
| C.19                                     | Depreciação Fiscal                                         | -              |  |
| C.20                                     | Depreciação Acelerada Incentivada                          | 1.557.230,77   |  |
| C.21                                     | Ajuste MTM Estoque Soja em Grãos                           | 410.029,66     |  |
| C.22                                     | Ajuste MTM Estoque Milho em Grãos                          | 55.537,84      |  |
| C.23                                     | Ajuste MTM Estoque Pluma de Algodão                        | 1.053.204,03   |  |
| C.24                                     | Operações a Termo - Ajuste Negativo - Não Realizado        | 2.197,62       |  |
| C.25                                     | Variação Cambial Passiva Não Liquidada - SAP               | 1.823.211,10   |  |
| EXCLUSÕES                                |                                                            | 4.901.411,02   |  |
| C.26                                     | Lucro Real Antes de Compensar Prejuízos                    | 43.705.642,42  |  |
| C.27                                     | (-) Compensação de Prejuízos Fiscais                       | -              |  |
| Lucro Real Após Compensação de Prejuízos |                                                            | 43.705.642,42  |  |

12. Procedeu então a fiscalização ao lançamento de ofício, com multa qualificada de 150%, uma vez que entendeu a fiscalização que ao enviar ECFs com lucro real e base de cálculo da CSLL zerados (fls. 2577-2591 e 2602-2614), por dois anos seguidos, sem nenhum débito confessado em DCTF (fls. 3895-3896) e sem nenhum pagamento efetuado para IRPJ e CSLL (fls. 3897-3898), o sujeito passivo agiu para retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador de obrigação tributária, incidindo na hipótese do artigo 71, inciso I, da Lei 4.502/1964.

13. Foi feito também o lançamento da multa pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada. As estimativas mostradas nas ECFs, e as respectivas multas (de 50%) pelo seu não pagamento são as seguintes:

| MÊS     | Estimativa Mensal de IRPJ Não Paga (A) | Estimativa Mensal de CSLL Não Paga (B) | Multa Por Estimativa de IRPJ Não Paga (50% de A) | Multa Por Estimativa de CSLL Não Paga (50% de B) |
|---------|----------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| 01/2016 | 22.856.957,67                          | 8.229.224,76                           | 11.428.478,83                                    | 4.114.612,38                                     |
| 01/2017 | 1.516.696,12                           | 546.730,60                             | 758.348,06                                       | 273.365,30                                       |
| 02/2017 | 1.816.705,75                           | 654.734,07                             | 908.352,87                                       | 327.367,03                                       |
| 04/2017 | 1.316.136,41                           | 475.249,11                             | 658.068,20                                       | 237.624,55                                       |
| 05/2017 | 2.060.268,49                           | 742.416,66                             | 1.030.134,24                                     | 371.208,33                                       |
| 06/2017 | 1.698.028,41                           | 612.010,22                             | 849.014,20                                       | 306.005,11                                       |
| 07/2017 | 715.278,04                             | 258.220,10                             | 357.639,02                                       | 129.110,05                                       |
| 08/2017 | 54.566,35                              | 20.363,88                              | 27.283,17                                        | 10.181,94                                        |
| 09/2017 | 138.346,72                             | 50.524,82                              | 69.173,36                                        | 25.262,41                                        |
| 10/2017 | 2.290.572,28                           | 825.326,03                             | 1.145.286,14                                     | 412.663,01                                       |

14. Foi também lançada a multa de 3%, prevista no inciso II do caput do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, por e-Lalur e e-Lacs com informações inexatas. Foi aplicada a redução de 50% pois a contribuinte apresentou ECFs retificadoras em atendimento às intimações:

| E-LALUR 2016    |               |                               |                   | E-LALUR 2017    |               |                               |                   |
|-----------------|---------------|-------------------------------|-------------------|-----------------|---------------|-------------------------------|-------------------|
|                 | ECF Original  | Valor Apurado na Fiscalização | Diferença E-Lalur |                 | ECF Original  | Valor Apurado na Fiscalização | Diferença E-Lalur |
| Adições         | 27.500.532,04 | 88.296.380,29                 | 60.795.848,25     | Adições         | 42.368.601,50 | 88.417.716,01                 | 46.049.114,51     |
| Exclusões       | -             | 47.094.046,71                 | 47.094.046,71     | Exclusões       | -             | 6.021.624,75                  | 6.021.624,75      |
| E-LACS 2016     |               |                               |                   | E-LACS 2017     |               |                               |                   |
|                 | ECF Original  | Valor Apurado na Fiscalização | Diferença E-Lacs  |                 | ECF Original  | Valor Apurado na Fiscalização | Diferença E-Lacs  |
| Adições         | 30.094.934,24 | 88.296.380,29                 | 58.201.446,05     | Adições         | 38.690.448,84 | 88.417.716,01                 | 49.727.267,17     |
| Exclusões       | -             | 47.094.046,71                 | 47.094.046,71     | Exclusões       | -             | 6.021.624,75                  | 6.021.624,75      |
| Diferença Total |               |                               | 213.185.387,72    | Diferença Total |               |                               | 107.819.631,18    |
| Multa 3%        |               |                               | 6.395.561,63      | Multa 3%        |               |                               | 3.234.588,94      |
| Redução 50%     |               |                               | 3.197.780,82      | Redução 50%     |               |                               | 1.617.294,47      |

15. Por fim, foi considerado solidariamente responsável o sócio administrador à época dos fatos, o senhor **ORCIVAL GOUVEIA GUIMARÃES**, pois cometeu infração à lei, ao decidir pelo envio de e-Lalur e e-Lacs com valores inexatos, mais de uma vez (2016 e 2017), sem DCTFs nem pagamentos, de forma a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador de obrigação tributária.

16. Cientificada a contribuinte do auto de infração em 30/11/2020, conforme fl. 3976, em 24/12/2020 a contribuinte apresenta sua impugnação (fls. 3986 a 3998). Cientificado o Sujeito Passivo Solidário em 10/12/2020 (fl. 3980), **esse não apresentou sua impugnação de forma isolada.**

17. Inicia a contribuinte com um breve resumo do auto, afirmando que atendeu a várias solicitações da fiscalização, muitas delas com dilação de prazo, em razão dos reflexos da pandemia. Em seguida, afirma a tempestividade de sua impugnação.

18. Como preliminar, aborda a questão da responsabilidade solidária do então sócio administrador **ORCIVAL GOUVEIA GUIMARÃES**:

É cediço que os sócios ou administradores somente podem ser responsabilizados por uma cobrança fiscal lavrada contra a pessoa jurídica se agirem com dolo, em situações de fraude ou conluio e ainda, se tiverem sido beneficiados pela suposta infração, situações estas que em nada se adequam à realidade dos fatos.

Conforme já ressaltado, o Impugnante **ORCIVAL GOUVEIA GUIMARÃES**, incluído como sujeito passivo na presente ação fiscal, por figurar como sócio administrador da Impugnante **BOA ESPERANÇA**, não tinha conhecimento da existência do processo de fiscalização, que culminou na lavratura do Auto de Infração, ora impugnado.

19. No mérito, a contribuinte inicia afirmando que a fiscalização apurou que a composição dos custos, bem como adições e exclusões que deveriam compor o e-Lalur divergem daquelas constantes na ECF, impactando diretamente na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Afirma também que assume o erro em relação às informações relativas às adições, que teriam ficado aquém do que realmente deveria ser aplicado para se chegar ao Lucro Real:



Tal equívoco se deu em razão de falha humana quanto à parametrização do sistema, o que somente se evidenciou no âmbito da fiscalização, entretanto, não pode ser caracterizado como dolo ou má-fé deliberada, a ponto de culminar no agravamento da penalidade, conforme restará sobejamente demonstrado.

### **Do Agravamento da Multa de Ofício**

20. Nesse item, a contribuinte afirma que o erro cometido pela impugnante (não declarar de forma correta os valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL) ensejaria a aplicação da penalidade prevista no Art. 44, inciso I, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996 (na verdade, aqui houve um erro da contribuinte, pois a fiscalização não aplicou o § 2º e sim o § 1º do Art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996). Todavia, tal fato não ocorreu pois não se enquadrou em nenhuma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que tratam de sonegação, fraude e conluio, respectivamente.

21. Afirma também a contribuinte que a fiscalização não demonstrou de forma inequívoca o dolo nas condutas que levaram à autuação:

Ademais, a omissão da Impugnante não gerou qualquer prejuízo à atividade fiscalizatória, mesmo porque, assim que instada a proceder com as retificações cabíveis (doc. 04), de forma a apurar o valor correto do tributo, a Impugnante não ofereceu qualquer resistência e o fez na forma e prazos sugeridos pela fiscalização, o que possibilitou apurar o montante tributável.

Neste sentido, é notório que a consequência apontada pela fiscalização não trouxe prejuízos à atividade fiscalizatória, por meio de obstaculização ou embaraço, nem tampouco culminou em base tributável infracional mais favorável à Impugnante.

22. Cita algumas decisões do CARF que afirmam a necessidade de caracterização da conduta da contribuinte como sonegação, fraude ou conluio, como previsto nos Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

23. Pugna a contribuinte pela extinção da multa qualificada.

### **Das Multas**

24. Nesse ponto, a contribuinte afirma que a fiscalização aplicou duas multas: uma de 50% sobre valores não recolhidos a título de IRPJ e CSLL de estimativa mensal e outra de 3% sobre o valor omitido, inexato ou incorreto, por conta das inconsistências apuradas na ECF. Essa segunda multa foi reduzida em 50% por ter a contribuinte procedido com as retificações demandadas pela fiscalização.

25. Em relação à primeira multa, requer a contribuinte que seja cancelada, pois foi aplicada a multa de 75% sobre a totalidade dos valores supostamente devidos de IRPJ e CSLL, no período fiscalizado, aumentada de 50% (na verdade foi aplicada a multa qualificada de 150%). A aplicação de ambas as multas, de 50% sobre as estimativas mensais não recolhidas e a multa de

75% qualificada para 150%, se caracteriza como cobrança excessiva e desproporcional. Cita algumas decisões do CARF e da justiça.

26. A Egrégia 4ª Turma da DRJ/04, na sessão de 14/05/2021 (e-fls. 4066/4079), Acórdão nº 104-005.113, – julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, sendo que o respectivo acórdão restou assim ementado, verbis:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2016, 2017*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI.*

*Caracterizada a infração à lei, é devida a responsabilização solidária dos sócios gerentes em função do disposto no art. 135 do CTN.*

*MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.*

*É cabível a aplicação de multa isolada, decorrente da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL calculados sobre bases estimadas mensais, concomitantemente com multa de ofício, referente ao tributo devido e não pago ao final do período de apuração anual, uma vez tratarem de hipóteses punitivas distintas.*

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

*Ano-calendário: 2016, 2017*

*MULTA QUALIFICADA.*

*Comprovado nos autos que o contribuinte incorreu na prática de sonegação, conforme art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, é devida a qualificação da multa de ofício.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

27. Cientificados da decisão de primeira instância, contribuinte e responsável solidário, conjuntamente, apresentaram o recurso voluntário, com as alegações a seguir, as quais serão analisadas em detalhe no voto.

### **3. PRELIMINARMENTE**

#### **3.1. DO POLO PASSIVO**

*É cediço que os sócios ou administradores somente podem ser responsabilizados por uma cobrança fiscal lavrada contra a pessoa jurídica se agirem com dolo, em situações de fraude ou conluio e ainda, se tiverem sido beneficiados pela suposta infração, situações estas que em nada se adequam à realidade dos fatos.*

#### **4. DO MÉRITO – IMPUGNAÇÃO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

*Por se tratar de um único processo administrativo tributário, que retrata três (3) autos de infração relacionados aos mesmos fatos e fundamentos, e cobrança de IRPJ, CSLL e Multas Regulamentares, requer, desde já, que todos os argumentos de*



*defesa e impugnação aqui delineados sejam considerados de forma a contemplar todo o procedimento fiscal.*

*Para facilitar a leitura e compreensão, far-se-á a presente defesa em sintonia com os elementos apresentados pela fiscalização no seu Relatório denominado Termo de Verificação Fiscal (TFV), parte integrante do procedimento fiscal em debate.*

*Pede-se aqui, de pronto, seja observado e respeitado o Princípio da Verdade Material, seguramente aplicável no processo administrativo tributário.*

#### **4.1. DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO**

*O ilustre auditor fiscal supõe que o erro cometido pela Impugnante, em não declarar de forma correta os valores a serem considerados como base de cálculo do IPRJ e da CSLL, ensejaria a aplicação da penalidade prevista no Art. 44, inciso I, § 2º da Lei nº 9.430/96,(...)*

#### **4.2. DA APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO**

*O fiscal autuante aplicou a multa isolada de 50% sobre os supostos valores não recolhidos a título de IRPJ e CSLL por estimativa mensal.*

*Ocorre que, além da multa isolada, aplicou também a multa de ofício no percentual de 75% sobre a totalidade dos valores supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL no período fiscalizado, aumentada de multa qualificada.*

*(...)*

*Assim, requer, seja cancelada (anulada) a cobrança da multa isolada prevista no Auto de Infração – Outras Multas administradas pela RFB, assim como nos itens 10 e 11 do Termo de Verificação Fiscal.*

#### **5 – CONCLUSÃO**

*REQUER, que o presente Recurso seja recebido, processado e julgado totalmente procedente, para que, no mérito, seja determinada a extinção do crédito tributário, com o cancelamento integral da aplicação da multa qualificada prevista no Art. 44, inciso I, § 2º da Lei 9.430/96, sendo também cancelada (anulada) na integralidade a cobrança da multa isolada prevista no Auto de Infração – Outras Multas administradas pela RFB, assim como nos itens 10 e 11 do Termo de Verificação Fiscal.*

28. É o relatório.

### **VOTO**

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes**, Relator

29. O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

**Preliminar – Ilegitimidade Passiva do Responsável Solidário**

30. Os Recorrentes arguem, em sede preliminar, a exclusão do Sr. Orcival Gouveia Guimarães do polo passivo da obrigação tributária. Sustenta, em síntese, que a responsabilização de administradores, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN), exige a comprovação de atos praticados com dolo, fraude ou conluio, e que o administrador em questão não teria agido com tal intenção, nem mesmo teria tido conhecimento do processo de fiscalização.

31. A decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) não conheceu desta alegação, sob o fundamento de que o Sr. Orcival Gouveia Guimarães não se fez representar na impugnação apresentada.

32. Com a devida vênia ao entendimento da instância *a quo*, a análise da responsabilidade do administrador é matéria que se confunde com o próprio mérito da qualificação da multa e deve ser apreciada por este Conselho, em razão do amplo efeito devolutivo do recurso.

33. A jurisprudência consolidada, tanto judicial e administrativa, estabelece que a responsabilidade do art. 135, III, do CTN é subjetiva. Ela não decorre do mero inadimplemento do tributo, mas exige a prova de que o administrador agiu com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatutos, caracterizada por uma conduta dolosa.

34. A discussão sobre a existência de dolo para a responsabilização do administrador é, no presente caso, a mesma discussão sobre a existência de dolo para a qualificação da multa de ofício para 150%. Ambas as questões dependem da comprovação de que a conduta da empresa ultrapassou o mero erro ou inadimplemento e configurou sonegação, fraude ou conluio.

35. Dessa forma, a análise desta preliminar será feita em conjunto com o mérito da qualificação da multa.

**Do Mérito – Da Matéria Incontroversa**

36. Começo a análise de mérito registrando um ponto fundamental para o deslinde da causa: **a concordância da própria Recorrente quanto à materialidade da infração que deu origem ao lançamento.**

37. Conforme se extrai do Recurso Voluntário e da Impugnação, a contribuinte afirma textualmente que "assume o erro em relação às informações relativas às adições, que teriam ficado aquém do que realmente deveria ser aplicado para se chegar ao Lucro Real".

38. Com essa admissão, a Recorrente não se opõe à correção da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tornando este ponto uma matéria incontroversa nos autos. A própria defesa reconhece que os valores apurados pela fiscalização, no que tange ao tributo principal, estão corretos.

39. Portanto, não cabe a este Colegiado deliberar sobre a exatidão dos valores do IRPJ e da CSLL apurados pela autoridade fiscal, os quais são tidos como corretos e devidos, em razão da expressa concordância da parte interessada.

***Mérito - Da análise da multa qualificada***

40. O escopo do litígio, por conseguinte, cinge-se à análise das consequências jurídicas decorrentes dessa infração, notadamente a legalidade da qualificação da multa de ofício e da imputação de responsabilidade solidária ao administrador, pontos que passo a analisar:

- a) A legalidade da aplicação da multa de ofício qualificada de 150%;
- b) A manutenção da responsabilidade solidária do sócio administrador.

41. O ponto nevrálgico da controvérsia é a caracterização do elemento subjetivo (dolo) para fins de qualificação da multa. A fiscalização e a decisão recorrida sustentam que a apresentação de ECFs com valores zerados por dois anos consecutivos, sem a correspondente declaração em DCTF e sem pagamentos, configura, por si só, a conduta de sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

42. A Recorrente argumenta que a aplicação da multa de ofício qualificada, no gravoso patamar de 150%, não é uma consequência automática da apuração de um tributo não recolhido. A legislação de regência exige um elemento adicional: a prova inequívoca da conduta dolosa do contribuinte.

43. O artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, estabelece que a multa de 150% será aplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio, cujos conceitos são definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A sonegação, que é a hipótese imputada à Recorrente, pressupõe a intenção, o artifício, a deliberada ação de ocultar o fato gerador da obrigação tributária.

44. O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 3957/3971), descreve:

**IX – DA MULTA QUALIFICADA.**

63. Os livros e-Lalur e e-Lacs (da ECF) são fundamentais, quando o contribuinte escolhe tributar o lucro real, pois são estes livros que informam sobre a ocorrência do fato gerador.

64. Ao enviar ECFs com lucro real e base de cálculo da CSLL zerados (fls. 2577-2591 e 2602-2614), por dois anos seguidos, sem nenhum débito confessado em DCTF (fls. 3895-3896) e sem nenhum pagamento efetuado para IRPJ e CSLL (fls. 3897-3898), o sujeito passivo agiu para retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador de obrigação tributária, incidindo na hipótese do artigo 71, inciso I, da Lei 4.502/1964.

65. Assim, temos que obedecer a determinação contida no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e aplicar a multa de 150% (cento e cinquenta por cento):

(...)

45. Pois bem. A autoridade fiscal fundamenta a qualificação da penalidade no fato de o sujeito passivo ter apresentado a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), por dois anos consecutivos, com valores zerados para o Lucro Real e para a base de cálculo da CSLL. Segundo a Fiscalização, tal conduta teve o objetivo de "retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador de obrigação tributária", o que caracterizaria sonegação.

46. Consta dos autos, no entanto, que o contribuinte, após o início do procedimento fiscal e mediante intimação, retificou as declarações (ECFs), confessando os débitos e corrigindo as omissões de adições e exclusões no e-Lalur e no e-Lacs. Veja-se trechos do TVF:

19. Diante de tantas informações omitidas ou incorretas, na ECF, foi necessário intimar o sujeito passivo, para que transmitisse ECF retificadora e apresentasse documentação comprobatória de alguns valores constantes em sua última resposta.

20. Em 24/04/2020, foi enviado outro Termo de Intimação Fiscal ao sujeito passivo (fls. 3728-3732), com as seguintes solicitações:

(...)

20.2. TRANSMITIR ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) retificadora (de 2016 e 2017) que corresponda aos fatos registrados nos livros contábeis enviados ao SPED ECD, bem como às exigências da legislação tributária;

(...)

21. Como não obtivemos resposta, reenviamos esta mesma intimação, com as mesmas exigências, em 08/06/2020 e 10/07/2020 (fls. 3733-3742).

(...)

27. Em 30/10/2020, o sujeito passivo apresentou as respostas pendentes (fls. 3751-3778), tendo inclusive transmitido ECFs retificadoras para os anos de 2015 a 2017 (fls. 3754-3756).

28. Os livros e-Lalur e e-Lacs (fls. 3782-3809), nas novas ECFs de 2016 e 2017, foram alterados, mostrando, agora, os mesmos lucros reais e bases de cálculo da CSLL da resposta ao Termo de Início (parágrafo 16, acima), embora as adições e exclusões estejam com menos detalhes nas novas ECFs (algumas foram agrupadas). Para efeito das análises que faremos, mais adiante, utilizaremos as linhas mais detalhadas. (...)

47. Conforme pontuado pela Recorrente, o erro na declaração, por si só, não evidencia a caracterização de conduta dolosa. O ônus de comprovar a conduta dolosa é da autoridade fiscal, não podendo ser presumido a partir do próprio resultado da infração. É preciso que a autoridade fiscal demonstre, por meio de elementos concretos, que o contribuinte utilizou de artifícios com o intuito de fraudar o Fisco.

48. A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é pacífica e reiterada ao distinguir a infração objetiva (falta de pagamento, declaração inexata), punível com a multa de ofício de 75%, da infração qualificada pelo dolo, que exige a penalidade majorada. O mero inadimplemento da obrigação tributária ou a entrega de declaração com erros, ainda que resultem em falta de recolhimento de tributo, são condutas que, a princípio, atraem a multa de ofício padrão de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

49. Para a qualificação da penalidade, é necessário um plus, um elemento que demonstre a intenção deliberada de enganar o Fisco:

Acórdão nº 1101-001.481 – Sessão de 11/12/2024

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, **a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar** o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar **descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração**, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Acórdão nº 1101-001.399 – Sessão de 08/10/2024

MULTA QUALIFICADA.

A aplicação da multa qualificada exige a demonstração inequívoca da intenção do contribuinte em fraudar o Fisco. **A simples divergência subjetiva quanto à interpretação das normas aplicáveis ao caso não implica na prática de ato doloso**, sobretudo em casos de planejamento tributário e em matérias reconhecidamente controvertidas no âmbito jurisprudencial, como é exatamente o caso da matéria ora em debate.

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho - Relator

50. Observo que a conduta da Autuada, embora irregular, não veio acompanhada de provas de fraude, como o uso de notas frias ou a manutenção de contabilidade paralela. A posterior retificação das declarações, ainda que provocada pela fiscalização, é um fator que mitiga a presunção de dolo.

51. Dessa forma, entendo que a penalidade deve ser adequada ao tipo infracional correspondente: falta de pagamento de tributo decorrente de declaração inexata, cuja sanção é a multa de ofício de 75%.

### ***Da Responsabilidade Solidária do Sócio Administrador***

52. Com relação a responsabilidade solidária do Sr. Orcival Gouveia Guimarães, o TVF descreve:

#### ***XII – DA SOLIDARIEDADE PASSIVA.***

*70. Ao decidir pelo envio de e-Lalur e e-Lacs com valores inexatos, mais de uma vez (2016 e 2017), sem DCTFs nem pagamentos, para retardar o conhecimento,*

*por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador de obrigação tributária, o sócio administrador cometeu infração de lei, e, por isso, é **solidariamente responsável pelos créditos tributários** resultantes da presente fiscalização, conforme artigo 135 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional):*

*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.*

*71. De acordo com os Atos Constitutivos da pessoa jurídica e alterações (fls. 3753), o sócio administrador, nos anos de 2016 e 2017, era ORCIVAL GOUVEIA GUIMARÃES).*

*72. Os fatos narrados no presente relatório ensejam o encaminhamento de Representação Fiscal para Fins Penais, em processo específico. (...)*

53. A análise da responsabilidade pessoal do administrador, Sr. Orcival Gouveia Guimarães, está intrinsecamente ligada à conclusão alcançada no tópico anterior. Uma vez afastada a qualificação da multa de ofício por não se ter comprovado a prática de sonegação, fraude ou conluio, a imputação de responsabilidade solidária ao gestor perde seu pilar de sustentação.

54. A autoridade fiscal fundamentou a inclusão do administrador no polo passivo no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), que prevê a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

55. É crucial destacar que a jurisprudência, tanto deste Conselho quanto, de forma vinculante, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), consolidou o entendimento de que a responsabilidade do artigo 135 do CTN é subjetiva. Ela não é uma consequência automática da existência de uma dívida tributária não paga pela empresa.

56. O STJ, ao julgar o tema sob o rito dos recursos repetitivos, editou a Súmula 430, que pacificou a questão:

*"O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."*

57. Isso significa que a "infração de lei" mencionada no artigo 135 não se confunde com o simples ato de não pagar o tributo. A infração que atrai a responsabilidade pessoal do



gestor é aquela qualificada pelo dolo, pela intenção de fraudar, pelo abuso de poder ou pela violação manifesta do contrato social. É o ato ilícito que vai além da mera gestão do negócio e da própria dívida fiscal.

58. A autoridade fiscal não demonstrou nos autos qualquer outro ato praticado pelo Sr. Orcival Gouveia Guimarães que pudesse ser enquadrado como excesso de poder ou infração dolosa à lei. Não há provas de desvio de patrimônio da empresa, confusão patrimonial, dissolução irregular ou qualquer outro ato ilícito que não a própria declaração incorreta dos tributos.

59. Desta forma, não subsistindo a premissa de que houve ato ilícito qualificado pelo dolo, desmorona o pilar que sustentava a responsabilização pessoal do administrador. A obrigação tributária, portanto, deve ser exigida exclusivamente da pessoa jurídica, sujeito passivo original.

60. Pelo exposto, entendo pela exclusão do Sr. Orcival Gouveia Guimarães do polo passivo da presente exigência fiscal, por não estarem presentes os requisitos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

***Mérito - Da alegação de Bis in Idem – análise da cumulatividade da Multa de Ofício com a Multa Isolada***

61. A Recorrente sustenta, em seu apelo, a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício sobre o saldo devedor anual e da multa isolada sobre as estimativas mensais não recolhidas, argumentando que tal prática configuraria bis in idem, ou seja, uma dupla penalidade sobre o mesmo fato.

62. A tese, contudo, não merece prosperar. A multa isolada, prevista no artigo 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/96, tem como fato gerador o descumprimento da obrigação autônoma de antecipar o pagamento do tributo ao longo do ano-calendário. Ela sanciona a impontualidade do contribuinte em recolher as estimativas mensais, independentemente do resultado que será apurado ao final do exercício. A infração se consuma mês a mês, a cada vencimento de uma estimativa não paga.

63. Por outro lado, a multa de ofício, disposta no artigo 44, inciso I, da mesma lei, incide sobre a falta de pagamento do tributo apurado no ajuste anual, quando verificado em procedimento de lançamento de ofício. Seu fato gerador é a constatação de que, ao final do período de apuração, o contribuinte deixou de recolher o saldo de imposto efetivamente devido.

64. Trata-se, portanto, de infrações de naturezas distintas: Uma sanciona o descumprimento do dever de antecipar (multa isolada). A outra sanciona o descumprimento do dever de saldar o imposto apurado anualmente (multa de ofício).

65. O entendimento de que não há bis in idem está consolidado em diversos julgados deste Conselho, como se pode observar no precedente abaixo:

Acórdão nº 1301-006.315 — Sessão de 16/03/2023 Relator: José Eduardo Dornelas Souza  
MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS.

A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

66. Dessa forma, a aplicação de ambas as multas não constitui dupla penalidade sobre o mesmo fato, mas sim a aplicação de penalidades distintas para infrações distintas, cada qual com seu respectivo fundamento legal.

67. Pelo exposto, rejeito a alegação de bis in idem, mantendo a exigência da multa isolada de 50% sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, cumulativamente com a multa de ofício.

### **Conclusão**

68. Ante o exposto, voto por:

- a) Rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento;
- b) No mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para:
  - i. Afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a do patamar de 150% para o de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96;
  - ii. Excluir a responsabilidade solidária atribuída ao sócio administrador, Sr. ORCIVAL GOUVEIA GUIMARÃES.

Ficam mantidos os demais termos do lançamento.

69. É como voto.

*assinado digitalmente*

**Edmilson Borges Gomes**