



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.721961/2021-85
ACÓRDÃO	1201-007.371 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	HORIZONTE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E OUTRO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se reconhece nulidade quando o Auto de Infração apresenta descrição clara dos fatos, fundamentos legais e metodologia fiscal adotada, bem como quando a decisão da DRJ enfrenta de forma expressa e detalhada todas as alegações do contribuinte. Ausência de prejuízo à ampla defesa e ao contraditório.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

A mera afirmação de ilegalidade na compensação de prejuízo fiscal, desacompanhada de indicação de dispositivo violado ou demonstração do erro alegado, não afasta a presunção de legitimidade do lançamento. Apuração fiscal devidamente comprovada por documentação contábil e demonstrativos constantes dos autos.

LUCRO ARBITRADO. INAPLICABILIDADE. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA.

O arbitramento do lucro é medida excepcional, restrita às hipóteses do art. 148 do CTN. Existindo documentação suficiente para determinar o resultado tributável, não há fundamento para a adoção do lucro arbitrado, sobretudo quando as alegações do contribuinte são genéricas e dissociadas dos fatos apurados.

ERROS DE CÁLCULO. NÃO COMPROVAÇÃO. PLANILHAS UNILATERAIS.

Planilhas apresentadas sem metodologia, sem confronto com os cálculos fiscais e sem demonstração objetiva do suposto erro não invalidam o lançamento.

DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. PERÍODO AUTUADO (2017 E 2018).

A tese de decadência referente ao ano de 2016 não se aplica, pois tal período não é objeto do Auto de Infração. Em casos de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o art. 173, I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO A 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa qualificada de 150% é reduzida para 100% em razão da retroatividade benigna (art. 106, II, c, CTN; art. 44 da Lei 9.430/1996 com redação da Lei 14.689/2023).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRAÇÃO. PRÁTICA DE ILÍCITO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Ausente comprovação de exercício de funções gerenciais ou de prática de ilícitos pelo sócio retirante, não se caracteriza a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONFIGURAÇÃO.

Havendo a comprovação da participação direta e ativa de pessoas que tenham interesse comum na situação do fato gerador, mormente quando há o cometimento de ilícitos, deve haver a atribuição de responsabilidade solidária fundamentada no art. 124, I, do CTN aos envolvidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto aos Recursos Voluntários, acordam em conhecer parcialmente do recurso do contribuinte e integralmente do recurso do responsável; no mérito, em dar-lhes provimento parcial para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada, de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Antonio Biancardi, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

O presente processo trata de Autos de Infração lavrados em razão da insuficiência de recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos anos-calendário 2017 e 2018, os quais incluem, como responsável solidário, o Sr. Eduardo Esquaella e o Sr. Leandro Luiz Ferreira.

Segundo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 70/86), houve omissão nas declarações ECDs, ECFs e EFDs Contribuições dos anos de 2017 e 2018, além de possível interposição de pessoas no quadro societário da empresa, com fito de fraudar a administração tributária.

A autoridade fiscal menciona que parte das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte eram inidôneas e, por isso foram desconsideradas. Além disso, constatou que a receita bruta da empresa girava em torno de 176 milhões de reais em 2017 e 168 milhões em 2018, enquanto o recolhimento de tributos no período foi de somente 21 mil reais.

A fiscalização observou ainda diversas operações fraudulentas com intuito de sonegar imposto, em uma tentativa dos sócios, Sr. Leandro Luiz Ferreira e Sr. Eduardo Esquaella, de desviar a responsabilidade tributária para terceiros.

Por tudo isso, além do lançamento dos tributos mencionados, aplicou-se multa qualificada de 150%, calculada sobre os tributos não recolhidos, na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A empresa apresentou **impugnação na fl. 880**, alegando:

- i) Prejuízo ao contraditório e à ampla defesa;
- ii) Inaplicabilidade de atribuição de responsabilidade ao Sr. Leandro Luiz e ao Sr. Eduardo Squaella.
- iii) Que a compensação do prejuízo fiscal / base negativa teria sido aplicada de forma ilegal;
- iv) Infração, pela fiscalização, ao art. 148 do CTN, na medida em que não se aplicou o lucro arbitrado;
- v) Que houve erro no lançamento, haja vista não ter sido lhe oportunizado que ele pudesse retificar suas obrigações acessórias;

- vi) Erro no cálculo do Auto de Infração;
- vii) Decadência dos meses de janeiro a março de 2016, nos termos do §4º do art. 150 do CTN, dado que a intimação do AI se deu somente em maio/2021;
- viii) Indevida a multa aplicada, haja vista ter agido com boa fé, tendo entregado toda a documentação de suporte à RFB e não ter agido com dolo;

Em paralelo, o Sr. Eduardo Squaella (fls. 663) e o Sr. Leandro Luiz Ferreira (fls 626), sócios da empresa, apresentaram suas respectivas impugnações, sustentando, em cada uma delas a nulidade da imputação de responsabilidade por falta de motivação; inaplicabilidade de atribuição de responsabilidade ao impugnante; improcedência da multa de ofício e não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em relação às impugnações dos sócios da empresa, a DRJ (fls. 1049) julgou **parcialmente procedente a impugnação do responsável solidário, Sr. Eduardo Esquaella**, para retirar sua responsabilidade em relação ao art. 135, III do CTN e manter a responsabilidade prevista no art. 124, I do CTN; e **julgou totalmente procedente a impugnação do responsável solidário, Sr. Leandro Luiz Ferreira, para excluí-lo do polo passivo** da relação obrigacional, retirando sua responsabilidade solidária.

Já em relação à empresa, **afastou-se a preliminar de nulidade do AI**, por entender que, além dos argumentos do contribuinte serem genéricos, a fiscalização apresentou fundamentação suficiente para os lançamentos, possibilitando que o contribuinte exercesse seu direito de defesa de forma ampla. Do mesmo modo, **não se conheceu a argumentação da empresa em relação à atribuição de responsabilidade de seus sócios**, pois não cabe à empresa apresentar defesa de seus sócios, que o fizeram por conta própria em suas impugnações.

Em relação ao mérito, os julgadores entenderam:

- i) Por afastar a alegação de que a compensação do prejuízo fiscal teria sido aplicada de forma ilegal, pois, além de não ter sido demonstrada que ilegalidade seria essa, entendeu-se que a apuração da fiscalização estaria correta;
- ii) Que não se vislumbra nos autos nenhuma das hipóteses legais para impor a modalidade de arbitramento no cálculo dos tributos devidos;
- iii) Que não cabe a alegação genérica do contribuinte de erro nos cálculos do Auto de Infração, visto que trouxe apenas uma planilha, sem explicá-la ou indicar onde estariam os supostos erros;
- iv) Que não há o que se falar em decadência, uma vez que não há lançamento do ano calendário de 2016 e a regra a ser aplicada no caso em tela é a do inciso I, art. 173 do CTN;

v) Que deve ser mantida a multa qualificada 150%, visto que foi devidamente comprovada a fraude neste caso;

Diante disso, a empresa apresentou **recurso voluntário nas fls. 1158**, idêntico à sua impugnação.

Do mesmo modo, o **Sr. Eduardo Esquaella**, mantido como responsável solidário pela DRJ, apresentou **recurso voluntário nas fls. 1098**, alegando nulidade da imputação de solidariedade por ausência de motivação. No mérito, sustenta inaplicabilidade do art. 124, I do CTN e requer, subsidiariamente, que sua responsabilidade seja tida como subsidiária e não solidária.

O Sr. Eduardo Esquaella defende, ainda, a improcedência da multa de ofício qualificada, porque teria agido de boa fé e tal multa é confiscatória, e, subsidiariamente, requer, pelo menos, a desqualificação da multa. Por fim, sustenta a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, o Sr. Leandro Luiz Ferreira, que havia sido incluído como responsável pela fiscalização e foi retirado pela decisão da DRJ, apresentou contrarrazões ao recurso de ofício (fls. 1132), reiterando as mesmas razões do recurso do Sr. Eduardo Esquaella.

Em razão da exoneração total do crédito tributário em relação ao Sr. Leandro Luiz Ferreira, a decisão de origem foi objeto de Recurso de Ofício por declaração constante do próprio acórdão.

É o relatório.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado pelo Sr. Eduardo Esquaella é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço integralmente.

Quanto ao recurso interposto pela empresa (fl. 1158), embora igualmente tempestivo, contém dois capítulos que não podem ser conhecidos: **“2.2 Preliminar – Nulidade da imputação de solidariedade por falta de fundamentação”** e **“Ausência de solidariedade por interesse comum”**, nos quais a pessoa jurídica busca afastar a responsabilidade de seus sócios.

Nos termos da súmula CARF nº 172, segundo a qual **“A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.”**

Por isso, deixo de conhecer o recurso da empresa sobre esses dois pontos e passo, a seguir, ao exame dos recursos voluntários mencionados.

O **Recurso de Ofício também merece ser conhecido**, visto que o valor exonerado supera o limite de alçada vigente, que está fixado em R\$ 15 milhões, conforme dispõe o artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Dessa forma, considerando que o montante exonerado em primeira instância corresponde à totalidade do crédito tributário (R\$ 42.988.145,14) em relação ao sujeito passivo Leandro Luiz Ferreira, que teve sua responsabilidade solidária excluída pela DRJ, conclui-se pela admissibilidade do Recurso de Ofício.

2 RECURSO DA EMPRESA

2.1 PRELIMINAR - NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL – CERCEAMENTO DE DEFESA E OFENSA AO CONTRADITÓRIO

A Recorrente sustenta que teria ocorrido cerceamento de defesa, afirmando, em síntese, que:

- i) não teriam sido atendidos os requisitos de validade do ato administrativo, especialmente quanto à delimitação clara da situação fática, indicação precisa dos fundamentos jurídicos e demonstração da relação entre ambos;
- ii) a ementa da decisão proferida pela DRJ daria a entender que a impugnação da empresa teria sido parcialmente acolhida, o que não teria ocorrido;
- iii) a ementa da decisão recorrida não refletiria o conteúdo efetivamente impugnado;

Observa-se, de início, que a preliminar é apresentada de forma genérica, inclusive sem esclarecer se a suposta inobservância dos requisitos do ato administrativo (item i) teria sido cometida pela fiscalização ou pela própria DRJ. Ainda assim, em qualquer das hipóteses, a alegação não encontra amparo nos autos.

Os Autos de Infração impugnados apresentam fundamentação clara, com indicação expressa dos dispositivos legais utilizados como base do lançamento. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 70) demonstra, de maneira detalhada, a vinculação entre os fatos apurados e o enquadramento jurídico adotado.

A fiscalização descreveu o procedimento adotado e apresentou, de forma sistematizada, as provas que subsidiaram a conclusão acerca das infrações. O próprio Sumário demonstra a estrutura lógica do relatório (fls. 71):

Sumário

- 1 Introdução
- 2 Contribuinte e forma de tributação
- 3 Procedimento fiscal
- 4 Operações fraudulentas
 - 4.1 Diligência Endereço Palmas (Matriz)
 - 4.2 Diligência locador do imóvel em Palmas
 - 4.3 Depoimento Sr. Leandro Luiz Ferreira (CPF 157.727.588-88)
 - 4.4 Sr. Eduardo Esquaella (CPF 214.343.178-38)
 - 4.5 Terra Nova Comércio de Bebidas Eireli (CNPJ 05.429.697/0001-34)
 - 4.6 Adega Country Paulista Eireli (CNPJ 07.684.032/0001-00)
 - 4.7 Movimentação financeira
- 5 Constatações e Infrações
 - 5.1 Infrações à legislação do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS 2017
 - 5.2 Infrações à legislação do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS 2018
- 6 Multas
- 7 Sujeição Passiva Solidária
- Valores lançados
- 9 Ciência

Não vislumbro nos Autos de Infração elementos que indiquem limitação ao exercício da ampla defesa ou do contraditório. Ao contrário: tanto a impugnação quanto o recurso voluntário demonstram que a Contribuinte teve plena ciência dos fatos e fundamentos do lançamento, tendo produzido defesa extensa, tecnicamente estruturada e com análise crítica das conclusões fiscais.

Do mesmo modo, a decisão da DRJ apresentou de forma organizada e bem explicada o objeto da demanda, além de ter fundamentado todos os tópicos.

A decisão apresenta, desde as primeiras páginas, a exata delimitação do julgamento proferido, deixando claro que foi dado **parcial provimento apenas à impugnação do sócio Sr. Eduardo Esquaella**, mantendo-se sua a responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN, e **julgando procedente a impugnação do Sr. Leandro Luiz**, com sua exclusão do polo passivo. Já a impugnação da empresa foi julgada improcedente. Confira-se (fls. 1050):

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar:

. improcedente a impugnação da empresa HORIZONTE DISTRIBUIDORA;

. procedente em parte a impugnação do responsável solidário, sr. Eduardo Esquaella, para RETIRAR a responsabilidade baseada no art. 135, III, do CTN, mas MANTER a responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN;

- procedente a impugnação do responsável solidário, sr. Leandro Luiz Ferreira, para excluí-lo do polo passivo da relação obrigacional, retirando sua responsabilidade solidária, seja a baseada no art. 135, III, seja a baseada no art. 124, I, ambos do CTN.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002. [...]

A argumentação da Recorrente de que a ementa “teria dado a ideia” de parcial procedência da sua própria impugnação não se sustenta, uma vez que o teor decisório é claro, transparente e coerente com as conclusões expostas ao longo do voto.

Também não procede a alegação de que a decisão da DRJ não teria enfrentado os pontos suscitados pela empresa. A leitura integral da decisão evidencia que a Turma julgadora examinou cada tópico impugnado, apresentando fundamentação expressa e detalhada.

Dessa forma, não há nulidade a ser reconhecida, razão pela qual deve ser rejeitada a preliminar suscitada.

2.2 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – TÓPICO NÃO FUNDAMENTADO

A Recorrente limita-se a afirmar, de maneira genérica, que *“a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa teria sido aplicada de forma ilegal”*, sustentando, ainda, a necessidade de produção de prova pericial.

No entanto, **em nenhum momento indica qual dispositivo legal teria sido violado, nem demonstra, de forma mínima, em que consistiria a suposta irregularidade**. Ausente indicação do fato constitutivo do direito alegado, suas razões configuram mera inconformidade abstrata com o lançamento, insuficiente para afastar a presunção de legitimidade do ato administrativo.

A fiscalização, por sua vez, apresenta demonstrativo claro e detalhado da apuração efetuada no período fiscalizado.

Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 73), a ECF referente ao ano-calendário de 2017 foi entregue com opção pelo regime de lucro presumido, enquanto a ECF

de 2018 foi apresentada sob o regime de lucro real trimestral. Assim, apenas a partir de 2018 seria possível cogitar eventual compensação de prejuízos fiscais, respeitados os limites legais.

Verifica-se nas planilhas de apuração juntada pela fiscalização (fls. 88) que não houve prejuízo fiscal nos três primeiros trimestres de 2018. Apenas no quarto trimestre identificou-se resultado negativo, o qual foi corretamente compensado dentro do percentual permitido pela legislação vigente.

Não há, portanto, qualquer indício de irregularidade no procedimento adotado, tampouco fundamento que justifique a realização de prova pericial, já que a matéria é eminentemente documental e aritmética, plenamente demonstrada nos autos.

2.3 DO ALEGADO EQUÍVOCO NO LANÇAMENTO – SUPOSTA APLICAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO

Do mesmo modo como fez em Impugnação, no **Recurso Voluntário**, o contribuinte alega:

- i) que a fiscalização **infringiu o art. 148 do CTN** ao não aplicar o lucro arbitrado, sem, no entanto, explicar como se deu essa ofensa ou como ela se aplicaria ao seu caso concreto.
- ii) Que teria pleiteado nas fls. 175 que pudesse emitir documentos fiscais e pagar tributos devidos, mas que isso foi **ignorado pela fiscalização**;
- iii) Que **os valores encontrados pela fiscalização estão equivocados**, devendo ser considerada a planilha juntada por ele nas fls. 1184;
- iv) Que haveria **erro no lançamento** porque a fiscalização não permitiu que o contribuinte pudesse retificar suas obrigações acessórias.

As alegações, além de genéricas, carecem de relação lógica entre si e não apresentam qualquer desenvolvimento argumentativo capaz de demonstrar incorreção no procedimento fiscal. Limitam-se a críticas esparsas e desprovidas de amparo legal, sem indicar fato, documento ou vício apto a infirmar a presunção de legitimidade do lançamento.

Não vislumbro razão para que a fiscalização tivesse que aplicar o lucro arbitrado no caso em tela, especialmente considerando a opção originária do contribuinte pelo lucro presumido para o ano de 2017.

O regime de lucro arbitrado é medida extrema a ser aplicada em último caso, quando realmente a sistemática original optada pelo contribuinte for imprestável para se apurar o lucro da empresa. É esse o entendimento deste Conselho:

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. CABIMENTO. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO APENAS SE NÃO FOR POSSÍVEL APURAR O LUCRO REAL.

O lançamento de ofício pela autoridade fiscal, via de regra, deve ter como ponto de partida a opção validamente feita pelo contribuinte, seja pelo lucro real ou presumido e só partir para o arbitramento em caso de impossibilidade de sua apuração pelo regime escolhido, uma vez configurada uma das hipóteses previstas na lei.

Verificado que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, mesmo estando obrigado ao lucro real, deve a autoridade fiscal, havendo elementos suficientes, apurar os tributos com base no lucro real e, apenas na sua impossibilidade, efetuar o arbitramento do lucro.

(Acórdão nº 9101-007.447, sessão de 11 de setembro de 2025, relator Luiz Tadeu Matosinho Machado)

Conforme demonstrado no relatório fiscal (fls. 87), a documentação disponível foi suficiente para a apuração do lucro no período fiscalizado, não havendo omissão, imprestabilidade ou ausência de confiança nos registros que justificasse o arbitramento, tal qual prevê o art. 148 do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado**, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A suposta ausência de oportunidade para emissão de documentos fiscais ou retificação de obrigações acessórias (itens ii e iv do recurso) também não enseja a adoção do lucro arbitrado. Como destacado pela DRJ (fls. 1060), inexistente norma que obrigue a fiscalização a permitir tais retificações durante procedimento fiscal em andamento. A empresa já estava sob ação fiscal, razão pela qual tais atos não mais se beneficiam da espontaneidade e não podem ser exigidos como condição para validade do lançamento.

Não há, nos autos, qualquer indício de que a apuração originalmente efetuada pelo contribuinte se tornou imprestável em virtude dos fatos apresentados pelo contribuinte. Tampouco há elemento que indique que as retificações que o contribuinte pretendia fazer mudariam de algum modo o resultado apresentado pela fiscalização.

2.4 SUSPOSTOS ERROS NO LANÇAMENTO – TÓPICO NÃO FUNDAMENTADO

O contribuinte alega ainda em seu recurso que *“os cálculos feitos pela fiscalização e trazidos nos presentes autos estão totalmente equivocados e, por isso, o auto deve ser considerado nulo”*. Nessa ocasião, traz duas planilhas com novos cálculos, sem explicar nenhuma mínima argumentação.

Na planilha não há nenhum comparativo com os cálculos da fiscalização, tampouco demonstram com clareza como o contribuinte chegou aos valores listados. A empresa não demonstrou quais equívocos estão presentes no cálculo da fiscalização, tampouco explicou seus cálculos ou os comparou.

Diante das alegações genéricas do contribuinte, rejeito as alegações de erro no cálculo da fiscalização.

2.5 DA ALEGAÇÃO DA DECADÊNCIA.

A empresa afirma ter sido mencionada em maio/2021 e que, por força do art. 150, §4º do CTN, os créditos tributários lançados no **período de janeiro a março de 2016** estariam atingidos pela decadência.

Ocorre que, conforme se extrai dos autos de infrações (fls. 02) e do Termo de Verificação Fiscal (fls 72), o período autuado se refere aos anos calendários de 2017 e 2018, de modo que os meses de janeiro a março de 2016, que o contribuinte alega estarem decaídos, sequer são objeto deste processo.

Além disso, entendo que, se fosse aplicar a decadência no caso em tela, seria o caso de considerar o regramento do art. 173, I do CTN, que é próprio dos lançamentos de ofício quando houver dolo, fraude ou simulação (súmula CARF nº 72), tal qual ocorreu no caso em tela.

2.6 DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%) EM RAZÃO DA TENTATIVA DE FRAUDE PELO CONTRIBUINTE.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada, afirmando ter agido de boa-fé ao entregar toda a documentação solicitada e ao prestar suporte à RFB, sem qualquer intuito de fraudar o Fisco. Nesse sentido, aduz:

[...] Para aplicação dos dispositivos acima, deve haver comprovação de que o INTUITO era impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, o que não ocorreu in casu, pois o intuito não era lesar o Fisco, o objetivo eram realizar pagamentos para benefícios impróprios.

Assim, o tipo do DOLO previsto no preceito em análise não coaduna com o presente caso, veja que o DOLO deve estar estritamente relacionado com o fato gerador do tributo, o que, claramente, não é o caso.

Assim, por mais que **o clamor público pretenda apenas as condutas indevidas que ocorreram no passado**, há falta de tipicidade para aplicar referida multa ao presente caso, sendo vedado ao Fisco aplicar penalidades sem estrita observância da lei.

Diante do exposto, seja pela boa-fé dos RECORRENTES, seja em razão da não subsunção do fato à norma, pede-se – em caso de manutenção do

lançamento, o que se imagina apenas por hipótese – que a multa de ofício seja reduzida. [...]

Não merece razão o contribuinte, no entanto.

Nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, a multa de ofício será majorada quando verificada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conforme definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, *ipsis litteris*:

Lei nº 4.502/1964

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.

No caso concreto, a fiscalização comprovou de maneira clara e consistente que o contribuinte praticou condutas subsumidas aos tipos legais anteriormente citados. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 83) **evidencia que a ECD e a ECF do ano de 2017 foram transmitidas apenas com as receitas da matriz, omitindo informações indispensáveis ao correto conhecimento das obrigações tributárias principais** pela autoridade fiscal.

Constatou-se, ainda, a emissão e escrituração de diversas notas fiscais inidôneas, evidenciando intenção deliberada de fraudar o Fisco, bem como a utilização de interpostas pessoas no quadro societário das empresas envolvidas, com o objetivo de desviar a responsabilidade tributária para terceiros.

Somado a isso, verificou-se que o contribuinte prestou informações falsas à administração tributária ao indicar endereço em Palmas que não correspondia à realidade fática. A fiscalização também demonstrou que a empresa Horizonte não recolhia tributos compatíveis com sua receita, tampouco entregava declarações e escriturações completas à Receita Federal. Além disso, não possuía empregados ou estoque.

A isso se somam elementos adicionais que evidenciam o dolo e a atuação fraudulenta. Conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal:

28 Podemos perceber que a maior parte das vendas é direcionada à empresa Fenix Abastecimento, em que o sócio é o Sr. Eduardo Esquaella. O segundo “cliente” em volume de vendas é a empresa Adega Country, que, como veremos abaixo, “revende” as mercadorias para as empresas Fenix Abastecimento e Universo Bebidas, ambas empresas do Sr. Eduardo.

[...] A Fenix Abastecimento foi baixada em 04/07/2019, sendo que o Sr. Eduardo “deixou” de ser sócio em 01/07/2019. Uma operação claramente fraudulenta com o objetivo de desviar a responsabilidade tributária para interpostas pessoas. Em contraposição à empresa Adega (em 2018) a empresa Universo Bebidas, alterando-se o nome posteriormente para Universo Com. Art. Pessoais e Produtos Ltda.

31 A outra empresa do Sr. Eduardo é a Terra Nova Dist. De Alimentos e Bebidas, que, como já relatado anteriormente, **foi a empresa que alugou o imóvel em que a Horizonte estava sediada**. Percebe-se também uma grande semelhança nos nomes da Terra Nova (CNPJ 23.621.260) e a Terra Nova Comércio de Bebidas (CNPJ 05.429.697), empresa constituída por interpostas pessoas e utilizada como cliente e fornecedora da Horizonte.

32 Os fatos acima são reforçados pelas matrículas de registro imobiliário nº 27.270 e 27.271 do 1º Ofício de São Caetano do Sul e 42.875 do 2º Ofício de São Caetano do Sul. Nas referidas matrículas o Sr. Eduardo Esquaella **hipoteca três imóveis de sua propriedade para garantir uma linha de crédito rotativo com a importadora de bebidas Interfood Importação**. A linha de crédito tem como beneficiárias as empresas Universo e Horizonte.[...]

35. É interessante mencionar que assina como testemunha no ato de transformação e nas alterações o Sr. Almir Domingos de Souza, que foi um dos dois primeiros sócios da Horizonte, juntamente com o Sr. Leandro. E por outro lado a Terra Nova Comércio de Bebidas tem uma clara semelhança com o nome da empresa Terra Nova Dist. De Alimentos e Bebidas, da qual o Sr. Eduardo Esquaella é o proprietário.

36 A Terra Nova Comércio de Bebidas nunca movimentou recursos financeiros em instituições financeiras e foi utilizada para emissão de documentos fiscais inidôneas, ou seja, documentos de teor fictício que não corresponde a uma efetiva operação comercial realizada pelo estabelecimento emitente.

37 A Terra Nova Comércio de Bebidas emitiu notas fiscais eletrônicas endereçadas à Horizonte, no valor total de R\$ 124.405.922,38 nos anos de 2017 e 2018, conforme abaixo. Realizou também emissão de notas inidôneas para Fenix Abastecimento, empresa do Sr. Eduardo Esquaella.

[...] A empresa não poderia ter efetuadas tais vendas porque ela não comprou os produtos supostamente vendidos, conforme demonstrado no quadro abaixo. Observe-se que a maior parte das supostas compras são da própria Horizonte.

Todo esse conjunto de provas revela um **padrão reiterado de condutas fraudulentas**, que ultrapassa qualquer alegação de boa-fé.

Está plenamente **configurado o dolo específico exigido para aplicação da multa qualificada**, razão pela qual o lançamento deve ser mantido quanto à caracterização da fraude.

Apesar disso, impõe-se analisar a superveniência da Lei nº 14.689/2023, a qual alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e estabeleceu que, nos casos de fraude, conluio e sonegação, a multa majorada corresponderá a **100%** do valor do tributo:

Lei nº 14.689/2023

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

.....

§ 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;

Nesse sentido, o art. 106, II, alínea c, do Código Tributário Nacional, prevê que a lei será aplicada a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, combinar-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A jurisprudência do CARF entende no mesmo sentido:

Número do processo: 10980.720927/2016-01

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Dec 11 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Thu Jan 09 00:00:00 UTC 2025

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2011, 2012, 2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LAPSO MANIFESTO. CABIMENTO. Constatado o lapso manifesto no julgamento realizado, em razão da falta de aplicação da retroatividade benigna, deve o vício ser sanado. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso

I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Número do processo: 15588.720062/2022-79

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Nov 06 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Nov 25 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2020 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO JULGADO PROFERIDO PELO CARF. Na existência de omissão, contradição ou obscuridade em Acórdão proferido por este Conselho, são cabíveis Embargos de Declaração para saneamento da decisão. MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, c, CTN. APLICAÇÃO. Cabe reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da legislação superveniente, ante o anterior patamar de 150% vigente à época dos fatos, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada, quando inexistente a reincidência do sujeito passivo.

Diante disso, é plenamente cabível a aplicação da multa de ofício qualificada. E, estando o processo ainda pendente de decisão definitiva, seja na esfera administrativa ou judicial, e tendo sido a autuação originalmente lavrada com fundamento na regra geral de qualificação vigente, **impõe-se a aplicação retroativa da norma mais benéfica introduzida pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, ‘c’, do CTN, reduzindo-se a multa qualificada ao percentual máximo de 100% do valor da contribuição exigida.**

3 RECURSO DE OFÍCIO.

A matéria do recurso de ofício se restringe à responsabilidade solidária do sócio Leandro Luiz Ferreira, que foi afastada pela DRJ (fls. 1049), pelas seguintes razões:

[...] Pois bem. De pronto, **afirmo que se deve afastar a responsabilidade tributária lastreada no art. 135, III, do CTN, haja vista que a mesma é destinada a administradores com poderes de gerência na empresa.** Diante da narrativa dos fatos apresentados no TVF, entendo que **a fiscalização não comprovou/afirmou, ou mesmo demonstrou, que o Sr. Leandro Luiz tenha atuado com poderes de administrador da empresa,** inclusive tendo cometido infração à lei ou estatuto, conforme determina o regramento da legislação complementar.

Entendo que o fato de o impugnante ter continuado como responsável pela empresa no cadastro das instituições financeiras não é uma comprovação, por si só, de poder de gerência na mesma. Outras provas deveriam ter sido carreadas aos autos para a formação desta convicção.

Ressalte-se também que este cadastro realizado em nome do sr. Leandro nas contas bancárias da empresa foi feito anteriormente à sua saída formal da empresa. O fato de o cadastro permanecer inalterado até a data da fiscalização até poderia configurar um indício de influência do impugnante na atuação da empresa.

Contudo, a fiscalização deveria provar de forma concreta esta situação, inclusive, conforme já afirmado, colacionando outros elementos aptos a formar a convicção acerca de possível influência do sr. Leandro na gestão da empresa, nos anos de 2017 e 2018.

Da mesma forma, entendo também que **a acusação fiscal de que a venda da participação do sr. Leandro na empresa HORIZONTE DISTRIBUIDORA não faz nenhum sentido econômico é frágil, pois se fundamenta basicamente na presunção de que a empresa não possuía nenhum bem material ou imaterial,** portanto não seria razoável crer que uma pessoa pagaria R\$ 100.000,00 por outra que só possui dívidas.

Por último, ressalto que a fiscalização afirma que o sr. Leandro Luiz Ferreira residiria em imóvel de propriedade do sr. Eduardo Esquaella, mas não estabelece um liame de como este fato aliado aos outros apontados no TVF, denotaria uma participação direta e ativa do impugnante na situação do fato gerador do tributo, conforme requer o art. 124, I, do CTN.

De igual maneira, o TVF não estabeleceu uma ligação clara sobre uma suposta atuação do sr. Leandro Luiz Ferreira nas mencionadas operações fraudulentas descritas pela fiscalização.

Destarte, entendo que são insuficientes os elementos carreados nos autos para comprovar também o interesse comum do sr. Leandro na situação do fato gerador, devendo, assim, ser desconstituída sua responsabilização fundamentada no art. 124, inciso I, do CTN.

3.1 RESPONSABILIDADE DO SR. LEANDRO LUIZ FERREIRA.

Como já exposto, a fiscalização incluiu o Sr. Leandro Luiz Ferreira como responsável tributário nos Autos de Infração lavrados, enquadrando-o nas hipóteses de responsabilidade solidária previstas nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN.

Ao analisar o Termo de Verificação Fiscal (fls. 70), especialmente os pontos referentes à responsabilização solidária, constata-se que **não há elementos suficientes que permitam enquadrar o Sr. Leandro como responsável tributário**, sobretudo quanto à responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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

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

Como se pode notar, a responsabilidade prevista no art. 135, I do CTN é destinada para administradores com poderes de gerência na empresa.

Ocorre que no período aqui apurado (2017-2018), o Sr. Leandro não era sócio administrador da empresa. Conforme se observa no aditivo de fls. 131 a 135, em maio de 2017, ele se retirou da sociedade, que passou a ser formada pelos sócios Sandro Lourenço da Silva (sócio administrador) e Marcelo Paulino Lopes.

Além disso, ao longo do TVF, não restou comprovado que o Sr. Leandro teria agido “*com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”, tal qual preceitua a norma supracitada.

No tópico “4.3” (fls. 75) do TVF, a fiscalização trouxe apenas um depoimento prestado à Receita Federal pelo Sr. Leandro, sobre o qual a auditoria concluiu:

[...] No depoimento vemos que o Sr. Leandro informa que empresa possuía diversas dívidas com fornecedores e por isso ele teria vendido a empresa para outra pessoa. Entretanto o próprio Sr. Leandro informou que os pagamentos aos fornecedores eram praticamente todos à vista e que no ramo de bebidas se não pagar à vista os fornecedores não entregam a mercadoria.

Ressalte-se que a suposta venda da empresa não faz nenhum sentido econômico visto que a mesma não possuía nenhum bem material ou imaterial. Não é razoável crer que uma pessoa pagaria R\$ 100.000,00 por uma empresa que só possui dívidas.

25 Quando questionado para quem vendeu as quotas da sociedade ele se confunde e cita Marcelo e Sandro e não sabe exatamente em qual ordem eles entraram na sociedade, entretanto conforme a 5ª alteração do contrato social o Sr. Leandro Ferreira estaria vendendo suas quotas para o Sr. Sandro Lourenço da Silva.

26 Conforme, também, informado pelo Sr. Leandro Ferreira ele reside na Rua Conselheiro Lafayette, 450, apt. 82, Bairro Barcelona, São Caetano do Sul-SP. O **referido apartamento é propriedade do Sr. Eduardo Esquaella, CPF 214.343.178-38**. A mesma pessoa que alugou o imóvel na cidade de Palmas que serviu de sede da Horizonte Bebidas. Abaixo constam mais detalhes da participação dele no esquema fraudulento.

Como se pode notar, a fiscalização extrai do referido depoimento apenas presunções e não fatos.

O juízo subjetivo de que a alienação societária “*não faria sentido econômico*” não demonstra, por si só, que tenha havido fraude, nem autoriza a imputação de responsabilidade tributária. **Para responsabilizar o sócio retirante, seria necessário identificar sua participação direta na prática de atos dolosos ou irregulares, o que não foi apresentado.**

Ainda, o TVF menciona que o Sr. Leandro residia em imóvel pertencente ao Sr. Eduardo Esquaella (o outro sócio atuado), mas novamente **não é estabelecida qualquer conexão causal** entre esse fato e eventual ingerência do impugnante nas operações que geraram o crédito tributário. Trata-se apenas de uma informação isolada, incapaz de demonstrar interesse comum na ocorrência do fato gerador, como exige o art. 124, I, do CTN.

Em outro tópico, “4.7 – movimentação financeira” (fls. 79), a fiscalização alega:

[...] Conforme informações prestadas pelo Santander e pela Caixa Econômica Federal o **Sr. Leandro Luiz Ferreira continua como responsável pela empresa, e como tal, movimenta as contas bancárias**. Isto porque a empresa não enviou as alterações contratuais em que o Sr. Leandro sai formalmente da sociedade. Ressalte-se que a conta do Santander foi aberta em fevereiro de 2017, portanto 2 meses antes do Sr. Leandro “deixar” a empresa.

Sobre esse ponto, merece razão a DRJ (fls. 1049). O fato de o recorrente ter permanecido cadastrado como responsável perante instituições financeiras é insuficiente para caracterizar poder de gestão. Esse cadastro, conforme se verifica no contrato social e seus aditivos nas fls 131, foi realizado **antes** da sua retirada formal da sociedade, e sua manutenção posterior é, quando muito, um indício, que não prova efetiva de ingerência administrativa.

Para que se pudesse cogitar de responsabilidade pessoal, seria imprescindível a apresentação de outros documentos, atos ou condutas concretas que evidenciassem atuação gerencial, o que não ocorreu.

Essa mesma lógica equivale às alegações trazidas no tópico “5 – Constatações e Infrações”, no qual a fiscalização se limita a alegar que o Sr. Leandro teria se unido ao Sr. Eduardo para cometer fraudes contra administração tributária, tentando desviar a responsabilidade tributária para interpostas pessoas. Não trouxe, nessa ocasião, nenhuma prova da participação do Sr. Leandro em tal esquema.

Da mesma forma, o relatório fiscal não demonstra de que maneira o impugnante teria participado das alegadas práticas irregulares relatadas no TVF. O documento não descreve atos, decisões, autorizações, benefícios, intervenções ou qualquer outro comportamento que indique efetiva participação do Sr. Leandro nos supostos ilícitos.

Tal como já mencionado, o trabalho fiscal se concentrou, predominantemente, em ressaltar ilicitudes nas condutas da Contribuinte e presumindo a participação do referendo sócio em tais alegações.

Diante desse quadro, conclui-se que **não há suporte probatório** que permita manter sua responsabilização, seja com base no art. 135, III, que exige conduta pessoal e ato ilícito de gestão, seja com base no art. 124, I — que demanda prova do interesse comum no fato gerador. Ausentes tais requisitos, a responsabilização deve ser afastada.

Rejeito o Recurso de Ofício.

4 RECURSO DO SR. EDUARDO ESQUAELLA

Além da imputação de responsabilidade ao Sr. Leandro Luiz, tratada no tópico anterior, a fiscalização também incluiu no polo passivo o sócio Eduardo Esquaella, sob fundamento dos artigos 135, III e art. 124, I, ambos do CTN.

A DRJ, por sua vez, retirou a responsabilidade solidária do Sr. Eduardo Esquaella baseada no art. 135, III do CTN, mantendo, no entanto, sua responsabilidade com base no art. 124, I do CTN.

Tendo em vista que, neste caso, há recurso de ofício, passa-se a analisar ambas as hipóteses de responsabilização a partir da argumentação apresentada pelo recorrente.

4.1 ARGUMENTO DE NULIDADE DA IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE POR FALTA DE MOTIVAÇÃO – RESPONSABILIDADE DO ART. 135, III, DO CTN.

O recorrente alega equívoco na aplicação do art. 135 do CTN e que a fiscalização não teria demonstrado conduta dolosa do recorrente que pudesse lhe imputar tal responsabilidade. Veja-se:

[...] Em primeiro lugar, a disposição legal é muito clara no sentido de que **deve haver a prática efetiva de um ato considerado ilícito**, ou seja, não há possibilidade de imputação da responsabilidade solidária no caso de condutas omissivas.

Com efeito, a aplicação do art. 135 do CTN nada mais é que uma “sanção penal” àqueles que agirem perpetrando o ilícito. Assim, **é preciso analisar, subjetivamente, a conduta do indivíduo a ser responsabilizado, o que impõe ao**

credor o dever de provar o “excesso de poderes” ou a “infração de lei”, individualizando o comportamento ilícito de cada um dos responsáveis.

No caso em análise, no entanto, o Auto de Infração impugnado não especifica e nem individualiza qualquer conduta da RECORRENTE que dê margem a sua responsabilização.

[...] Da análise da passagem retro percebe-se que o Auditor não especifica qualquer conduta dolosa perpetrada pelo Recorrente, limitando-se a apontar, genericamente, que o Recorrente teria interesse comum, pois comercializava com a empresa autuada e alugou o imóvel para que a mesma pudesse funcionar.

Mesmo a movimentação financeira, que demonstra de forma cabal que o RECORRENTE se beneficiou da ENORME QUANTIA DE R\$ 4.260,24!!!!.

Como bem ressaltado pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli em recente julgamento, a atribuição de responsabilidade tributária **“não constitui expediente que possa ser utilizado ‘por atacado’ ou ‘no modo automática’,** uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados conscientemente (isto é, com dolo) pela pessoa qualificada como responsável”.

A desconsideração do patrimônio da pessoa jurídica e a invasão do patrimônio do RECORRENTE é medida excepcional e que deve ser utilizada com cautela pela Administração Pública, sendo certo que é necessária a existência de robustos elementos probatórios.

Em relação à aplicação do art. 135, III, do CTN ao caso em tela, merece razão a decisão da DRJ. De fato, para aplicação da responsabilidade prevista nesse dispositivo, é imprescindível que o autuado seja o sócio (pelo menos de fato, *vide* acórdão nº 1201-004.904, processo nº 11060.720880/2013-79¹) diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica. Veja-se:

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.

Esse é o entendimento deste Conselho:

¹Processo nº 11060.720880/2013-79. Acórdão nº 1201-004.904 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão: 16 de junho de 2021. Efigênio de Freitas Júnior – Relator

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 24/02/2011 a 20/09/2012 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN. SÓCIOS E GESTORES. ATOS COM INFRAÇÃO À LEI OU EXCESSO DE PODERES. A responsabilidade tributária nos moldes do art. 135, III do CTN exige a caracterização da pessoa física como o sócio, diretor, gerente ou representante da empresa e a demonstração da prática de atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos; circunstâncias essas verificadas no caso dos autos.²

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. INTERPOSTA PESSOA INFRAÇÃO À LEI. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE.

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.

Conforme entendimento do STJ, na atribuição de responsabilidade do sócio-

gerente prevista nos arts. 135, III, e 134, VII, do CTN, não se faz necessário a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária nos termos do art. 133 do CPC/2015 uma vez que a responsabilidade atribuída pelo próprio CTN permite a cobrança do crédito tributário de forma direta desses terceiros. A instauração do incidente far-se-á necessária na hipótese de redirecionamento da execução fiscal em face de terceiro não elencado diretamente pelo CTN.

² Processo nº 10830.727196/2018-00. Acórdão nº 9202-010.398. Julgado em 27 de setembro de 2022. Relator: Maurício Nogueira Righetti. 2ª Turma.

A utilização de interposta pessoa, mediante da fraude na composição societária, criando a figura do sócio aparente ou formal, comumente denominado de "laranja", demonstra o caráter doloso da conduta de fraudar, sonegar e de suprimir tributos e contribuições federais, o que configura infração à lei, nos termos do art. 71, III, da Lei nº 4.402, de 1964, (sonegação) e do art. 1º, I, da Lei nº 8.137, de 1964, (omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias), com reflexos tributários, o que atrai a responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, III, do CTN.³

No caso em tela, o Sr. Eduardo Esquaella não era sócio da empresa autuada, como se pode observar nas fls. 107 a 153. Em que pese seja possível a imputação de responsabilidade solidária do art. 135 do CTN a sócios “não formais”, isto é, que não estão no contrato social, mas exercem tal função (como se pode ver na última decisão supracitada), não foi demonstrado pela fiscalização que o Sr. Eduardo possuía tais poderes na empresa Horizonte, ora autuada.

A imputação de responsabilidade do Sr. Eduardo se deu, dentre outras coisas, pela relação fraudulenta da empresa Horizonte Distribuidora, ora autuada, com outras empresas que o Sr. Eduardo é sócio (Felix Abastecimentos de Bebidas EIRELI, Terra Nova Distribuidora de Alimentos e Bebidas LTDA e Universo – Comércio, Artigos Pessoais e Produtos LTDA), de modo que só caberia a responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN (ponto que será discutido a seguir).

Mantenho, portanto, a decisão da DRJ no sentido de que não cabe a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN no caso em tela, e concordo com o entendimento dos julgadores de que **não há nulidade da imputação por falta de motivação.**

A fiscalização demonstrou de forma clara e objetiva as razões pelas quais o Sr. Eduardo deve ser responsabilizado. Veja-se:

28 Podemos perceber que a maior parte das vendas é direcionada à empresa Fenix Abastecimento, em que o sócio é o Sr. Eduardo Esquaella. O segundo “cliente” em volume de vendas é a empresa Adega Country, que, como veremos abaixo, “revende” as mercadorias para as empresas Fenix Abastecimento e Universo Bebidas, ambas empresas do Sr. Eduardo.

[...] A Fenix Abastecimento foi baixada em 04/07/2019, sendo que o Sr. Eduardo “deixou” de ser sócio em 01/07/2019. Uma operação claramente fraudulenta com o objetivo de desviar a responsabilidade tributária para interpostas pessoas. Em contraposição à empresa Adega (em 2018) a empresa Universo Bebidas, alterando-se o nome posteriormente para Universo Com. Art. Pessoais e Produtos Ltda.

³ Processo nº 11060.720880/2013-79. Acórdão nº 1201-004.904 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão: 16 de junho de 2021. Efigênio de Freitas Júnior – Relator

31 A outra empresa do Sr. Eduardo é a Terra Nova Dist. De Alimentos e Bebidas, que, como já relatado anteriormente, **foi a empresa que alugou o imóvel em que a Horizonte estava sediada**. Percebe-se também uma grande semelhança nos nomes da Terra Nova (CNPJ 23.621.260) e a Terra Nova Comércio de Bebidas (CNPJ 05.429.697), empresa constituída por interpostas pessoas e utilizada como cliente e fornecedora da Horizonte.

32 Os fatos acima são reforçados pelas matrículas de registro imobiliário nº 27.270 e 27.271 do 1º Ofício de São Caetano do Sul e 42.875 do 2º Ofício de São Caetano do Sul. Nas referidas matrículas o Sr. Eduardo Esquaella **hipoteca três imóveis de sua propriedade para garantir uma linha de crédito rotativo com a importadora de bebidas Interfood Importação**. A linha de crédito tem como beneficiárias as empresas Universo e Horizonte.[...]

Entendo que não há nulidade por falta de motivação, mas apenas equívoco acerca do enquadramento legal no art. 135, III do CTN.

4.2 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PREVISTA NO ART. 124, I DO CTN.

Além da responsabilização com base no art. 135, III do CTN, a fiscalização imputou a responsabilidade do Sr. Eduardo com base no art. 124, I do CTN, que dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Aqui também, por motivos semelhantes aos que utilizei para manter a qualificação da multa, entendo que a responsabilidade solidária foi devidamente caracterizada. O capítulo pertinente do TVF desenvolveu extensa fundamentação para justificar fática e juridicamente a responsabilização da pessoa física de Eduardo, calcada da constatação de confusão patrimonial e no dolo demonstrado ao longo de todo o procedimento.

Já o recorrente, com fito de afastar tal responsabilização, sustenta que a fiscalização não teria demonstrado prática dolosa exercida por ele. Alega, nessa oportunidade, que teria realizado apenas operações “normais” com a empresa autuada, sem nenhuma vantagem econômica.

Menciona ainda que os extratos bancários juntados pela fiscalização têm valores baixos, que, provavelmente, equivaleriam a administração de um escritório comercial. Veja-se um trecho de seu recurso:

[...] Inicialmente, chama a atenção os baixos valores lançados e típicos da administração de um escritório comercial, como o que está sendo autuado. De

fato, consta um pagamento com o título: CARTÃO EDUARDO, entretanto, merece destaque o fato de que não é uma quantia tão alta assim a justificar interesse comum, em contraposição aos valores cobrados e supostamente sonegados.

Se o impugnante tivesse interesse comum, não teria sido localizada apenas um valor tão baixo, comparado com as operações realizadas pela empresa autuada, que supostamente não teriam sido pagos os tributos em quantias tão elevadas como a que se quer cobrar nos presentes autos.

Também há que se ressaltar que o impugnante não tinha nenhuma procuração que lhe permitisse movimentar contas ou gerir a empresa.

Além disso, segundo o próprio Fiscal, a causa da imputação de responsabilidade tributária diz respeito a uma **omissão culposa** no que diz respeito ao descumprimento de obrigações acessórias.

Não merece razão o recorrente.

Ao analisar as principais vendas da empresa Horizonte nos anos de 2017 a 2020, a fiscalização percebeu que, **das três maiores compradoras, pelo menos duas são de propriedade do Sr. Eduardo** e as três estão conectadas entre si. Veja-se:

[...] Podemos perceber que a maior parte das vendas é direcionada à empresa **Fenix Abastecimento**, em que o **sócio é o Sr. Eduardo Esquaella**. O segundo “cliente” em volume de vendas é a empresa **Adega Country**, que como veremos abaixo, “revende” as mercadorias para as **empresas Fenix Abastecimento e Universo Bebidas**, ambas empresas do Sr. Eduardo.

É importante mencionar, dentre outros fatos indicados pela fiscalização, que a **empresa Terra Nova Comércio de Bebidas nunca movimentou recursos financeiros em instituições financeiras e foi utilizada para emissão de documentos fiscais inidôneas destinadas à empresa Horizonte**, ora autuada, no valor de R\$124.405.922,38 nos anos de 2017 e 2018, e para a empresa Felix Abastecimento de Bebidas LTDA, de **propriedade do Sr. Eduardo Esquaella**.

Foi demonstrado que a empresa não poderia ter efetuado as vendas correspondentes a essas notas fiscais, visto que não realizou a compra desses produtos. Segundo a fiscalização, as compras desses produtos foram supostamente fornecidas pela própria Horizonte.

A segunda maior compradora, em volume, da autuada é a empresa Adega Country Paulista Eireli, que, segundo a fiscalização, **funcionou por 2 anos e não apresentou nenhum recolhimento de tributos**. Nesse período de funcionamento, a empresa Adega supostamente transferiu mercadoria para duas empresas, Universo Bebidas e Felix Abastecimento, ambas de propriedade do recorrente.

Além disso, foi demonstrado pela fiscalização que há diversas transferências para o Sr. Eduardo nas contas da empresa autuada e, segundo entendimento deste Conselho, este é um dos motivos para aplicação de responsabilidade do art. 124 do CTN:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ARTIGO

124, I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

O interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN como hipótese de responsabilidade solidária é jurídico, e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial.

Em se tratando de autuação relativa a omissão de receitas, caracterizam confusão patrimonial a prova de recebimento de benefício financeiro injustificado, assim como a prova da interposição de pessoas existentes meramente no papel e cujo patrimônio é constituído de bens essenciais à atividade da contribuinte e antes a ela pertencentes.⁴

Em que pese o recorrente alegar que tais valores, além de baixos, “*são valores lançados e típicos da administração de um escritório comercial*”, **em nenhum momento comprova tal fato.**

E, ainda que fosse verdade, isso corrobora com seu interesse no esquema fraudulento e sua relação próxima com autuada. Afinal, por qual razão a empresa Horizonte transferiria valores referente a contabilidade para empresas da propriedade do Sr. Eduardo ou diretamente para ele? Isso também não foi explicado pelo recorrente.

Em seu recurso, o Sr. Eduardo não explica também sua relação com a empresa autuada, tampouco demonstra a veracidade das operações que ele menciona serem “normais” ou comprova que as notas fiscais apresentadas seriam idôneas.

Há, de fato, um “interesse comum” do Sr. Eduardo com a situação que constituiu os fatos geradores do lançamento ora impugnado. A relação entre ele, as empresas de sua propriedade e as infrações da empresa Horizonte, ora autuada, estão devidamente demonstradas pela fiscalização.

Por isso, mantenho o entendimento da DRJ no sentido de que o Sr. Eduardo deve permanecer no polo passivo como responsável tributário enquadrado no art. 124, I do CTN.

⁴ Processo nº 13074.729351/2021-17. Acórdão nº 9101-006.631 – CSRF / 1ª Turma. Julgamento em 11 de julho de 2023; Relator: Edeli Pereira Bessa.

4.3 RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA.

Subsidiariamente, o recorrente alega que seria o caso de aplicar responsabilidade subsidiária e não solidária no caso em tela. Alega, nessa ocasião, que “atribuiu-se indevidamente a responsabilidade solidária à RECORRENTE como se essa fosse a consequência da aplicação no art. 135, III do CTN”.

Em seguida, traz diversos precedentes que afirmam que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN seria subsidiária e não solidária.

Ocorre que, neste caso, a DRJ afastou a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, mantendo apenas aquele referente ao art. 124, I do CTN. Este Conselho, como já dito, manteve o entendimento da DRJ, de modo que este pleito do contribuinte perdeu o objeto.

Importa destacar também que o art. 124, I do CTN traz de forma expressa que se está diante de uma responsabilidade solidária e que os precedentes trazidos pelo recorrente não se amoldam a esse caso em específico.

4.4 MULTA QUALIFICADA.

No que se refere à multa qualificada, os argumentos apresentados pelo Sr. Eduardo reproduzem aqueles já examinados quando da análise do recurso da empresa. Como exposto no tópico 2.6, restaram devidamente comprovados a fraude e o dolo tanto da empresa Horizonte quanto do próprio recorrente, circunstâncias que justificam a manutenção da penalidade.

No referido tópico foram apresentados, inclusive, elementos específicos que evidenciam o dolo do Sr. Eduardo, posteriormente reiterados nos demais trechos da análise. Diante desse conjunto probatório, não há fundamento que autorize o afastamento da multa qualificada.

Contudo, aplica-se ao caso a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, em razão da superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689/2023, impondo-se a redução da multa qualificada para o percentual máximo de 100% do valor da contribuição exigida.

4.5 ALEGAÇÃO DE NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA QUALIFICADA.

Por fim, o contribuinte alega que não deveria ser cobrado juros de mora sobre a multa qualificada. Veja-se:

[...] Em matéria tributária, a autorização legal para a cobrança de juros moratórios está prevista no artigo 161 do Código Tributário Nacional¹⁰, o qual, em cotejo com os artigos 11311 e 11912 do mesmo diploma, autoriza a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigações tributárias principais não pagas no vencimento.

Ocorre que, nos termos dos artigos 43 e §3º 61, da Lei nº 9.430/96, os débitos tributários não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora e ainda incidirá **juros de mora** a partir do primeiro dia do mês subsequente ao **VENCIMENTO do prazo** até o mês anterior ao do pagamento (1% ao mês):

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Considerando que a autoridade administrativa possui **atividade VINCULADA** (art. 37, CF/88), não se pode afastar a aplicação do referido dispositivo, tampouco modificar o termo inicial da cobrança dos juros, como pleiteia o contribuinte.

É nesse sentido que tem se firmado o entendimento deste conselho:

[...] MULTA E JUROS. ATIVIDADE VINCULADA DO LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DAS INFRAÇÕES. Como corolário da atividade vinculada do lançamento, não estão autorizados a autoridade lançadora e a lançadora a reduzir o valor de multa e juros, se não previstos em lei. O instituto da responsabilidade objetiva por infrações à legislação tributária inibe a perquirição acerca de eventual elemento subjetivo da conduta.⁵

Isto posto, não é possível o afastamento juros de mora, neste caso.

Súmula 108

5 DISPOSITIVO

Pelo exposto, negar provimento ao Recurso de Ofício.

⁵ Processo nº 10805.720578/2013-05, Acórdão nº 2401-011.145, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator Eduardo Newman de Mattera Gomes

Quanto aos Recursos Voluntários, voto por conhecer parcialmente o recurso da empresa Horizonte Distribuidora (excluídos os tópicos relativos à responsabilidade dos sócios) e por conhecer integralmente o recurso do Sr. Eduardo Esquaella. No mérito, **dou-lhes parcial provimento**, exclusivamente para aplicar a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, reduzindo a multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha