



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721184/2017-20
ACÓRDÃO	3003-002.575 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MEGAPRINT COMERCIO E REPRESENTACOES EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013, 01/08/2013 a 30/11/2013
TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA. UTILIZAÇÃO PARA EXTINÇÃO DE
TRIBUTADO ADMINISTRADO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO
BRASIL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal que possibilite o aproveitamento de valores
referentes a títulos da dívida pública para a extinção de tributos
administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, estando
expressamente vedada a compensação destes títulos pela alínea "c", do
inciso II, do §12, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES.
CARACTERIZAÇÃO.

Havendo a apuração de sonegação fiscal, os sócios-administradores da
empresa devem ser arrolados no polo passivo da obrigação tributária, na
condição de responsáveis solidários (CTN, art. 135, III).

MULTA QUALIFICADA. DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%.
RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73
da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob
tais fundamentos. A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da
Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para
100% atraindo a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova
aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente
julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei
vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, percentual presente na redação dada ao inciso VI, do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430/1996, com alteração da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 11-61.255, de 26/11/2018**, proferido pela 2ª Turma da DRJ EM Recife/PE, que por unanimidade de votos, julgou improcedente as Impugnações apresentadas, nos seguintes termos: (i) não tomar conhecimento do questionamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; (ii) rejeitar as preliminares de nulidade; (iii) manter a responsabilidade solidária discutida; e (iv) manter, integralmente, o Auto de Infração contendido.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Do Auto de Infração

Trata-se de Impugnações, fls. 366/384 e 385/408, interpostas pela autuada e pelo responsável solidário aos 28/12/2017, fl. 365, em face do Auto de Infração relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (fls. 337/345), cientificado à autuada e ao responsável solidário, seu sócio administrador - o Sr José Suigh Carlos -, aos 05/12/2017 (fl. 355), atinente aos meses de abril a junho e agosto a novembro de 2013, nos seguintes valores:

Valor principal	Juros (calculados até 12/2017)	Multa de ofício (150%)	Crédito tributário (até 08/2014)
207.769,20	100.968,48	311.653,78	620.391,46

I. Do Relatório Fiscal:

2. Expõe o Relatório Fiscal de fls. 318/336 que a contribuinte, de acordo com sua Escrituração Contábil Digital (ECD) e sua Escrituração Fiscal Digital do IPI (EFD - IPI), deixou de confessar em DCTF - documento que constitui confissão de dívida, segundo §1º, art. 5º, do Decreto-lei nº 2.124/84, art. 16, da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e art. 8º, da Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11/12/2015 - valores a título do IPI que teriam sido supostamente quitados por meio da Secretaria do Tesouro Nacional - STN com créditos, não reconhecidos nem judicial nem administrativamente, adquirido da APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA por intermédio de Instrumento Particular de Cessão Onerosa de Crédito Financeiro.

3. Fala que, apesar de a contribuinte ter afirmado, durante o procedimento fiscal, que não utilizou quaisquer créditos para quitar tributos administrados pela RFB, em sua ECD¹ constam registros de créditos adquiridos da APPEX por meio de Instrumento Particular de Cessão Onerosa de Crédito Financeiro, consoante abaixo demonstrado:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
20/05/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	35.190,77	35.190,77	C	pgto de ipi conf extrato apex
20/05/2013	1220100800001	apex consultoria tributária	C	35.190,77	35.190,77	C	pgto de ipi conf extrato apex
20/06/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	33.705,85	68.896,62	C	pgto de ipi conf extrato apex
20/06/2013	1220100800001	apex consultoria tributária	C	33.705,85	68.896,62	C	pgto de ipi conf extrato apex
20/07/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	8.565,42	1.367.485,24	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/07/2013	1220100800001	apex consultoria tributária	C	8.565,42	1.367.485,24	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/09/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	39.542,96	1.327.942,28	D	pgto de saldo devedor conforme extrato apex
20/09/2013	1220100800001	apex consultoria tributária	C	39.542,96	1.327.942,28	D	pgto de saldo devedor conforme extrato apex
20/10/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	31.031,46	1.296.910,82	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/10/2013	1220100800001	apex consultoria tributária	C	31.031,46	1.296.910,82	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/11/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	16.560,25	1.280.350,57	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/11/2013	1220100800001	apex consultoria tributária	C	16.560,25	1.280.350,57	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/12/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	43.172,49	1.237.178,08	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/12/2013	1220100800001	apex consultoria tributária	C	43.172,49	1.237.178,08	D	pgto de ipi conf extrato apex

4. Comenta que "os supostos créditos adquiridos pelo contribuinte não se prestaram a quitação dos tributos devidos, quer porque não foram declarados tributos devidos quer porque os créditos adquiridos de terceiros não foram reconhecidos quer administrativamente, quer judicialmente, e não tem origem nos títulos estabelecidos no artigo 2º da Lei nº 10.179/2001".

5. Discorre sobre os títulos tratados pela Lei nº 10.179, de 06/02/2001, e comenta que somente os título emitidos na forma do art. 2º, desta Lei, são passíveis da

¹ Contas "1220100800001 - apex consultoria tributária" e "2210100800001 - APEX CONSULTORIA TRIBUTARIA LTDA".

quitação/ compensação tributária de que trata o seu art. 6º; tais títulos são expedidos de forma exclusivamente escritural - isto é, mediante registro (eletrônico) em sistema centralizado de liquidação e custódia -, não sendo expedidos em papel (cártula). E assevera que os títulos utilizados pela contribuinte não são os previstos nesta Lei.

6. Explica que a STN trata como fraude a indevida utilização de títulos fundamentada no art. 6º, da Lei nº 10.179/2001, tendo, inclusive, publicado cartilha em conjunto com a RFB, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o Ministério Público Federal que evidencia, didaticamente, que todos os títulos desta Lei foram resgatados nos correspondentes vencimentos, inexistindo qualquer um na condição de vencido.

7. Faz remissão a decisões judiciais contrárias ao emprego de títulos para quitação de tributos federais e ressalta que esta utilização pode ter reflexos na esfera penal, conforme Orientação nº 10, datada de 26/05/2014, assinada pela então Subprocuradora-Geral da República, Drª Raquel Elias Ferreira Dodge2 .

8. Adiante, o TVF explica como apurou o valor tributável do IPI: a partir de divergências entre os valores do imposto demonstrados no Livro de Apuração do IPI e no SPED Fiscal EFD ICMS/IPI e os montantes declarados em DCTF, tendo apresentado planilha das diferenças detectadas.

9. Expõe que, durante o procedimento fiscal, a contribuinte atribuiu as divergências a "esquecimento do responsável pela área fiscal encarregado desta obrigação".

10. Outrossim, consigna a autoridade fiscal que nos requerimentos de compensação de tributos encaminhados pela Appex Consultoria Tributária à STN os valores de IPI são similares aos valores escriturados na conta contábil "21301001000001 – IPI a Recolher", consoante abaixo estampado, pelo que foi considerado como valor tributável a diferença entre o montante contabilizado nesta conta e aquele confessado em DCTF:

Mês/Ano	Razão IPI a Recolher	Appex
jan/13	1.319,78	-
fev/13	0,00	-
mar/13	0,00	-
abr/13	35.190,77	35.190,77
mai/13	33.705,85	33.705,85
jun/13	8.565,42	9.533,60
jul/13	0,00	-
ago/13	39.542,96	42.832,30
set/13	31.031,46	31.031,46
out/13	16.560,25	16.560,25

Mês/Ano	Razão IPI a Recolher	Appex
nov/13	43.172,49	43.172,49
dez/13	0,00	-

11. Justifica, em seguida, a razão por que qualificou a multa de ofício.

12. Externa que a atuada aceitou, de forma ilícita, valores atribuídos a pretensos créditos financeiros não reconhecidos nem pela Justiça Federal nem pela STN, com deságio de 60% do valor do tributo devido, tendo prestado informações falsas em DCTF que impediram a cobrança tempestiva do crédito tributário.

13. Aponta que, em desrespeito ao que textualmente determina a Lei nº 9.430/96, para dar aparência de licitude ao procedimento foram protocolizados requerimentos à STN para quitação de tributos devidos pela contribuinte com créditos atinentes a títulos da dívida pública.

14. Comenta que a RFB vem alertando os contribuintes, por meio de mensagens encaminhadas à Caixa Postal Eletrônica, no e-CAC, quanto à ilicitude de não se declarar débitos em DCTF, em descumprimento às obrigações tributárias acessórias estabelecidas, evitando, com isto, a cobrança dos tributos, mas que a fiscalizada, ignorando os alertas, procurou beneficiar-se com a fraude.

15. Narra que a prestação de informações falsas em DCTF, com ausência/redução do valor de tributos devidos, possibilitou ao fiscalizado obter, indevidamente, Certidão Negativa de Débito – CND.

16. Pondera que, além da divulgação no site e imprensa, a RFB enviou mensagem de alerta à contribuinte, informando-lhe que a não adequação do procedimento implicaria lançamento de ofício com multa de até 225%, além de representação para fins penais.

17. Dado o exposto, reputa patenteada a vontade de a contribuinte, por meio de seu representante legal, alcançar o resultado (sonegar) ou de assumir o risco de produzi-lo.

18. Reproduz o art. 44, I, e §1º, da Lei nº 9.430/96, bem como os arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, e assevera que o dolo do sócio decorre do fato de que, apesar de ter sido cientificado pela RFB que os alegados títulos não se prestavam à “quitação” de crédito tributário federal e que informações falsas em DCTF ensejariam o lançamento de ofício e aplicação de multas, não adotou nenhum procedimento com vistas a corrigir a falta e recolher ao Erário os tributos devidos.

19. Diz que os fatos expostos caracterizam sonegação e fraude, pois a empresa, conscientemente, omitiu os seus débitos do Fisco e procedeu, de forma dolosa, à indevida compensação, pelo que possível a qualificação da multa de ofício ao montante de 150%, nos termos do §1º, do inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

20. Reitera que, com a transmissão de DCTF com valores zerados, sob alegação de quitação de tributos com créditos inexistentes sem qualquer liquidez e certeza, resta configurada a burla dos procedimentos de controle estabelecidos pela legislação tributária, e, assim, a sonegação fiscal e também fraude tributária.

21. Dados os fatos narrados, a multa foi qualificada para o percentual de 150%.

22. Adiante, a autoridade fiscal passa a discorrer sobre a responsabilização do sócio, na forma do art. 135, III, do CTN.

23. Explica que cabe aos administradores conduzir os negócios da pessoa jurídica e que a eles compete os poderes de gerência, vigilância e fiscalização, sendo que, *in casu*, houve infração à lei, cuja observância o administrador deveria zelar; por decorrência, devem ser solidariamente responsabilizados.

24. Registra, ainda, que, apesar dos alertas, o administrador optou por aderir e continuar a prática fraudulenta, nitidamente contrária à legislação, fato que implicou a falta de recolhimento dos tributos devidos à Fazenda Nacional.

25. Reproduz o art. 135, III, do CTN, e aduz que a responsabilidade do sócioadministrador decorre da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, em prejuízo, no caso vertente, para o Fisco.

26. Encerra este item ponderando que "As pessoas jurídicas realizam seus negócios, seus empreendimentos, por meio dos atos praticados por pessoas naturais, seus administradores e sócios, que as utilizam para a composição de seus interesses, e, nesta esteira, ficou caracterizada infração à lei (art. 135 do CTN), pois o contribuinte foi notificado, conforme mensagem enviada via caixa postal em 23/04/2015, com primeira leitura em 13/05/2015, e, portanto, tinha pleno conhecimento de que a forma de contratação dos créditos junto à Appex Consultoria Tributária e a posterior compensação de débitos tributários era irregular, tanto que até foram cientificados das irregularidades constatadas pela própria Receita Federal do Brasil e nada fizeram".

Da Impugnação da autuada

27. Na Impugnação, a autuada questiona a possibilidade de tributação da pessoa jurídica concomitantemente à responsabilização de seu sócio, eis que a responsabilidade imposta pelo art. 135, III, do CTN, seria pessoal e teria o objetivo de proteger a pessoa jurídica de atos praticados com excesso de poderes por indivíduos a ela vinculados. Apresenta precedentes de julgamentos administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF para respaldar suas alegações (Acórdãos nº 1101-000.754 e 3102.002.295).

28. Diz que o lançamento deveria ter sido feito ou em contra a autuada ou em face de seu sócio, mas nunca contra ambos, donde, por entender impossível o aperfeiçoamento da autuação (que inobserva o art. 142, do CTN), requer o cancelamento do lançamento.

29. Adiante, sustenta que muitas das acusações fiscais seriam incomprovadas ou não fariam referência a que folha do processo administrativo estaria a comprovação da alegação.

30. Neste contexto, aduz que o Auditor-Fiscal informa que a impugnante possui em sua ECD as contas "1220100800001 - apex consultoria tributaria" e "2210100800001 - APEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA", em que teriam sido registrados os créditos adquiridos junto à APPEX; "porém ao montar a planilha elucidativa dos fatos usa na mesma a 1ª conta do ativo '1220100800001', porém

utiliza-se de outra conta do passivo: 'IPI a recolher' e não faz nenhuma qualquer outra vinculação com a conta: '2210100800001' por ele mesmo indicada".

31. Complementa que a autoridade fiscal, em 20/05/2013, informa uma conta de provisionamento do passivo: IPI a recolher e indica um saldo a pagar de R\$ 35.190,77 (saldo credor), porém continuando na descrição dessa conta, já em 20/07/2013, informa um saldo de R\$ 1.367.485,24 (saldo devedor), sendo que inexistiria nos autos elemento comprobatório destas informações. Também censura o saldo final devedor de R\$ 1.237.178,08 da conta IPI a recolher, apontado na planilha elaborada pela autoridade fiscal.

32. Afirma que é verídica a informação prestada, no curso do procedimento fiscal, de que não teria se aproveitado de créditos de terceiros na quitação de tributos federais, pois, caso tivesse se aproveitado de eventual crédito, deveria ter realizado a compensação por meio da entrega de Declaração de Compensação, que jamais transmitiu. Ademais, tampouco protocolizou processo administrativo neste sentido, não tendo a autoridade fiscal indicado em que folhas dos presentes autos estaria comprovada a formalização de referido processo.

33. Quanto ao contrato com a APPEX, aponta que ele somente foi celebrado aos 15/07/2015, ou seja, em data posterior aos fatos geradores de IPI aqui debatidos.

34. Em face do que consta acima, entende improvable o cometimento de fraude, cuja prova deveria ter sido carreada aos autos pela autoridade fiscal.

35. Prosseguindo, questiona por que os supostos pedidos de compensação enviados pela APPEX à STN não foram acostados aos autos pela autoridade fiscal, que sequer indicou os números dos processos administrativos em que teriam sido protocolizados, e pondera que, caso existissem, estes requerimentos deveriam ter sido protocolizados até o vencimento dos tributos autuados, pois, do caso contrário, ensejariam a aplicação de multas de mora e juros SELIC. Defende que, para todos os efeitos legais, os comentados requerimentos inexistem, o que conduz ao cerceamento do direito de defesa.

36. Avante, alega que não há provas de que a impugnante, por meio de mensagens recebidas em Caixa Postal Eletrônica, teria sido cientificada que: (i) deixar de declarar débitos em DCTF constituiria ilicitude; e (ii) do indeferimento, pela STN, do pedido de utilização dos títulos público para a quitação de tributos.

37. Ultrapassadas as alegações acima, diz que seria indevida a qualificação da multa, pois a base de cálculo autuada estava registrada na ECD da impugnante e todas as informações requeridas pela Fiscalização foram prestadas pela autuada.

38. Depois, reproduz os arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, que definem sonegação, fraude e conluio, que sustenta que aqui não estariam caracterizados.

39. Entende não patenteada sonegação, pois não teria sido praticado ato doloso tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais da

impugnante, suscetíveis de afetar a obrigação tributária. Adita que não é a entrega da DCTF que faz nascer a obrigação tributária, mas a saída da produção do estabelecimento industrial, o que estaria estampado nas Notas Fiscais emitidas pela contribuinte e em sua ECD, regularmente transmitida à RFB.

40. Do mesmo modo, avalia impresente a fraude, pois incomprovada a realização de práticas dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou a excluir ou modificar suas características essenciais, fazendo as mesmas ponderações acima quanto à circunstância que faz nascer a obrigação tributária. Exemplifica que a não-emissão de Nota Fiscal representaria um fato impeditivo ou retardador do conhecimento da obrigação tributária, situação distinta de eventuais infrações na elaboração/transmissão de DCTF.

41. Também afasta a ocorrência de conluio, somente delineado quando duas ou mais pessoas se unem para praticar sonegação ou fraude.

42. Articula, ainda, que são previstas pesadas multas acessórias para supostas irregularidades em DCTF, tidas, sem amparo na legislação aplicável, como fraude pela autoridade fiscal. E, inexistido legislação que autorize a duplicação da multa em função das supostas infrações descritas no TVF, reputa cerceado o seu direito de defesa.

43. Diante do exposto, e em face do enquadramento legal da qualificação da multa, que não pode ser alterado pela autoridade julgadora, requereu a redução da multa do percentual de 150% para o de 75%.

44. Acrescentou que a multa exigida teria caráter confiscatório, fazendo remissão a decisão do STF para respaldar sua alegação.

45. Prosseguindo, requereu o afastamento da qualificação da multa mediante aplicação da disposição do art. 112, do CTN.

46. Por fim, censurou a incidência de juros sobre a multa de ofício, sob a alegação de que o art. 61, da Lei nº 9.430/96, apenas autorizaria a sua incidência sobre o montante correspondente a tributo e contribuições administrados pela RFB, com o que não se confunde a penalidade pecuniárias, o que decorreria claramente do art. 3º, e 113, §1º, ambos do CTN. Para respaldar sua alegação, reporta-se a decisão do CARF e da CSRF.

47. Em face de todo o exposto, requereu o provimento da Impugnação, para cancelamento integral do Auto de Infração, ou, então, caso assim, não se entenda, que seja desqualificada a multa e afastada a exigência de juros sobre a multa de ofício. Ademais, pugnou que, sob pena de nulidade, as intimações fossem dirigidas à sua advogada.

Da impugnação do devedor solidário

48. Em sua impugnação, o devedor solidário ratifica a Impugnação da autuada e, após, alega nulidade de sua responsabilização, por falta de motivação, requisito

indispensável do ato administrativo, aos moldes do art. 2º, VII, e 50, II, da Lei nº 9.779/99, pois a autuação não teria subsumido os fatos à norma, medida necessária para preservar o direito de defesa.

49. Critica que a autuação não desenvolveu qualquer raciocínio para enquadrar os fatos à disposição legal aplicada e assevera que a simples menção ao art. 135, do CTN, e aos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, sem descrição/individualização de atos dolosos, pessoal e efetivamente praticados pelo responsabilizado, evidenciaria falta de motivação do ato administrativo, pois a comprovação da prática de atos desta natureza seria indispensável para a responsabilização de que cuida o art. 135, do CTN.

50. Ultrapassada a preliminar, pondera que a infração é de falta de declaração/recolhimento do saldo devedor do IPI escriturado, em relação ao que inexiste participação do defendente, sendo paradoxal a tributação concomitante do impugnante, como responsável pessoal, e da pessoa jurídica a ele relacionada; diante disto, tem por viciada a fundamentação do Auto de Infração, o que conduziria à sua nulidade, tese que tenta respaldar em precedentes administrativos a que faz remissão.

51. Avante, diz que a sua responsabilização implica, indiretamente, na aplicação da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica, o que depende de apresentação de provas do ato personalíssimo e doloso praticado pelo impugnante.

52. Pondera que personalidade jurídica e responsabilidade tributária são institutos afins, na medida em que "os princípios-valores tutelam os direitos e garantias dos sujeitos e, dentre eles, a segurança jurídica exige que somente haja responsabilização pessoal depois de exaradas as tentativas de cobrança contra o devedor original".

53. Acrescenta que, como o CTN não apresenta disposição concernente à desconconsideração da personalidade jurídica, deveriam ser aplicadas a respeito as disposições do Código Civil, cujos arts. 1.080² e 50³ foram reproduzidos e a partir dos quais conclui que somente decisão judicial poderia desconsiderar a personalidade jurídica da contribuinte, desde que provada infringência de contrato ou de lei. Como inexiste decisão judicial em face da contribuinte, nem foi provada infringência de contrato ou lei, reputa descabida a desconconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica, o que viciaria o ato administrativo e tornaria nula a autuação em testilha.

² "Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram".

³ "Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica".

54. Exproba que a sua responsabilização estaria fundamentada em meras presunções, sem demonstração de quais atos dolosos, praticados intencionalmente para prejudicar ou fradar o Erário e que caracterizassem sonegação, fraude ou conluio, teriam sido praticados pelo defendente. E giza que o dolo deve ser comprovado por provas diretas - e não por intermédio de meras presunções.

55. Assegura que toda a base de cálculo autuada estava registrada na ECD e na EFD ICMS/IPI da MEGAPRINT e que todos os esclarecimentos foram devidamente prestados no curso da fiscalização, nada tendo sido omitido à autoridade fiscal, cuja atividade não sofreu embaraço.

56. Pondera que quem realiza operações proibidas não as escritura em seus registros contábeis e fiscais, tampouco responde ao procedimento de fiscalização de forma diligente, mas, na realidade, tenta, sob todas as formas, ocultar tais operações.

57. Articula, também, que, ainda que tivessem sido praticados atos em conluio com a MEGAPRINT, os supostos benefícios deles advindos estão fora do âmbito tributário e que "não bastaria apenas a alegação de atos praticados em conluio, mas sim, se desse conluio buscou-se auferir alguma vantagem tributária, o que, evidentemente, não foi provado".

58. Queixa-se, ademais, que sequer fora intimado a prestar esclarecimentos no curso do procedimento fiscal.

59. Adiante, giza estar pacificado que o mero inadimplemento do pagamento de tributo não configura infração à Lei para os fins do art. 135, do CTN, apresentando doutrina neste sentido, bem como decisão do STJ, cuja súmula 430⁴ foi reproduzida pelo recorrente.

60. Faz menção ao julgamento do REsp nº 1.101.728/SP, proferido sob o rito dos recursos repetitivos, cujo entendimento requereu fosse aplicado, por economia processual, em face do que dispõe o §2º, do art. 62, do Regimento Interno do CARF.

61. Debate, na sequência, a qualificação da multa para o percentual de 150%, sob o fundamento de que não teria sido comprovado conluio, fraude ou sonegação, tampouco dolo, a legitima a elevação da penalidade.

62. Prosseguindo, fala do princípio da pessoalidade da pena estampada no inciso XLV, do art. 5º, da CF/88, com base no qual conjectura que, ainda que fosse possível exigir do impugnante, na qualidade de terceiro responsável, o crédito tributário devido, deveria, ao menos, ser afastada a cobrança da multa.

⁴ Súmula 430 – O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

63. Com fundamento no art. 112, do CTN, requereu que, na hipótese de empate na votação da manutenção do lançamento questionado, que a exigência da multa qualificada fosse afastada.

64. Apresenta doutrina e jurisprudência para corroborar suas alegações.

65. Alfim, postulou: (i) o provimento da Impugnação, com o reconhecimento da inexistência de responsabilidade tributária e o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária; e (ii) que, sob pena de nulidade, as intimações fossem dirigidas à sua advogada.

66. Tendo em vista que a Impugnação por ele apresentada nos presentes autos não estava assinada, antes da remessa dos autos para julgamento o devedor solidário foi intimado a ratificar a impugnação interposta nos presentes autos, fls. 409/410 e 414/416, tendo, em resposta, apresentado uma via assinada da Impugnação interposta no processo administrativo nº 19515.720005/2018-18, fls. 419/444, que também versa sobre autuação decorrente de aproveitamento de supostos créditos de títulos públicos para quitação de débitos de IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS/PASEP e COFINS dos anos de 2013, 2014 e 2015.

Analisando as razões de defesa, a 2ª Turma da DRJ/REC, assim ementou a sua decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013, 01/08/2013 a 30/11/2013

TRIBUTO DEVIDO. FALTA DE RECOLHIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. MANUTENÇÃO.

Comprovado nos autos a falta de recolhimento do tributo, é mantido o Auto de Infração que exige o valor devido.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013, 01/08/2013 a 30/11/2013

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA. UTILIZAÇÃO PARA EXTINÇÃO DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal que possibilite o aproveitamento de valores referentes a títulos da dívida pública para a extinção de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, estando expressamente vedada a compensação destes títulos pela alínea "c", do inciso II, do §12, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

SONEGAÇÃO/FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Mantém-se a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150% quando caracterizada a sonegação/fraude fiscal diante da sistemática e reiterada omissão, nas DCTF entregues pelo sujeito passivo, de informações relativas a tributos

devidos e, além disto, realizada indevida extinção, na escrita contábil e fiscal do sujeito passivo, do imposto devido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013, 01/08/2013 a 30/11/2013

ATO NORMATIVO. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO OU INOBSERVÂNCIA PELOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VEDAÇÃO.

Aos órgãos de julgamento administrativo é vedado, ressalvadas exceções não configuradas nos autos, afastar, sob fundamento de inconstitucionalidade, a aplicação ou deixar de observar ato normativo.

MULTA DE OFÍCIO. QUESTIONAMENTO DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. NÃO-CONHECIMENTO NA PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Não se conhece, na primeira instância administrativa, do questionamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, pois, até a decisão proferida nesta instância, não está configurada a efetividade desta incidência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013, 01/08/2013 a 30/11/2013

PESSOAS JURÍDICAS. SÓCIOS ADMINISTRADORES. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os sócios administradores das pessoas jurídicas de direito privado são solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com infração à lei, especialmente quando caracterizada a sonegação/fraude fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignados, o devedor solidário o Sr. José Suigh Carlos, interpôs Recurso Voluntário (fls.515/538), bem como o devedor principal (541/559), repetindo, os mesmos argumentos expostos em suas defesas iniciais.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise dos Recursos Voluntários interpostos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:

Os recorrentes foram intimados da decisão de piso em 15/01/2019 (fl.487) e protocolaram seus Recursos Voluntário em 28/01/2019 (fl.513 e 539) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72⁵.

Desta forma, considerando que os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

II – Do lançamento:

Os recorrentes em seus recursos, limitaram-se a reiterar as razões de defesa postos em suas Impugnações, e não havendo fatos novos tampouco apresentação de razões contra os fundamentos da decisão *a quo*, e por acolher parcialmente os termos do voto condutor do acórdão recorrido, com a devida licença, adoto-os, por seus próprios fundamentos, como razão de decidir, circunstância autorizada pela aplicação do disposto no art. 114, §12, do RICARF/2023 e art. 50, § 2º, da Lei nº 9.784/1999, os quais transcrevo a seguir:

Voto

Da impugnação da autuada:

71. Inicialmente, examino a alegação da impugnante de que a responsabilidade delineada pelo inciso III, do art. 135, da CTN, seria pessoal - e não solidária.

72. É preciso reconhecer que a redação do caput do art. 135, do CTN, que expressa que "São pessoalmente responsáveis" (sic), dá margens a vários entendimentos distintos, dentre os quais o de que seria pessoal (com exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica) a responsabilidade de que trata o inciso III, deste artigo, atribuída aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado por obrigações tributárias resultante de atos por estes praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

73. Judicialmente, a questão já foi objeto de divergentes interpretações, até que foi pacificada pela edição da Súmula 430, do STJ, assim redigida:

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

Referência: CTN, art. 135, III" (g.n.)

74. É que, a *contrário sensu*, não se tratando de mero inadimplemento da obrigação tributária, a responsabilidade estabelecida pelo inciso III, do art. 135, do CTN, é solidária.

75. No sentido de que a responsabilidade enfocada é solidária, reproduzo excerto do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.407/2013:

"13. Como visto, a tese da responsabilidade subsidiária consagra o entendimento de que os sujeitos indicados no art. 135 do CTN são subsidiariamente responsáveis pelo crédito tributário, desde que

⁵ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

caracterizada a prática de algum ato com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto. De acordo com essa tese, na hipótese de ocorrência de um dos eventos previstos – dentre os quais se inclui, e talvez seja o evento mais costumeiro, a dissolução irregular da pessoa jurídica –, o infrator será chamado a responder pelo crédito tributário somente se o patrimônio da pessoa jurídica não se mostrar suficiente ao adimplemento do crédito.

14. Entretanto, a União (Fazenda Nacional) tem defendido perante o STJ, em especial no REsp nº 1.201.993/SP, relator o ministro Herman Benjamin, ainda pendente de julgamento, que a tese da responsabilidade subsidiária, relativa ao art. 135 do CTN, não se mostra adequada, pois quando quis atribuir responsabilidade apenas em caráter subsidiário, o CTN assim o fez expressamente, conforme se extrai de seu art. 134, que cuida de responsabilidade “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.

15. Ademais, o inciso I do art. 135 do CTN faz menção explícita à responsabilização, por prática de atos ilícitos, das pessoas mencionadas no art. 134 do CTN, de modo que seria despropositado imaginar que o art. 135 cuidaria de responsabilidade subsidiária e que esse mesmo artigo conteria, em seu primeiro inciso, hipótese já contemplada com a responsabilidade subsidiária no artigo anterior, independente da prática de ato ilícito.

16. Sob outro enfoque, afigura-se ilógico que, mesmo havendo a prática de um ato ilícito, repudiado pela ordem jurídica, a pessoa indicada no art. 135 do CTN tenha sua responsabilidade condicionada à insuficiência de bens da pessoa jurídica, conforme muito bem posto no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55, in verbis:

“70. Pois bem. Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

71. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são ‘pessoalmente responsáveis’ os administradores

infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio”.

17. A tese que se entende adequada, portanto, no que se refere ao art. 135 do CTN, é a da responsabilidade solidária, de modo que a responsabilidade atribuída ao administrador a partir da ocorrência de algum evento descrito no caput do art. 135 do CTN não teria o condão de afastar a responsabilidade inicialmente atribuída à pessoa jurídica, nem se sujeitaria ao prévio esgotamento dos bens desta.

18. Trata-se da tese mais consentânea com o texto legal e que atende perfeitamente ao escopo de “garantia” conferido às normas de responsabilidade tributária, fazendo-se necessário, uma vez mais, trazer a lume trecho do já mencionado Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009:

“86. De fato, representando as normas de responsabilidade tributária ‘garantia’ especial ao crédito tributário, não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se, por força do Código Civil [art. 1.016], respondem os administradores solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador fique condicionada à ausência de bens da sociedade, bem como não é correto defender que a pessoa jurídica fique desonerada.

87. A tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – peca por ler implícito no art. 135 do CTN a condição de ‘impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’ (pessoa jurídica), condição esta que só está expressa no art. 134 do CTN, que, de fato, instituiu responsabilidade subsidiária para as pessoas ali descritas. Demais disso, se a responsabilidade do art. 135 do CTN também fosse subsidiária, perderia sentido o inciso I desse mesmo art. 135. Qual é o sentido de responsabilizar subsidiariamente, pela prática de ato ilícito, quem já é responsável subsidiário?

O único sentido possível do inciso I do art. 135 do CTN é o seguinte: os responsáveis subsidiários do art. 134, caso pratiquem ilicitude, passam a ter responsabilidade solidária, respondendo juntamente com a pessoa jurídica independentemente de haver ‘impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal’ por parte desta; neste caso, a responsabilidade subsidiária cede para a responsabilidade solidária, que é mais rigorosa.

88. Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa

de desoneração. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável”.

19. Embora, como já dito, boa parte da doutrina refira-se à existência de responsabilidade exclusiva dos sujeitos mencionados no art. 135 do CTN, há abalizadas vozes no sentido da existência de responsabilidade solidária, como é o caso de Ricardo Lobo Torres, para quem “pouco importa, nesses casos, que o contribuinte tenha, ou não, patrimônio para responder pela obrigação tributária. A Fazenda credora pode dirigir a execução contra o contribuinte ou o responsável” (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 268).

20. Também acolhendo a natureza solidária da responsabilidade de que ora se cuida, pode-se citar o entendimento de Leandro Paulsen e de Hugo de Brito Machado, extraídos da compilação feita pelo primeiro dos referidos juristas:

“Responsabilidade exclusiva? ‘A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional...’ (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo:

Malheiros, 2002, p. 142). O referido autor, entretanto, noticia conclusão do 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário (1980) em sentido contrário.

- Certo é que, se a pessoa jurídica se beneficiou do ato, ainda que praticado com infração à lei ou com excesso de poderes, sua responsabilidade decorrerá, ao menos, da incidência do art. 124 do CTN, que diz da solidariedade por interesse comum”.

(PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 960)

21. Ainda no sentido da tese que ora se defende, é a lição de Werther Botelho Spagnol, nos seguintes termos:

“Questão tormentosa que remanesce é se a menção à responsabilidade pessoal do agente exclui a figura do sujeito passivo originário. É dizer, estaria o legislador instituindo hipótese de solidariedade, ou se estaria a atribuir responsabilidade exclusiva às pessoas referidas nos artigos

retromencionados [arts. 135 e 137 do CTN]. José Otávio de Vianna Vaz bate-se pela inexistência de solidariedade e assim se justifica:

‘De fato, nos casos do art. 135, III, por exemplo, o fato gerador da obrigação tributária é realizado pela sociedade, por seus representantes. Entretanto, tendo em vista a atuação com excesso de poderes, a infração da lei, do contrato social ou dos estatutos (prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação), a norma jurídica determina que fique no pólo passivo da obrigação o agente, vale dizer, a obrigação nunca surgiu contra a sociedade (que, na verdade, praticou o fato gerador), mas sim contra o agente. Nestes casos, a obrigação tributária já nasce contra aqueles que atuaram ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’, caracterizando a substituição (...). Embora não haja consenso doutrinário, acreditamos que o dispositivo, ao mencionar que a responsabilidade é pessoal do agente, exclui a figura do contribuinte originário’.

Discordamos dessas ideias. Não há se confundir a norma de incidência tributária, com a norma de transferência da obrigação tributária. Ademais, pela letra do artigo 128 do Código Tributário Nacional, a lei que atribui de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa deve excluir a responsabilidade do sujeito passivo ou lhe atribuir, apenas em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação. Destarte, os dispositivos mencionados têm o condão apenas de agregar ao pólo passivo da obrigação as pessoas nele referidas”.

(SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 207-208)

22. Invoca-se, por fim, o escólio de Luiz Alberto Gurgel de Faria sobre o tema em exame:

“A grande diferença entre a regra atual (art. 135) e do dispositivo acima transcrito (art. 134) é que a responsabilidade deixa de ser supletiva para assumir um caráter de solidariedade. A justificativa é plausível: aqui, há a prática de um ato ilícito pelo responsável, seja violando a lei, seja desrespeitando o contrato ou estatuto da sociedade em que trabalha.

Há quem defenda que o fato da responsabilidade ser ‘pessoal’ afastaria qualquer obrigação dos contribuintes, que ficariam, pois, exonerados. Não penso assim. A responsabilidade exclusiva do agente pode se restringir às infrações, nos casos devidamente previstos no art. 137, a ser estudado infra.

Mas, quanto ao tributo em si, não vejo como excluir os contribuintes das solidariedade, afinal de contas são eles que detêm relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes”.

(In FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). Código tributário nacional comentado. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. P. 643-644)

23. Nessa ordem de ideias, partindo do pressuposto de que se está diante de nítida hipótese de responsabilidade tributária solidária (art. 135 do CTN), verifica-se que a pretensão para o redirecionamento da execução fiscal surge com a caracterização de algum dos eventos descritos no mencionado dispositivo legal, sendo despiciendo o exaurimento do patrimônio do sujeito passivo originário. Em se tratando de dissolução irregular da pessoa jurídica apurada no curso da execução fiscal, por exemplo, a pretensão de incluir também o sócio-administrador no polo passivo da execução fiscal – sem que, ressalte-se, seja afastada a cobrança em face da própria pessoa jurídica, pois, como visto, não se está diante de hipótese de responsabilidade por substituição – surge com a caracterização desse evento nos autos, mais precisamente a partir do momento em que a Fazenda Pública toma ciência da certidão do oficial de justiça noticiando essa dissolução.

24. Assim, a partir da efetiva ciência acerca da caracterização do evento motivador da responsabilidade descrita no art. 135 do CTN, está autorizada a Fazenda Nacional a efetuar a cobrança em face do responsável. A partir daí – não antes –, será possível tanto a propositura da execução já em face do responsável, como o redirecionamento do executivo fiscal, caso tal sujeito já não conste como parte do feito.

25. Esclareça-se que, desde que identificados, devem constar da certidão de dívida ativa o nome de todos os corresponsáveis, conforme os seguintes dispositivos, *in verbis*:

Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

(...)

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida. (Grifou-se)

Código Tributário Nacional:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. (Grifou-se)

26. **Item g.** Na Nota PGFN/CRJ/Nº 1146/2010 constou a seguinte sugestão:

b) Acrescentar no corpo da petição inicial, e não apenas na certidão de dívida ativa, o nome do co-devedor solidário, quando houver, retirando-se em consequência, a expressão 'E contra seu(s) co-responsável (eis) que consta (m) do Anexo (s) da (s) Certidão (ões) de Dívida Ativa que acompanha (m) esta petição', de modo a facilitar a visualização dos nomes e endereços dos coexecutados porventura existentes, bem como a necessidade da efetivação da citação de todos os indicados na inicial executiva; (...)

27. Entendo que a retirada da expressão indicada não prejudicará a cobrança do responsável tido na pergunta por subsidiário. No caso, se antes do ajuizamento da ação já estiver comprovada a configuração de uma das hipóteses do art. 135 do CTN, deverá o nome do responsável ser incluído na petição inicial, tal como proposto na Nota PGFN/CRJ/Nº 1146/2010 para o co-devedor solidário. Tratando-se, na verdade, de um responsável solidário, conforme exposto nos parágrafos anteriores, não há ordem de bens a ser observada para a expropriação, independente de o responsável encontrar-se incluído na cobrança desde a inicial ou por meio de redirecionamento.

28. **Item h.** Como há previsão expressa no parágrafo único do art. 134 do CTN no sentido de que somente se aplicam aos responsáveis solidários por dependência as penalidades de caráter moratório, e caso haja a incidência de outras penalidades sobre os débitos dos demais devedores, haverá a necessidade de ressalva expressa tanto na certidão de dívida ativa quanto na petição inicial, que deverá conter pedido específico contra o corresponsável solidário dependente, em que esteja expressa a quantia por ele devida. Do contrário, haverá excesso de execução.

II

Conclusão

29. Pelo exposto, conclui-se, em suma:

- a) tanto os contribuintes solidários quanto os responsáveis solidários devem ser incluídos na petição inicial;
- b) os responsáveis solidários dependentes são aqueles previstos no art. 134 do CTN e podem ser submetidos, desde o início, aos mesmos meios de coerção e de expropriação que são impostos aos contribuintes, desde que haja prova de que intervieram ou foram omissos quanto aos atos relacionados ao fato gerador. É ônus do responsável a alegação de benefício de ordem na execução;
- c) a responsabilidade a que se refere o art. 135 do CTN é solidária, sendo exigível o crédito tributário a partir da efetiva ciência acerca da caracterização do evento motivador da responsabilidade descrita no dispositivo;
- d) A retirada da expressão indicada não prejudicará a cobrança do responsável tido por subsidiário;
- e) Haverá a necessidade de ressalva na CDA e na petição inicial quanto à incidência somente das penalidades de caráter moratório aos responsáveis solidários, quando presentes na execução outros devedores, conforme parágrafo único do art. 134 do CTN"

76. A propósito do assunto, reproduzo as ponderações do então Procurador da Fazenda Nacional Eduardo de Assis Ribeiro Filho, atualmente Juiz Federal, em artigo denominado "A responsabilidade tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária", que se encontra disponível na internet no endereço: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centraisdeconteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/011.pdf>:

"O artigo 128 do CTN não prevê uma exclusão automática do contribuinte do pólo passivo da relação jurídica tributária ao se imputar a responsabilidade a outra pessoa, isso fica claro na seguinte passagem: a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa... excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo..."

Se a responsabilidade somente pode ser atribuída de forma expressa, da mesma forma deve ocorrer com a exclusão da responsabilidade do contribuinte, como foi bem colocado por Hugo de Brito Machado. Como o artigo 135 do CTN é silente quanto à exclusão do contribuinte e como entendemos que se trata de responsabilidade por transferência, só nos resta considerar a existência da solidariedade.

Ademais, não se pode esquecer que a responsabilidade tem como uma das finalidades aumentar a eficácia da cobrança realizada, de forma que das teorias realizadas esta é que melhor se coaduna com a finalidade, além de não abandonar a finalidade punitiva.

Sendo assim, sob a ótica da práxis jurídica, não faz sentido adotar as outras teorias, uma vez que podem diminuir a eficácia da cobrança do crédito tributário, além de estimularem a prática de fraudes com o intuito de desonerar o contribuinte e imputar o débito a pessoa que não possui capacidade financeira e bens patrimoniais para suportá-lo”.

77. Avante, saliento que foram observados pela autoridade fiscal os requisitos previstos no 1º, 2º e 3º. da Portaria RFB nº 2.284, de 29/11/2010, que disciplina os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária:

"Art. 1º Os processos de determinação e exigência de créditos tributários relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nas hipóteses em que houver pluralidade de sujeitos passivos, serão disciplinados conforme o disposto nesta Portaria.

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

(...)

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento.

78. Destarte, concluo que é solidária a responsabilidade atribuída pelo inciso III, do art. 135, do CTN, e que os aspectos formais para a imputação desta responsabilidade foram observados pela autoridade fiscal, pelo que descabido o cancelamento postulado pela interessada em sua Impugnação sob o fundamento de que seria descabida a exigência do crédito tributário simultaneamente da pessoa jurídica e do responsável tributário.

79. A afirmação da contribuinte, de que não teria se aproveitado de supostos créditos de títulos de dívida pública na tentativa de quitar tributos federais é inverídica.

80. Com efeito, por mais que o sujeito passivo não tenha observado o procedimento normativamente definido para a declaração da compensação – a autoridade fiscal, consoante foi relatado, localizou na ECD da contribuinte contas e lançamentos que claramente estão associados à pretensas quitações de tributos

federais mediante utilização de valores de créditos negociados perante a APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA.

81. E, realmente, à fl. 307, dos presentes autos, está anexado o seguinte espelho do Razão da conta do ativo “120100800001 – apex consultoria tributária”:

20/05/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	35.190,77	35.190,77	C	pgto de ipi conf extrato apex
20/05/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	C	35.190,77	35.190,77	C	pgto de ipi conf extrato apex
20/06/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	33.705,85	68.896,62	C	pgto de ipi conf extrato apex
20/06/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	C	33.705,85	68.896,62	C	pgto de ipi conf extrato apex
01/07/2013	2130100100004	Provisao p/ imposto de renda	D	38.890,65	107.787,27	C	TRANSFERENCIA ref pgto
01/07/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	C	38.890,65	107.787,27	C	TRANSFERENCIA ref pgto
01/07/2013	2130100100005	Provisao contribuicao social s/ o lucro	D	16.162,07	123.949,34	C	TRANSFERENCIA ref pgto
01/07/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	C	16.162,07	123.949,34	C	TRANSFERENCIA ref pgto
03/07/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	D	1.500.000,00	1.376.050,66	D	ref a cessao de credito entre as partes conf contrato de aditamento
03/07/2013	2210100800001	APEX CONSULTORIA TRIBUTARIA LTDA	C	1.500.000,00	1.376.050,66	D	ref a cessao de credito entre as partes conf contrato de aditamento
20/07/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	8.565,42	1.367.485,24	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/07/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	C	8.565,42	1.367.485,24	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/09/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	39.542,96	1.327.942,28	D	pgto de saldo devedor conforme extrato apex
20/09/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	C	39.542,96	1.327.942,28	D	pgto de saldo devedor conforme extrato apex
20/10/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	31.031,46	1.296.910,82	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/10/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	C	31.031,46	1.296.910,82	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/11/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	16.560,25	1.280.350,57	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/11/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	C	16.560,25	1.280.350,57	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/12/2013	2130100100001	IPI a recolher	D	43.172,49	1.237.178,08	D	pgto de ipi conf extrato apex
20/12/2013	1220100800001	apex consultoria tributaria	C	43.172,49	1.237.178,08	D	pgto de ipi conf extrato apex

82. Note-se que, de 20/05/2013 a 01/07/2013, após terem sido realizados, dentre outros, lançamentos a crédito na sobredita conta com contrapartidas a débito na conta “2130100100001 - IPI a Recolher”, nos valores de R\$ 35.190,77 e de R\$33.705,85 nas respectivas datas de 20/05/2013 e 20/06/2013, o saldo da conta “120100800001 – apex consultoria tributária”, estava deficitária no montante de R\$123.949,34; mas, aos 03/07/2013 foi feito lançamento a débito nesta conta, no montante de R\$ 1.500.000,00, com contrapartida na conta “210100800001 – APEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA”, tendo, ao final do dia, restado um saldo devedor de R\$ 1.376.050,66. No histórico deste lançamento consta o seguinte: “ref a cessão de credito entre as partes conf contrato de aditamento”.

83. Posteriormente, aos 20/07/2012, 20/09/2013, 20/10/2013, 20/11/2013 e 20/12/2013 foram realizados lançamentos a crédito da conta “120100800001 – apex consultoria tributária” e a débito da conta IPI a recolher, nos correlatos valores de R\$ 8.565,42, R\$39.542,96, R\$ 31.031,46, R\$16.560,25 e R\$ 43.172,49, tendo, ao final, restado um saldo devedor de R\$ 1.237.178,08 (=1.376.050,66 - R\$ 8.565,42 - R\$39.542,96 - R\$31.031,46 -R\$16.560,25 - R\$ 43.172,49).

84. Diante dos lançamentos acima, feitos pela própria impugnante (e, assim, deveria conhecê-los melhor que ninguém!), é fácil perceber que a coluna “saldo”, da planilha constante das 3ª e 4ª laudas do TVF, refere-se ao saldo da conta “120100800001 – apex consultoria tributária”, estando a repentina modificação do saldo desta conta justificada em função do lançamento realizado aos 03/07/2013. Ademais, é de meridiana clareza que o saldo de R\$ 1.237.178,08, na data de 20/12/2013, questionado pela requerente, é o desta conta neste dia!

85. Ora, o histórico da comentada conta na data de 03/07/2013 (repiso: “ref a cessão de credito entre as partes conf contrato de aditamento”) não deixa margens para incertezas da vinculação desta a supostos créditos cedidos para a autuada pela APPEX. Ademais, os lançamentos a crédito nesta conta, com contrapartidas na conta IPI a recolher, permite seguramente concluir que créditos

tributários atinentes a este imposto foram quitados com estes supostos créditos, o que é absolutamente vedado nos termos da alínea “c”, do §12, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, que trata a hipótese como caso em que a compensação deve ser considerada não declarada.

86. A ponderação da contribuinte de que não realizou compensação porquanto, para tanto, deveria ter transmitido Declaração de Compensação - DCOMP, patenteia que a impugnante tinha conhecimento da ilegalidade do procedimento que adotou ao proceder à extinção de valores por ela devidos a títulos de IPI por intermédio de lançamentos em sua escrita contábil/fiscal por meio dos quais se aproveitou de créditos cedidos pela APPEX.

87. E o fato de que o contrato juntado aos autos somente foi assinado aos 15/07/2015 não prejudica a conclusão de que o sujeito passivo aproveitou pretensos créditos cedidos pela APPEX para extinguir IPI por ele devido, pois isto está robustamente evidenciado, consoante acima explicitado. Ademais, é preciso atentar que, com dito, o histórico do lançamento realizado aos 03/07/2013 na conta “120100800001 – apex consultoria tributária” noticia a celebração de aditivo contratual, podendo muito bem ser que aquele datado de 15/07/2015 se trate de mais um contrato de mesma natureza de antecedentes cujas cópias não foram entregues pela recorrente à autoridade fiscal.

88. Diante da conclusividade dos documentos já referenciados, não houve razão para a autoridade fiscal tecer comentários sobre a conta “2210100800001”, ao qual havia antes se reportado.

89. O que foi até aqui exposto já é suficiente para atestar a tentativa de a recorrente “quitar” valores por ela devidos a título de IPI com supostos valores concernentes a títulos federais, ao que se soma os documentos de fls. 308/317, os quais, a partir da experiência desta Turma no julgamento processos administrativos de outros contribuintes envolvendo situações semelhantes à dos presentes autos, constituem o anexo de petição, enviada pela APPEX à STN, no qual é identificado os débitos de terceiros que seriam extintos por meio de supostos créditos de títulos de dívida pública. Saber em que processo administrativo estes pedidos foram apresentados, o que poderia ser solucionado por meio de diligência, é de relevância bastante residual diante de todos os demais elementos constantes dos autos.

90. Importante é observar que a quase totalidade dos valores estampados nos documentos de fls. 308/317 coincidem, em centavos, com os montantes escriturados pelo sujeito passivo (vide tabela do item 10 de Relatório), não sendo crível que a APPEX tivesse tido conhecimento dos valores devidos pela atuada sem o consentimento desta!

91. Prosseguindo, verifico que, ao contrário do que alega a defendente, esta foi, sim, intimada a respeito das implicações advindas da ilícita tentativa de quitar tributos federais por meio de supostos créditos de títulos da dívida pública (vide documentos de fls. 302/303).

92. Destarte, concluo que as assertivas da autoridade fiscal estão robustamente comprovadas por meio de documentos acostados ao autos, que não são elididos pela recorrente, sendo que o fato de não ter sido mencionado em que folhas do presente processo administrativo estão acostados tais documentos de modo algum prejudica o direito de defesa, pois basta compulsar os autos, que sequer tão volumosos são, que eles são facilmente localizados.

(...)

Da impugnação do responsável solidário José Suigh Carlos:

113. Quanto às alegações coincidentes com as da Impugnação da empresa, acima já enfrentadas, aqui reafirmo o que antes foi dito.

114. Sobre a nulidade levantada pelo responsável solidário, observo que, contrariamente ao que assevera o recorrente, a sua responsabilização está devidamente motivada: ele foi responsabilizado por ter agido com infração à lei, tal como disposto no art. 135, III, do CTN. Para deixar claro, reproduzo excertos do TVF:

“Cabe precisamente aos administradores regular a condução dos negócios da Pessoa Jurídica, prevalecendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização. Conforme visto, houve, no caso, infração à lei, por cuja observância o administrador deveria zelar.

Em consequência disso, eles devem ser alçados à condição de responsáveis solidários com o sujeito passivo em relação ao crédito tributário cadastrado no processo administrativo a que se refere o presente. Como já alinhavado, no caso em referência restou evidenciado que, apesar de todos os alertas, o administrador optou por aderir e continuar a prática fraudulenta nitidamente contrária à legislação, fato que implicou a falta de recolhimento dos tributos devidos à Fazenda Nacional.

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, prescreve que são pessoalmente responsáveis por infração à lei os representantes de pessoas jurídicas de direito privado:

(...)

Por força do texto legal, a responsabilidade do sócio-administrador ocorre quando haja atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, pois, como se sabe, existem atos ou negócios alheios ao objeto social que são gravosos para a sociedade porque oneram o patrimônio social em flagrante prejuízo para os demais sócios, bem como, para terceiros, no caso em comento o fisco.

As pessoas jurídicas realizam seus negócios, seus empreendimentos, por meio dos atos praticados por pessoas naturais, seus administradores e sócios, que as utilizam para a composição de seus interesses, e, nesta esteira, ficou caracterizada infração à lei (art. 135 do CTN), pois o

contribuinte foi notificado, conforme mensagem enviada via caixa postal em 23/04/2015, com primeira leitura em 13/05/2015, e, portanto, tinha pleno conhecimento de que a forma de contratação dos créditos junto à Appex Consultoria Tributária e a posterior compensação de débitos tributários era irregular, tanto que até foram cientificados das irregularidades constatadas pela própria Receita Federal do Brasil e nada fizeram”.

115. Portanto, rejeito a preliminar de nulidade levantada.

116. Passando aos aspectos específicos da responsabilização solidária, destaco que ela foi impingida com supedâneo no art. 135, III, do CTN, assim redigido:

"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".

117. Ora, levando-se em conta que a falta de pagamento de tributo aqui tratada se deu em afronta à literalidade do que determina a legislação tributária - e, mais especialmente, o que preceitua a alínea "c", do inciso II, do §12, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, eis que a contribuinte, como foi acima relatado, tentou aproveitar-se de descabidos créditos de títulos da dívida pública para extinguir tributos, tendo se omitido em apresentar DCOMP (o que, curiosamente, acabou livrando-a da multa prevista no § 4º, do art. 18, da Lei nº 10.833/2003, cabível nos casos de DCOMP considerada não declarada) - está caracterizada a infração à lei, sendo que a participação do representante da pessoa jurídica - seja por atos comissivos ou omissivos - é patente.

118. Aqui, não se configura mero inadimplemento do pagamento de tributo, mas, sim, de deliberada sonegação/fraude, como já se discorreu acima, não sendo a hipótese de aplicação do entendimento consagrado na Súmula 430, do STJ.

119. Continuando, saliento que o recorrente, em nenhum momento, questiona a afirmação da Fiscalização de que ele exercia a administração da autuada. Então, como representante legal da empresa, compete-lhe zelar pelo cumprimento da lei e da legislação tributária e adotar as cautelas impeditivas da prática da sonegação/fraude; se não o faz, torna-se responsável solidariamente pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser recolhidos.

120. Ora, se o administrador é responsável pela gerência da pessoa jurídica em seus múltiplos aspectos, não há razão para descrever/individualizar os atos por ele praticados com excesso de poderes, pois ele responde, em caráter geral, pela pessoa jurídica, que, ficção jurídica e abstrata que é, não tem ânimo próprio nem vontade própria de praticar qualquer ato.

121. Neste sentido, reproduzo exceto do Voto vencedor do Acórdão nº 1402.003.218, proferido pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF:

“Os limites da aplicação do art. 135, III do CTN envolvem muitas discussões neste CARF, pois há uma corrente que entende que deve haver uma demonstração cabal que os administradores agiram conforme preceitua tal imputação *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

Esta corrente, da qual já antecipo que não coaduno, espera encontrar aqui algo equivalente a uma prova cabal do dolo do responsável da pessoa jurídica (no caso concreto, sócios-administradores). Seria encontrar um ordem escrita destes a quem entregou a DIPJ que a mesma estivesse tais valores, bem aquém dos reais, ou quiçá, uma confissão irretratável que agiram no intuito de pagar menos tributos.

Tal corrente também entende que seria uma responsabilidade objetiva se não houvesse tal prova para imputação do art. 135, III do CTN.

Contudo, a conjunção de elementos coletados pela autoridade fiscal autuante, documentada com notas fiscais e a falta de declaração destas receitas, demonstra que há uma clara intenção da recorrente, pessoa jurídica, em pagar muito menos tributos que o devido, tanto que há um imputação de qualificação da multa.

Qual o problema do parágrafo acima?

Pessoa jurídica não tem vontade!

Esta vontade é exercida pelos seus responsáveis, pessoas físicas, que administram o empreendimento, no caso a pessoa jurídica da recorrente. Os sócios-administradores decidem, comissiva ou omissivamente, pelos seus atos de gestão.

Frise-se bem que a vontade não é demonstrada apenas por um ato pró-ativo, comissivo, como pagar um tributo menos que o devido, ou declarar uma DIPJ com receitas inferiores à realidade. Também é demonstrada pela omissiva de quem deveria zelar pelo respeito às leis e suas obrigações e não o fez.

O administrador de uma pessoa jurídica (no caso concreto, mais abrangente ainda, sócio-administrador) é o responsável por desempenhar todas as funções administrativas da empresa. É ele que conduz o dia-a-dia do negócio, respondendo legalmente por todos os atos da sociedade, e a gerenciando. Neste sentido, deve o administrador zelar por toda a empresa, e se a mesma está cumprindo todos os seus deveres, inclusive de pagar o valor correto dos seus tributos, ou seja, cumprir as leis tributárias.

Zelo este que não se espera da ficção da pessoa jurídica, pois ela envolve a conjugação da conduta humana exercida na pessoa física”.

122. Destarte, tenho como descabida a pretendida descrição/individualização detalhada de cada ato praticado pelo responsabilizado.

123. Neste contexto, dizer que inexistente participação do sócio-administrador na falta de declaração/recolhimento do saldo devedor de IPI é um disparate, como igualmente é a afirmativa de que não teria havido tentativa de obter alguma vantagem na esfera tributária, pois o intuito de deixar de pagar tributo é evidente.

124. Avante, elucido que não há qualquer tentativa da autoridade fiscal em desconsiderar a personalidade jurídica da pessoa jurídica, mas, apenas, referida autoridade responsabiliza o recorrente solidariamente por força do que dispõe o art. 135, III, do CTN.

Assim, restam prejudicadas todas as alegações quanto à suposta desconsideração de personalidade jurídica levantadas pelo defendente.

125. Como o art. 135, III, fala, sem ressalvas, em responsabilidade do administrador nas hipóteses ali tratadas, descabido pretender se livrar da cobrança da multa em face do princípio da pessoalidade da pena. Aliás, não se pode aqui descuidar que foram dos atos, omissivos ou comissivos, do responsabilizado que resultou a sonegação/fraude, sendo um despropósito eximir da multa exigida aquele que deu causa à autuação.

126. Por fim, consigno que não há qualquer obrigatoriedade de que o responsabilizado seja, no curso do procedimento fiscal, intimado sobre sua responsabilização solidária, pois a respeito ele poderá se pronunciar quando da interposição de sua Impugnação, como fez o defendente nos presentes autos.

127. Em face de todo o exposto, julgo improcedente a Impugnação do devedor solidário.

III - Da qualificação da multa:

No caso, a fraude perpetrada pelo contribuinte consiste na aceitação de forma ilícita para quitação dos tributos devidos com uma vantagem econômica (o deságio) de 60% do valor do tributo devido, exigindo para o seu implemento a prestação de informações falsas em DCTF. Além disso, mesmo sabendo da impossibilidade de utilização dos Títulos Públicos para quitação dos tributos devidos, deixou de declarar em DCTF os valores devidos.

Ao passo de que como já alinhavado, o dolo decorre de que tendo sido cientificados pela Receita Federal de que os alegados Títulos da Dívida Pública Externa não se prestavam à “quitação” de crédito tributário federal e que as informações falsas em DCTF ensejariam o lançamento de ofício e aplicação de multas, não adotaram nenhum procedimento com vistas a corrigir a falta e recolher ao erário os tributos devidos, incorrendo a recorrente nas hipóteses de sonegação e fraude, conforme disposto nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, já que

conscientemente omitiu os seus débitos perante o fisco procedeu de forma dolosa a indevida compensação das respectivas contribuições.

No caso em tela, o lançamento impôs a sanção prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150% nos casos de sonegação, fraude e conluio, conforme definição contida nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Por outro lado, no ano de 2023, entrou em vigor a Lei nº 14.689/2023 que, dentre outras medidas, alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, de forma a reduzir a multa qualificada para 100%, exceto nos casos em que for apontada a reincidência da conduta, hipótese em que a multa de 150% ainda deve ser aplicada. Veja o novo texto legal abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

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

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

Assim, de acordo com as regras de direito intertemporal aplicáveis no Direito Tributário, a lei editada que cominar penalidade menos severa que a anteriormente existente deve ser aplicada a fatos pretéritos, desde que não se trate de ato definitivamente julgado. É o que prevê o artigo 106, inciso II, “c”, do CTN.

O tema foi tratado pela el Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer SEI nº 3950/2023/MF. Oportuna a transcrição do trecho pertinente ao caso:

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012. VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Consulta da Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009. Trata-se da análise jurídica acerca da extensão dos efeitos da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Eficácia da redução da multa.

O inciso VI, § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional. A verificação de reincidência prevista no inciso VII, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dá-se apenas a partir dos novos parâmetros legais, portanto, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Referências legais: Art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Precedentes da PGFN: Parecer SEI nº 3407/2023/MF; Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006 e Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008.

Assim, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual estabelece a multa em 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Assim concluo pela manutenção da multa de ofício qualificada, no patamar de 100%, observado o disposto no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, alterado pela Lei nº 14.689/23.

IV – Do dispositivo:

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso, para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, percentual presente na redação dada ao inciso VI, do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430/1996, com alteração da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green