



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.724560/2014-60
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.404 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 05 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SAFERPACK SERVICOS E COBRANCAS EIRELI

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. IPI. OMISSÃO DE RECEITAS. EMPREGO DE ARDIL E ESTRUTURA EMPRESARIAL FRAUDULENTE PARA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS VISANDO À REDUÇÃO E SUPRESSÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. CORRETA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Se demonstrado e comprovado pela Fiscalização que o contribuinte, na prática da infração colhida no lançamento de ofício, valeu-se de estrutura empresarial fraudulenta para reduzir ou suprimir a carga tributária efetivamente incidente nas operações realmente praticadas, está configurada a hipótese de qualificação da multa de ofício prevista no §1 do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na monta de 150%.

RESPONSABILIDADE. SÓCIA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO SUBJETIVA E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 INCISO III CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização dos sócios e dos administradores é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu titular e/ou gestor. É necessária a imputação pessoal de conduta, com a correspondente comprovação das práticas e circunstâncias elencadas no *caput* do art. 135 do CTN.

A mera constatação objetiva da presença como titular em instrumento societário, bem como a simples argumentação, genérica e abstrata, de que o inadimplemento fiscal é um *ilícito* e que as atividades das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não são capazes de atribuir responsabilidade aos sócios das entidades.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para restabelecer a multa qualificada.

Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andrea Duek Simantob, e, por conclusões distintas, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 2.682 a 2.719) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 1201-002.350 (fls. 2.609 a 2.630), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, em sessão de 15 de agosto de 2018, complementado pelo v. Acórdão n.º 1201-002.913 (fls. 2.652 a 2.659), de 18 de abril de 2019 e, derradeiramente, complementado pelo v. Acórdão n.º 1201-003.567 (fls. 2.674 a 2.680), de 23 de janeiro de 2020, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário. Confira-se as ementas:

Acórdão n.º 1201-002.350

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

IPI. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao processo decorrente de IPI a mesma solução dada pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF ao processo principal de IRPJ.

IPI. DIREITO CREDITÓRIO. SUSPENSÃO.

Para perpetuar o regime da não cumulatividade, a suspensão do IPI deve ser procedida de não aproveitamento do respectivo crédito. São fatos concomitantes, necessariamente, salvo as exceções legalmente definidas.

Acórdão n.º 1201-002.913

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO NO ACÓRDÃO. SANEAMENTO PELA VIA DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Constatada a omissão quanto à análise dos fundamentos da responsabilidade solidária, cabível sua apreciação pela via dos embargos de declaração.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN.

A mera qualificação como sócio, ainda que com poderes de administrador, desacompanhada de outra motivação ou prova, não é suficiente para imputar a responsabilidade solidária.

Por outro lado, uma vez caracterizada a conduta dolosa de sócio, que participou ativamente e de forma consciente no uso de estrutura que levou ao não recolhimento de tributos federais, aplicável a responsabilidade solidária por violação à lei e Contrato Social.

Acórdão n.º 1201-003.567

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. SANEAMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Uma vez reconhecida a obscuridade no julgado, os Embargos de Declaração devem ser acolhidos para saneamento, mas sem efeitos infringentes.

Em resumo, a contenda tem como objeto exação de IPI, do ano-calendário de 2010, inadimplido em operações de venda, apurado de maneira *reflexa* após a verificação de infração de *omissão de receitas*, dentro de estrutura de fornecimento e circulação de mercadorias considerada fraudulenta, que ensejou a cobrança de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS da Contribuinte (Processo Administrativo nº 10855.724536/2014-21), acompanhado de multa qualificada e a responsabilização dos sócios-administradores.

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalecem no presente feito referem-se a: **1)** qualificação da multa de ofício e **2)** responsabilidade tributária da sócia, procedida nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cujo valor em cobro fora acompanhado de multa qualificada no percentual de 150%, além de juros de mora, totalizando o montante de R\$ 19.296.571,81.

A infração apurada concerne às inconsistências na escrituração das operações comerciais do contribuinte e, ato contínuo, ao IPI efetivamente incidente, nos seguintes termos:

IPI LANÇADO E NÃO ESCRITURADO. DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO DO SALDO DEVEDOR DO IPI ESCRITURADO (TOTAL OU PARCIAL) – VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS.

O contribuinte deu saída de seu estabelecimento industrial a produtos tributados e emitiu as respectivas Notas Fiscais de Saídas, durante o ano-calendário de 2010.

As Notas Fiscais encontram-se escrituradas no Livro de Registro de Saídas, apresentado pelo contribuinte durante o procedimento fiscal. Foram apresentadas também cópias de Notas Fiscais de entradas.

Durante o Procedimento Fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar o Livro de Registro de Entradas e o Livro de Apuração do IPI e outros documentos, porém, não os apresentou.

A partir do Livro de Registro de Saídas e das Notas Fiscais de Entradas, apresentados pelo contribuinte, e das Notas Fiscais Eletrônicas, obtidas pelo Sped NFe, apuramos o IPI do contribuinte, resultando em saldo devedor nos meses de janeiro a dezembro de 2010.

Importante salientar que o trabalho fiscal ensejador do lançamento de IPI concomitantemente e espontaneamente identificou uma monta significativa de receitas omitidas pelo contribuinte, culminando na constituição definitiva do crédito tributário referente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Por meio do Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração é possível observar-se de forma abrangente os fatos apurados pela autoridade administrativa, especificamente enveredados à cobrança do IPI apenas.

Pois bem.

Cumpriu-se expor, inicialmente, que o contribuinte fora intimado a esclarecer/justificar a divergência de R\$143.965.056,81, constatada entre o total da Receita Declarada na DIPJ 2011, ano-calendário de 2010, e o total da Receita Informada na DACON.

A fiscalização, então, analisou as DACON's apresentadas e constatou que não foram apurados saldos a pagar para o PIS e para a Cofins, durante os meses de janeiro a dezembro de 2010, em virtude de créditos descontados referentes a aquisições no mercado interno.

Em seguida, a autoridade administrativa promoveu a análise do Balancete da fiscalizada, concluindo que o contribuinte contabilizou suas receitas na conta contábil "4.1 – Receitas", porém, não escriturou os valores de IPI destacados nas Notas Fiscais de Vendas.

A partir dessa escrituração contábil, fora gerado o "Razão" com contrapartida da conta contábil "2.1.02.01.0001 – Fornecedores Nacionais". Deste demonstrativo, constatou-se que havia 12 (doze) lançamentos a crédito da conta contábil "2.1.02.01.0001 – Fornecedores Nacionais", um lançamento a cada mês, no montante de R\$ 155.168.094,60, com o histórico "VLR REF COMPRA".

O contribuinte informara na ficha 04 A da sua DIPJ/2011, o montante de R\$120.520.000,00 de Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno (item04) e o mesmo valor como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos (item 21).

O montante debitado na conta contábil "1.1.03.0001 – Mercadorias para Revenda", durante o ano-calendário de 2010, foi de R\$143.739.642,64.

Desse montante, R\$130.530.037,62, referiam-se aos 12 (doze) lançamentos, não comprovados pelo contribuinte. Se desconsiderássemos os doze lançamentos, o saldo da conta contábil "1.1.03.0001 Mercadorias para Revenda" passaria para R\$13.209.605,00 (R\$143.739.642,64 - R\$ 130.530.037,62), e conseqüentemente, o CPV (Custo do Produto Vendido) apurado no período representaria, no máximo, esta diferença, e não os R\$120.520.000,00 contabilizado pelo contribuinte, dado que a revenda de mercadorias, naturalmente, não as aloca como custo.

Paralelamente à análise dos documentos contábeis e fiscais da fiscalizada, foram obtidos, através do Receitanet BX, os arquivos das notas fiscais de vendas (SPEDNFe) emitidas por entidades que destinaram as mercadorias à empresa denominada Braschon Ltda., relativamente ao ano-calendário de 2010.

Analizando as notas fiscais observou a fiscalização que houve aproximadamente R\$122 milhões de vendas à Braschon Ltda. As empresas Real Plastic Ltda, Gabiplast Distr Plásticos Export. Import. Ltda e Plasnox Ind e

Com de Plásticos Ltda, venderam, respectivamente, R\$74,7 milhões, R\$23,5 milhões e R\$7,5 milhões à Braschon. Estas empresas, juntas, representam cerca de 87% das compras efetuadas pela Braschon.

Do exame dos documentos fornecidos pelo Bradesco S/A, mais especificamente os extratos bancários e as cópias dos pagamentos de cobrança, juntamente com as planilhas denominadas “Relação de Duplicatas Liquidadas”, fornecidos pelas empresas Real Plastic Ltda, Gabiplast Ltda e Planox Ltda percebeu-se que vários boletos de cobrança foram debitados da conta corrente nº 199.5804, agência 0152 – Sorocaba, Bradesco S/A, titular a empresa Saferpak Plásticos Ltda, ora fiscalizada, porém, referem-se às cobranças das supracitadas vendas efetuadas à Braschon Ltda.

Ressalve-se que todas as vendas efetuadas pelas empresas, supostamente à Braschon Ltda, saíram com IPI suspenso ou sem destaque, conforme informação no corpo de todas as Notas Fiscais emitidas.

Aliado a estes fatos, constatou-se, ulteriormente, que, durante o procedimento fiscal, a Saferpak Ltda foi intimada várias vezes a apresentar a documentação que comprovasse os 12 (doze) lançamentos a crédito da Conta Contábil 2.1.02.01.0001 – Fornecedores Nacionais, um lançamento a cada mês, no montante de R\$ 155.168.094,60, com o histórico “VLR REF COMPRA”, porém, não apresentou qualquer documento.

Além de compor o Custo, sobre esse montante foram contabilizados a recuperação dos seguintes tributos:

1.1.02.09.0001 – ICMS A RECUPERAR

1.1.02.09.0002 – PIS A RECUPERAR

1.1.02.09.0003 – COFINS A RECUPERAR

Com a contabilização dos créditos de PIS e de COFINS e apropriação do Custo, relativos aos 12 (doze) lançamentos acima, a fiscalizada não apurou saldo a pagar destas contribuições, tampouco de IRPJ e CSLL (apurou Prejuízo de R\$ 208.091,51), durante o ano-calendário de 2010.

Diante de todo o exposto, entendeu a fiscalização que as mercadorias acompanhadas de Notas Fiscais destinadas à Braschon Ltda eram remetidas pelos fornecedores (Real Plastic/Gabiplast/Planox) às transportadoras, localizadas em Sorocaba/SP (Logmax) e Votorantim/SP (Valvi), para serem redespachadas à Braschon, porém, isso não ocorria, pois as mercadorias pertenciam à Saferpak Ltda, real compradora das mercadorias e pagadora dos respectivos fornecedores.

Os fatos acima comprovariam que a Braschon Ltda foi criada pela Saferpak Ltda, ora fiscalizada, com o intuito de diminuir a carga tributária, mediante o benefício da redução do ICMS, de 12% (UFSP) para 7% (UFBA).

A empresa Saferpak Plásticos Ltda teria dado saída de seu estabelecimento a produtos tributados de IPI e emitira Notas Fiscais de Vendas, durante o ano-calendário de 2010, não apurando o IPI correspondente.

O contribuinte foi intimado a apresentar o Livro de Registro de Entradas e o Livro de Apuração do IPI e outros documentos, porém, não os apresentou. Desta forma, a partir do Livro de Registro de Saídas e das Notas Fiscais de Entradas, apresentados pelo contribuinte, e das Notas Fiscais Eletrônicas, obtidas pelo Sped-NFe, fora apurado o IPI do contribuinte, resultando em

saldo devedor de IPI a recolher, relativamente aos meses de janeiro a dezembro de 2010.

O conjunto de fatos relatados indicou flagrante violação dolosa ou culposa, comissiva ou omissiva, das leis civis, comerciais e tributárias, praticadas pelos sócios administradores ou em nome deles.

Deste modo, ficou caracterizado o vínculo de responsabilidade, por ação ou omissão, dos sócios, Sr.º EVANDRO FRANCO DE ALMEIDA, CPF 202.602.11800, e a Sr.ª MARCELA DE FÁTIMA MOMESSO FRANCO DE ALMEIDA, CPF: 202.450.61860, nos termos do artigo 135, caput e III, do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/1966), o que ensejou a lavratura dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Segundo a fiscalização, ainda, os atos praticados pela fiscalizada, impediram a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária Principal e modificaram suas características, resultando na redução do montante do imposto devido, portanto, tipificado como crime tributário, previstos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/64 e ensejando, desta forma, aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1.º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei n.º 11.488/07.

Impugnação

(...)

Acórdão n.º 11049.680 – 2ª Turma da DRJ/REC

Quebra de Sigilo Bancário

Entendeu-se que não houve "quebra" ilegal do sigilo bancário, mas simples transferência dos dados à autoridade fiscal. Esse procedimento estaria autorizado pela LC n.º 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto n.º 3.724, de 2001 e não fora afastado pelo STF.

Mérito

Segundo a autoridade julgadora, extraíra-se dos autos o seguinte:

“a Braschon LTDA tinha como fornecedoras Real Plastic, Gabiplast LTDA e Planox LTDA, estas três entregando as mercadorias à transportadora, que redespachava. Os pagamentos dessas mercadorias eram realizados pela autuada, a Saferpak Plásticos LTDA;

A Dievo Distribuição e Comércio S/A, uma quarta fornecedora da Braschon, informou à fiscalização que a empresa compradora era representada pelo Sr. Evandro Franco;

As DIPJ/2011 da Saferpak Plásticos LTDA e da BRASCHON foram transmitidas da mesma máquina (mesmo MAC e IP) no mesmo dia, com algumas horas de diferença, da cidade de Sorocaba;

A autuada, durante o ano de 2010, transferiu mediante movimentação bancária a expressiva quantia de R\$53,6 milhões à empresa Safer Indústria e Comércio Atacadista de Embalagens Plasticas LTDA ME,

Que por sua vez transferiu à Braschon 36,9 milhões durante o mesmo ano, montante este correspondente praticamente a todo fluxo financeiro bancário da empresa Braschon. Isto, apesar de a Safer LTDA (não confundir com a autuada, a Saferpak Plásticos LTDA) se encontrar inativa no ano-calendário de 2008 e não ter apresentado DIRPJ do ano-calendário de 2009 e dos posteriores;

A DIPJ da autuada informa "NÃO" no campo Apuração e Informações de IPI no Período da DIPJ EX 2011 AC 2010;

A autuada, mesmo intimada várias vezes a apresentar a documentação que comprovasse os 12 (doze) lançamentos a crédito da Conta Contábil 2.1.02.01.0001 – Fornecedores Nacionais, um lançamento a cada mês, no montante de R\$ 155.168.094,60, com o histórico “VLR REF COMPRA”, não apresentou qualquer documento.”

Concluiu-se, então, que, diante dos fatos e provas apresentados pela fiscalização, não infirmadas pelos Impugnantes, a Braschon LTDA teria sido criada, de modo fraudulento, pela Saferpak Plásticos LTDA com o intuito de diminuir a carga tributária, incluindo o IPI, imposto que não fora contabilizado nem registrado nos livros fiscais obrigatórios (a autuada não teria apresentado até então os Livros Diário, Razão, Registro de Entradas, de Apuração do IPI, Inventário, nem o Livro de Controle da Produção e Estoque).

Sustenta-se, ainda, que apurado o valor do IPI devido, com base no Livro de Registro de Saídas e das Notas Fiscais de Entradas, apresentados pelo contribuinte, e das Notas Fiscais Eletrônicas, obtidas pelo Sped NFe, a fiscalização não teria considerado os créditos provenientes das mercadorias adquiridas pela Braschon em face da fraude. Além de inexistir qualquer escrituração, necessária à comprovação e utilização dos créditos, a Saferpak Plásticos LTDA, mesmo depois de intimada várias vezes a apresentar a documentação que comprovasse os 12 (doze) lançamentos a crédito da Conta Contábil 2.1.02.01.0001 – Fornecedores Nacionais, um lançamento a cada mês, no montante de R\$ 155.168.094,60, com o histórico “VLR REF COMPRA”, não teria apresentado qualquer documento.

Quanto à alegação de irretroatividade do Ato Declaratório Executivo (ADE) n.º 45, de 26 de novembro de 2014, que patenteou a inaptidão da inscrição da Braschon no CNPJ, tal ponto fora desconsiderado de pronto pela autoridade julgadora, sob a justificativa de que a declaração seria irrelevante diante das provas apresentadas pela fiscalização.

Ao final deste tópico rejeitou-se a alegação de que as saídas com suspensão, das fornecedoras Real Plastic, Gabiplast LTDA, Planox LTDA supostamente para a Braschon, mas de fato para a autuada seria irrelevante para fins dos créditos pretendidos.

Entendeu-se que ainda que inexistisse a fraude, na situação de insumos isentos, não tributados (NT) ou com alíquota zero, bem como com suspensão, não haveria direito ao crédito.

Responsabilidade

Neste ponto concluiu-se que, mais uma vez diante das provas levantadas pela fiscalização, a responsabilidade tributária não estaria amparada em meros indícios, mas em um conjunto de fatos e provas que se mantêm, de modo a acarretar a responsabilidade solidária dos dois sócios administradores.

Não havendo dúvida quanto a esses fatos, reputou-se inaplicável a interpretação benigna determinada pelo art. 112, II, do CTN.

Recurso Voluntário

Os recorrentes repisam, em exatos termos, os mesmos argumentos dispendidos em sede de impugnação, aqui já reproduzidos em momento anterior.

Resolução n.º 3402000.835 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária

À este Conselho coube constatar, prontamente, que a demanda envolve Auto de Infração de IPI, com reflexo de autuação de IRPJ/CSLL. Nesse contexto, concluiu-se que aquela 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, seria incompetente para conhecer e julgar o feito, preservando a coerência e uniformidade das decisões administrativas e invocando os preceitos do art. 2º, IV, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, com a alteração promovida pela Portaria MF n.º 152, de 03 de maio de 2016.

Desta forma, não conheceu-se do recurso voluntário, de modo que o processo fora encaminhado à esta 1ª Seção de julgamento, nos termos do art. 2º, inciso IV, do RICARF, já com a redação que lhe fora atribuída pela Portaria MF n.º 152, de 3 de maio de 2016.

É o relatório.

Como visto, a DRJ negou provimento às Impugnações (fls. 2.381 a 2.400), mantendo integralmente a Autuação, suas penalidades e a responsabilidade dos demais Sujeitos Passivos, que haviam, também, individualmente impugnado o lançamento de ofício. Inconformados, os Sujeitos Passivos apresentaram Recursos Voluntários a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações referentes à improcedência das infrações, à indevida qualificação da multa de ofício, bem como pugnando pela ausência de responsabilidade dos Coobrigados.

Distribuído o *Apelo* neste E. CARF, os autos foram primeiro distribuídos à C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, sendo proferida a r. Resolução n.º 3402-000.835, declinando competência para a sua C. 1ª Seção.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo*, inicialmente, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, *para afastar a aplicação da multa qualificada, devendo ser reduzida para o 75% e para afastar a responsabilidade tributária de EVANDRO FRANCO DE ALMEIDA e MARCELA DE FÁTIMA MOMESSO FRANCO DE ALMEIDA.*

Foram opostos Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional (fls. 2.632 a 2.640), alegando *contradição* quanto à matéria de responsabilidade dos Coobrigados e *omissão*, em relação ao tema da multa qualificada e também em relação à fundamentação da exoneração dos Sujeitos passivos.

Acatados tais Aclaratórios, foi proferido o v. Acórdão n.º 1201-002.913, dando acolhimento parcial ao pleito, *com efeitos infringentes, para manter a responsabilidade solidária apenas do sócio Sr. EVANDRO FRANCO DE ALMEIDA, por unanimidade.*

Em face de tal v. Acórdão foram, novamente, opostos Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional (fls. 2.661 a 2.666), alegando a presença de *contradição* em relação ao

tema da multa qualificada, em suma, por entender que os fundamentos da responsabilização do sócio, então mantida, também endossariam a manutenção da duplicação da pena.

Igualmente acatados estes *segundos* Embargos de Declaração, foi proferido o v. Acórdão n.º 1201-003.567, sem efeitos infringentes, *para aclarar a obscuridade quanto ao termo da "sonegação" (e não contradição) empregado no julgado*, mantendo o cancelamento da qualificação da multa ordinária.

Na sequência foi interposto o Recurso Especial pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ora sob apreço, tratando da qualificação da multa de ofício, da responsabilidade tributária da sócia, procedida nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 124, inciso I, ambos do CTN, apresentando Acórdãos paradigmas para essas matérias, visando caracterizar o dissídio jurisprudencial regimentalmente exigido.

Tal *Apelo* foi parcialmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.723 a 2.733, concluindo por *admitir a rediscussão das seguintes matérias: Qualificação da multa de ofício; e Responsabilidade tributária - Art. 135, III, do CTN*, rejeitando o tema do art. 124, inciso I, do mesmo *Codex*.

Intimados, a Contribuinte e a Coobrigada, Sra. Marcela de Fátima Momesso Franco de Almeida, não apresentaram Contrarrazões. Apenas o Coobrigado, Sr. Evandro Franco de Almeida apresentou tal peça (fls. 2.755 a 2.761).

Posteriormente, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF vigente.

Conforme relatado, apenas o Coobrigado, Sr. Evandro Franco de Almeida apresentou Contrarrazões, enquanto a Contribuinte e a Coobrigada, Sra. Marcela de Fátima Momesso, permaneceram inertes.

Na peça, o Sr. Evandro Franco de Almeida trata do não conhecimento do *Apelo* fazendário, da manutenção do afastamento da multa qualificada e da ausência de responsabilidade legal dos sócios.

Frise-se que o Recurso Especial da Fazenda Nacional apenas pleiteia o reestabelecimento da responsabilidade da Sra. Marcela de Fátima Momesso, vez que mantida a responsabilidade do Sr. Evandro Franco de Almeida na C. Instância recursal ordinária – não havendo Recurso Especial de tal Sujeito Passivo, contra a sua manutenção no polo passivo.

Assim, por ausência de legitimidade postulatória, apenas conhece-se parcialmente das Contrarrazões do Sr. Evandro Franco de Almeida.

Quanto ao conhecimento, este Sujeito passivo, de forma muito breve, genérica e desprovida de dialeticidade, afirma que *toda matéria objeto de Recurso Especial depende de prévio prequestionamento, algo que não ocorreu no caso ora em exame.*

E conclui que *o Recurso Especial apresentado pela PGFN tampouco observou o disposto nos parágrafos 8º e 9º do mesmo preceptivo, restringindo-se a apontar de forma genérica os supostos pontos nos paradigmas colacionados que contenham divergência com pontos do acórdão recorrido, além do que a mesma PGFN se olvidou de colacionar aos presentes autos administrativos a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação das ementas.*

Em relação ao prequestionamento, não há qualquer margem para dúvidas que está presente tal requisito recursal na demanda, sendo tanto o tema da multa de ofício, como o da responsabilidade dos sócios, objeto de Embargos de Declaração e v. Acórdãos correspondentes.

Em relação às *formalidades* da apresentação dos v. Acórdãos paradigmas, a Recorrente em suas razões, transcrevendo trechos relevantes das ementas e votos dos Julgados em questão, supre os requisitos regimentais atuais, sendo hígido, formalmente, o *Apelo*.

No mais, por diversas folhas a Fazenda Nacional explora a divergência jurisprudencial, não havendo em se falar de razões *genéricas* e falta de dialeticidade.

Por fim, fazendo uma simples análise dos v. Acórdãos n.º 1402-003.361 e n.º 1302-004.265 – que julgaram Autuações da mesma Contribuinte, referente a mesma Infração de *omissão de receitas* e reflexos - trazidos como *paradigmas* para questionar as matérias referentes à multa qualificada e responsabilidade da sócia, evidencia-se a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado no v. Acórdão n.º 1201-002.350 e seus *complementos*, ora recorrido.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.723 a 2.733.

Mérito

Uma vez conhecido o Recurso Especial oposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar as matérias submetidas a julgamento, quais sejam:

- 1) *Qualificação da multa de ofício;*
- 2) *Responsabilidade tributária - Art. 135, III, do CTN.*

1) Qualificação da Multa de Ofício

A primeira matéria trazida no *Apelo* fazendário refere-se à multa de ofício qualificada, afastada pelo v. Acórdão recorrido.

Em relação a tal sanção, a Fazenda Nacional afirma que a *conduta praticada pela contribuinte, o intuito fraudatório e sonegatório está evidente, pois, no caso, além de ter havido omissão reiterada de vultosas quantias, durante todo o ano de 2010 (e também em 2011, conforme aponta o processo n. 10855.723476/2015-18) não houve regular declaração dos fatos geradores, o que impediu a autoridade fiscal de conhecer o fato gerador dos tributos lançados. Conforme se observa, essa conduta se subsume com perfeição ao art. 71 da Lei n.º 4.502/66, que conceitua sonegação.*

Acrescenta que não se trata de presunção, mas de comprovação à luz das características do caso concreto que demonstram que houve uma movimentação de valores em montante significativo, além de a conduta ter sido praticada de forma contínua, de forma sistemática.

Por fim, valhe-se de excertos dos v. Acórdãos paradigmas, que inclusive tratam das manobras utilizadas pela Contribuinte, em estrutura que contava com outras empresas, consideradas fraudulentas, empregadas para a economia ilícita de tributos.

Dito, esclareça-se que em relação à falta de declaração, à *reiteração* e à *monta* proporcional das infrações, este Conselheiro, por diversas vezes, vem se posicionando sobre a improcedência de tal fundamento para a qualificação da multa. E tal entendimento é acatado pela maioria dessa C. 1ª Turma da CSRF, como ilustram os recentes v. Acórdãos n.º 9101-005.151, n.º 9101-005.152 e n.º 9101-005.290, publicados entre novembro de 2020 e janeiro de 2021.

Confira-se a ementa do v. Acórdão n.º 9101-005.290, de relatoria deste mesmo Conselheiro, publicado em 21/01/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO E RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em

proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

(destacamos)

Assim, sem razão para maiores elucubrações sobre tais argumentos fazendário, rejeita-se tais arguições.

Contudo, no presente caso especificamente, como rapidamente mencionado nas razões recursais fazendárias, a Autoridade Fazendária valeu-se, ainda que por técnica de remissão no TVF, para a fundamentação da qualificação da multa de ofício, da verificação de existência e funcionamento de uma estrutura fraudulenta de circulação de mercadoria entre várias empresas, ligadas à Contribuinte e ao seu sócio gestor, para suprimir indevidamente a carga tributária. Confira-se as principais constatações procedidas sobre essa manobra:

A empresa Braschon Ltda, em procedimento fiscal executado na IRF/ILHÉUS-BA, foi baixada de ofício, em virtude de se tratar de empresa inexistente de fato, conforme Ato Declaratório Executivo nº 45, de 26 de novembro de 2014.

Conforme declaração do contador da Contribuinte, Srº AURELINO MENDES LIMA, o real sócio da empresa BRASCHON INDUSTRIA DE AROMAS E ESSENCIAS E EMBALAGENS PLASTICAS LTDA – ME, seria o Srº EVANDRO FRANCO DE ALMEIDA.

Esta informação é corroborada por outra, recebida pela empresa Dievo Distribuição e Comércio S/A, CNPJ 08.112.650/0004-83, em resposta à intimação, que informou sendo o Sr. Evandro Franco de Almeida, o responsável pelas compras.

Em pesquisa no RECEITANETLOG revelaram que as DIPJ2011 da SAFERPAK e da BRASCHON foram transmitidas da mesma máquina (mesmo MAC e IP) no mesmo dia, com algumas horas de diferença.

Conforme descrito na planilha denominada “Relação das Transferências Bancárias Efetuadas”, Anexo I do TIF nº 09, a empresa SAFERPAK PLASTICOS LTDA, CNPJ 05.602.956/0001-87, cujos sócios são o Srº EVANDRO FRANCO DE ALMEIDA, CPF 202.602.118-00, e a Srª MARCELA DE FÁTIMA MOMESSO FRANCO DE ALMEIDA, CPF 202.450.618-60, transferiu da sua conta corrente nº 199.580-4, agência 0152 - Sorocaba, Bradesco S/A, o montante de R\$53,6 milhões para a conta corrente nº 194.929-2, agência 0152 – Sorocaba, Bradesco S/A da SAFER INDUSTRIA E COMERCIO ATACADISTA DE EMBALAGENS PLASTICAS LTDA – ME, CNPJ 07.851.213/0001-76, durante o ano-calendário de 2010. Conforme consulta nos sistema da Receita, a empresa SAFER Ltda encontrava-se “INATIVA” no ano-calendário de 2008 e não apresentou DIRPJ do ano-calendário de 2009 e dos posteriores.

Da análise do Relatório de Movimentação Eletrônica de Recursos, gerado pelo Bradesco S/A, constatamos que a empresa SAFER INDUSTRIA E COMERCIO ATACADISTA DE EMBALAGENS PLASTICAS LTDA – ME, CNPJ

07.851.213/0001-76 transferiu da sua conta corrente n.º 194.929-2, agência 0152 - Sorocaba, Bradesco S/A, para a conta corrente n.º 1.054-5, agência 1301, Bradesco S/A, da empresa BRASCHON LTDA, o montante de R\$36,9 milhões, durante o ano-calendário de 2010. Esse montante correspondente praticamente a todo fluxo financeiro bancário da empresa BRASCHON LTDA.

A Saferpak Ltda pagou vários boletos bancários – cobrança pertencente à empresa Braschon Ltda (Sacada). Os dados dos pagamentos encontram-se descritos nas planilhas denominadas “Relação das Cobranças da Braschon pagas pela Saferpak”.

O banco Bradesco S/A forneceu cópia de vários documentos de cobranças que foram debitados da conta corrente n.º 199580-4, agência 0152 – Sorocaba, da Saferpak Ltda, identificando a empresa Real Plastic Ltda (fornecedora da Braschon Ltda) como cedente (beneficiária).

Durante o procedimento fiscal, a Saferpak Ltda foi intimada várias vezes a apresentar a documentação que comprovasse os 12 (doze) lançamentos a crédito da Conta Contábil 2.1.02.01.0001 – Fornecedores Nacionais, um lançamento a cada mês, no montante de R\$ 155.168.094,60, com o histórico “VLR REF COMPRA”, porém, não apresentou qualquer documento.

Além de compor o Custo, sobre esse montante foram contabilizados a recuperação dos seguintes tributos:

1.1.02.09.0001 – ICMS A RECUPERAR

1.1.02.09.0002 - PIS A RECUPERAR

1.1.02.09.0003 - COFINS A RECUPERAR

Com a contabilização dos créditos de Pis e de Cofins e apropriação do Custo, relativos aos 12 (doze) lançamentos acima, a fiscalizada não apurou saldo a pagar de Pis e de Cofins, nem IRPJ e CSLL a pagar (apurou Prejuízo de R\$ 208.091,51), durante o ano-calendário de 2010.

As mercadorias acompanhadas de Notas Fiscais com destinatário a Braschon Ltda eram remetidas pelos fornecedores (Real Plastic/Gabiplast/Planox) às transportadoras localizadas em Sorocaba-SP (Logmax) e Votorantim-SP (Valvi), para serem redespachadas à Braschon, porém, isso não ocorria, pois as mercadorias pertenciam à Saferpak Ltda, real compradora das mercadorias e pagadora dos respectivos fornecedores.

Se considerássemos os valores das vendas efetuadas pelas empresas REAL PLASTIC LTDA, GABIPLAST LTDA e PLANOX à Braschon Ltda, durante o ano-calendário de 2010, e calculássemos o ICMS tendo como destinatário a Saferpak Ltda, verificamos as seguintes reduções desse imposto:

(...)

Os fatos acima comprovam que a Braschon Ltda foi criada pela Saferpak Ltda com o intuito de diminuir a carga tributária, mediante o benefício da redução do ICMS, de 12%(UF-SP) para 7%(UF-BA).

Em pesquisa aos sistemas da Receita, constatamos que a Braschon Ltda apresentou as declarações abaixo e não recolheu/pagou nenhum tributo (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS):

DCTF – apenas do mês de 01/2010- Não informou débitos;

DIRPJ – Lucro Presumido – informou valores zerados de receitas de vendas;

DACON- apenas do mês de 01/2010 – todos os valores zerados.

A empresa Saferpak Plásticos Ltda deu saída de seu estabelecimento a produtos tributados de IPI e emitiu Notas Fiscais de Vendas, durante o ano-calendário de 2010, e não apurou o IPI.

O contribuinte foi intimado a apresentar o Livro de Registro de Entradas e o Livro de Apuração do IPI e outros documentos, porém, não os apresentou.

(destacamos)

Acrescente-se que também de acordo com o TVF, em todas as transações com os fornecedores, as vendas efetuadas (...) saíram com IPI suspenso, conforme informação no corpo de todas as Notas Fiscais emitidas.

Temos, assim, cenário em que a Fiscalização efetivamente demonstrou e provou o emprego de deliberado *ardil*, com manifesto *intuito fraudulento* em operações diretamente ligadas ao nascimento do crédito tributário agora sob exigência.

A conclusão do trabalho fiscal é substancial e contundente, não tendo sido refutada nas *defesas* dos Sujeitos Passivos, prevalecendo na demanda a constatação fiscal do funcionamento dessa estrutura ilegal e seus efeitos.

Dessa forma, entende-se que, apesar de afastada a procedência das alegações de falta de declaração, reiteração e da proporção da monta das infrações, foram satisfatoriamente atendidos aos requisitos legais para a aplicação devida do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Finalmente, acrescente-se que este Conselheiro participou do julgamento do v. Acórdão nº 1402-003.361, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, de relatoria do I. Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e voto vencedor do I. Conselheiro Marco Rogério Borges, publicado em 17/10/2018, no qual foi julgada a infração de *omissão de receitas* referente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário 2011, atinente a operações da mesma Contribuinte, promovidas sob tal estrutura.

Naquela oportunidade, igualmente votou-se pela manutenção da multa qualificada.

Posto isso, mostra-se procedente o Recurso Especial fazendário em relação a tal matéria, devendo ser reestabelecida a qualificação da multa de ofício.

Agora, em relação à segunda matéria sob julgamento, atinente a *responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN* da Coobrigada Sra. Marcela de Fátima Momesso, a Fazenda Nacional defende sua reinclusão no polo passivo da exigência.

Pugna que na esteira do que dispõe o art. 135, inciso III, o que se deve perquirir na apreciação da presente questão são dois aspectos: a) a condição de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por parte do imputado como responsável; e b) a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Acrescenta que é indubitável que a falta de recolhimento do tributo constitui, por si só, uma ilicitude, porquanto configura o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, afinal, o Código Tributário Nacional não adjetiva a lei que deve ser infringida para que se responsabilize aquelas pessoas elencadas em seu artigo 135. Nada obstante, no caso específico destes autos, a fraude está patente.

E conclui que pode perfeitamente ser o diretor, gerente ou representante da empresa responsabilizado solidariamente pelo crédito tributário imputado à autuada, relativamente ao montante apurado no período compreendido em que exerceu o múnus na pessoa jurídica em trato, em respeito às regras gerais de direito tributário que tratam da responsabilidade pessoal pelo recolhimento dos tributos, resultante de atos praticados por representantes de pessoas jurídicas de direito privado com infração de lei, que, inclusive, não comporta benefício de ordem.

Ainda, cita trechos dos v. Acórdãos paradigmas, que trataram da responsabilização dos mesmos Coobrigados nessa contenda.

Pois bem, em primeiro lugar, rechaça-se – veementemente - a afirmação fazendária de que *a falta de recolhimento do tributo constitui, por si só, uma ilicitude* e, por tal razão apenas, poderiam ser as pessoas arroladas no art. 135, inciso III, do CTN serem responsabilizadas.

Além disso, a Sra. Marcela de Fátima Momesso apenas é mencionada como sócia da Contribuinte. Não é atribuída nenhuma outra conduta a esta Coobrigada, além de fazer parte dos quadros societários da empresa Autuada.

Ora, a mera constatação de titularidade – ou até de função de administração, diga-se - em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade a qualquer sócio-administrador.

Como mencionado, analisando o TVF (fls. 2.211 a 2.234) não se verifica lá imputação pessoal a essa Sócia de nenhuma contunda praticada que tenha diretamente concorrido para a materialização dos ilícitos colhidos. Inclusive, na descrição da estrutura empresarial fraudulenta utilizada, a presença ou participação da Sra. Marcela de Fátima Momesso não é mencionada.

Considerando isso, é certo que a aplicação do art. 135, inciso III, do CTN não pode ser objetiva e automática diante de ilícito tributário da pessoa jurídica.

Confira-se a lição de Aliomar Baleeiro¹ (em obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi) sobre o tema:

A aplicação do art.135 supõe assim:

- 1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;*
- 2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;*
- 3. a autuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (constante no art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito). (destacamos)*

As falhas contábeis, descumprimento de obrigações acessórias e mesmo o inadimplemento fiscal não bastam para acionar a hipótese da norma do art. 135 do *Codex Fiscal*, que demanda a fundamentação subjéctiva, direta e específica, da conduta das pessoas arroladas em tal dispositivo.

Nesse ponto, acertado o v. Acórdão n.º 1201-002.913, *complementar* àquele ora recorrido, que no voto prevalente do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli menciona:

Isso porque não há nenhuma motivação acerca de qual conduta que ela tenha praticado e que possa ser vista como contrária à lei ou ao Contrato Social.

Ora, se foi o uso indevido ou abusivo de sua qualificação como sócia administradora a causa da caracterização da responsabilidade, deveria a autoridade ter apontado e motivado qual ato teria sido este, como e onde foi praticado, qual a finalidade, seus efeitos etc, mas nada disso foi feito.

O TVF deveria, para valer sua tese de aplicação do artigo 135, III, ter demonstrado em que medida a sócia em questão agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela fundamente adequadamente o Auto, bem como comprove a participação direta e consciente daquele que detém poder de representação no ato evasivo.

¹ Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed., rev. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757.

Diante disso, não merece provimento o Recurso Especial fazendário nesse ponto, mantendo-se a exoneração da responsabilidade da Coobrigada, Sra. Marcela de Fátima Momesso.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para reformar o v. Acórdão n.º 1201-002.350, apenas para reestabelecer a qualificação da multa de ofício ao patamar duplicado de 150%.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella