



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10120.723425/2020-30</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.496 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GASKET PETRÓLEO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Restando devidamente observados os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 142 do CTN, o lançamento é considerado válido e eficaz. Da mesma forma, sendo perfeitamente compreendido o auto de infração pela recorrente e oportunizado o exercício adequado do direito à ampla defesa e ao contraditório, não resta caracterizado o cerceamento ao direito de defesa.

AUTO DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MERO INCONFORMISMO.

O mero inconformismo do contribuinte com o entendimento exarado no Auto de Infração não gera por si só a sua nulidade, quando devidamente expostos os fundamentos de fato e direito que embasam a autuação. Da mesma forma, também não há que se falar em nulidade do v. acórdão recorrido, quando as questões decididas pelo r. decisum foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada.

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF N. 2

O CARF não pode, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, incidenter tantum, de inconstitucionalidade desta norma.

Inteligência da Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

LANÇAMENTO. PRAZO DE DECADÊNCIA. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. SÚMULA CARF 72.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 72).

MULTA QUALIFICADA. LEI 14.689/23. ALTERAÇÃO DO ARTIGO 44 DA LEI 9.430/96. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. ALÍQUOTA DE 100%. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DAS MULTAS LANÇADAS.

Considerando a redação dada pela Lei nº 14.689/23 ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada lançada em relação a diferenças de tributos apuradas e exigidas através de lançamento, devem ser reduzidas para o patamar de 100%, em observância ao princípio da retroatividade benigna insculpido no artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN.

ARTIGO 124, INCISO I, CTN. SOLIDARIEDADE PASSIVA. HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

A solidariedade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN não é hipótese de responsabilidade tributária. Trata-se apenas da maneira eleita pelo legislador complementar para graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo, sendo aplicável, por conseguinte, somente aos casos em que há mais de um contribuinte no polo passivo da relação jurídica tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS GERENTES. PROFISSIONAL CONTÁBIL. ATO DOLOSO. ARTIGO 135 DO CTN.

Os sócios gerentes e prepostos de pessoas jurídicas de direito privado 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, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

A peculiaridade do referido dispositivo está justamente no fato de os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, serem causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária (tributo ou sanção pecuniária), contraída em nome da empresa, mas contrariamente a seus interesses. Ou seja, tratam-se de atos prévios ou concomitantes ao acontecimento do fato jurídico que dá origem à tributação ou à sanção em si, razão pela qual o dispositivo menciona “[...]”

obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Inadmissível a apuração de créditos da contribuição, na sistemática de apuração não cumulativa, relativamente a operações comprovadamente inexistentes.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Inadmissível a apuração de créditos da contribuição, na sistemática de apuração não cumulativa, relativamente a operações comprovadamente inexistentes.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: 1) Reduzir do montante lançado o valor referente ao “Saldo de créditos relativo ao período a utilizar em períodos futuros” apurado pela recorrente a título de PIS/PASEP e COFINS, no mês de março de 2015, nos termos do demonstrativo anexo ao Termo de Diligência Fiscal (fls. 1.918/1.919); 2) Reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96; e Afastar a responsabilidade tributária imputada aos recorrentes Eduardo Alves Santiago Duarte e Charles Cristiano Teixeira Valentim. O Conselheiro Ramon Silva Cunha votou pelas conclusões neste capítulo.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Neiva Aparecida Baylon (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09:

*Trata o processo de impugnação contra autos de infração lavrados em virtude de terem sido descontados indevidamente créditos relativos à contribuição social para o financiamento da seguridade social - Cofins - e à contribuição para o programa de integração social e o programa de formação do patrimônio do servidor público - PIS/Pasep, ambas apuradas na sistemática não-cumulativa, nos períodos de apuração de fevereiro a abril de 2015 (fls. 1.215 a 1.289).*

*No curso do procedimento fiscal, além do respectivo Termo de Início, foram efetuados mais treze outros termos de fiscalização (fls 2 a 4, 159 e 160, 164 e 165, 173 a 175, 179 a 181, 532 a 534, 558 a 560, 587 a 590, 729 a 732, 846 e 847, 851 a 854, 1.040 e 1.041, 1.045 e 1.046 e 1.050 a 1.052).*

*Nos termos de fiscalização lavrados foram solicitados os seguintes esclarecimentos ou documentos:*

*1 - no Termo de Início: a) contrato social; b) documentos que comprovem os efetivos pagamentos aos fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99); c) existência de participações societárias, bem como se atuou como controladora de outras empresas; d) existência de processos de consulta quanto à aplicação da legislação tributária ou de questionamentos judiciais acerca de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB (fls. 2 a 4).*

*Em resposta ao referido termo, foram prestadas as informações solicitadas nos itens "a", "c" e "d" acima. Quanto à documentação comprobatória requerida, solicitou a empresa prorrogação de prazo para a sua apresentação, pedido que foi deferido (fls. 27, 31 e 32, 159 e 160).*

*Requerido pela empresa nova dilação de prazo para a apresentação da documentação solicitada no Termo de Início de Fiscalização, foi novamente deferido (fls. 172 a 175).*

*2 - no Termo de Intimação Fiscal nº 2: a) documentação comprobatória referentes às operações de compra e importação de óleo diesel nos anos de 2015 e 2016, inclusive comprovantes bancários dos efetivos pagamentos; b) documentação comprobatória referentes às operações de venda de óleo diesel nos anos de 2015 e 2016; c) indicação da forma de apuração da Cofins e da*

contribuição para o PIS/Pasep, bem como planilha de cálculo com a apuração destas contribuições; d) motivo pelo qual as contribuições foram apuradas utilizando-se alíquotas por unidade de medida; e) organograma completo e atualizado do grupo empresarial, bem como identificação do corpo diretivo; f) organograma da empresa Oktana Petróleo Exportadora e Importadora Ltda, bem como identificação do corpo diretivo e funções desempenhadas; g) documentação comprobatória que autorizava a importação dos produtos "nafta", "raff" e "n-metilnilina"; h) indicação da motivação e fundamentação legal referentes à venda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica; i) cópia do Livro de Apuração do Lucro Real dos anos de 2015 e 2016 (fls. 179 a 181).

No Termo de Intimação n° 2 foi ressaltada a não apresentação da documentação comprobatória dos efetivos pagamentos aos fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99), solicitada no Termo de Início de Fiscalização.

Na resposta apresentada, foram prestadas as informações solicitadas nos itens "a", "b", "c", "e", "f", "g" e "i" acima. Quanto à forma de apuração das contribuições, itens "d" e "h", a empresa informa que é optante do Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas - Recob (fls. 188 a 190, 207 a 495, 496 a 498, 499 a 525, 526, 527 e 528 a 531).

3 - no Termo de Constatação e Intimação Fiscal, lavrado em 01/03/2019, a empresa foi reintimada a apresentar a documentação comprobatória dos efetivos pagamentos aos fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99), solicitada no Termo de Início de Fiscalização. (fls. 532 a 534).

Em resposta, a empresa afirmou que já apresentou toda a documentação solicitada no Termo de Intimação Fiscal n° 2, não havendo outros documentos a serem juntados (fls. 540).

4 - no Termo de Intimação Fiscal n° 3: a empresa foi novamente intimada a apresentar a documentação comprobatória dos efetivos pagamentos aos fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99), solicitada no Termo de Início de Fiscalização (fls. 558 a 560).

Na resposta, a empresa informou que as operações acima identificadas não eram "... do conhecimento dos atuais acionistas controladores do grupo econômico no qual a empresa está inserida". Acrescentou que, devido à sucessão abrupta ocorrida no grupo empresarial, decorrente de falecimento do

acionista controlador, houve perda de informações e interrupção do modelo de gestão anterior (fls. 567 e 568).

Não consta nos autos a apresentação dessa documentação durante o transcurso do procedimento fiscal.

5 - no Termo de Intimação Fiscal nº 4: a) documentação comprobatória da opção pelo Recob; b) motivo pelo qual a apuração de créditos das contribuições no mês de julho de 2016 fundamentou-se em documentos fiscais emitidos em dezembro de 2013; c) explicação sobre as divergências constatadas nos créditos apurados das contribuições decorrentes das operações de importação (fls. 587 a 590).

Em resposta ao termo de intimação supra, a empresa não apresentou a documentação comprobatória da opção pelo Recob, fazendo referência apenas à legislação que o regula. Quanto à apropriação extemporânea de créditos, informou que agiu de acordo com a legislação, a qual permite que o crédito não aproveitado em determinado mês pode sê-lo nos meses subsequentes. No que se refere ao item "c" acima, a empresa apresentou documentação, sem contudo esclarecer o motivo das divergências apontadas (fls. 597 e 598).

6 - no Termo de Intimação Fiscal nº 5, a empresa foi novamente intimada a apresentar documentação comprobatória da opção pelo Recob e esclarecimentos sobre as divergências constatadas nos créditos apurados das contribuições decorrentes das operações de importação (fls. 729 a 732).

Na resposta, a empresa informa que não localizou o termo de adesão ao Recob e a divergência apontada pela fiscalização não resultou em prejuízo ao Fisco, pois não foi por ela aproveitada (fls. 739 a 741).

7 - no Termo de Intimação Fiscal nº 6: a) identificação dos administradores da empresa e descrição das respectivas funções desempenhadas; b) identificação do acionista controlador falecido; c) documentação comprobatória que autorizava a importação de "nafta" (fls. 851 a 854).

Na resposta a essa intimação a empresa identificou os seus administradores, bem como esclareceu que a autorização para importação de "nafta" estava inclusa na autorização de importação de solventes (fls. 861 e 862).

8- no Termo de Intimação Fiscal nº 01/2019; direcionado a empresa Cillos Participações e Investimentos S/A: a) documentos societários e alterações posteriores; b) organograma da empresa, bem como identificação do corpo diretivo e descrição de suas atividades; c) composição societária da empresa, com a identificação de seus acionistas e respectivas participações; d) investimentos em participações societárias, com a identificação das sociedades investidas e respectivas participações (fls. 1.050 a 1.052).

Em resposta, a empresa Cillos Participações e Investimentos S/A prestou as informações que entendeu devidas (fls. 1.058 a 1.061).

*Encerrado o procedimento fiscal, foram lavrados os autos de infração em discussão.*

*No Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, constam as seguintes informações (fls. 1.237 a 1.249):*

*a) o objeto social da empresa Oktana Petróleo Importadora e Exportadora Ltda, doravante denominada Oktana, está estabelecido na cláusula 3ª do contrato social, in verbis:*

*A sociedade tem por objeto o comércio atacadista, exportação e importação de produtos químicos e petroquímicos, cereais, madeira beneficiada e serrada, bebidas, brinquedos, utensílios domésticos e artigos do vestuário em geral, intermediação e agenciamento de mercadorias de exportação e importação e assistência empresarial complementar no ramo, prestação de serviços de despachante aduaneiro em geral, depósito, carga, descarga, arrumação e controle de qualidade das mercadorias acima mencionadas, exploração da prestação de serviços de transporte rodoviário de produtos perigosos, podendo ainda participar em outras sociedades comerciais como quotista ou acionista.*

*b) a empresa Oktana apropriou-se indevidamente de créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, nos valores, respectivamente, de R\$ 5.828.090,73 e R\$ 1.261.840,04, em virtude de a autoridade fiscal ter entendido que não houve a comprovação da efetiva realização das transações com os fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/000199) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99);*

*c) houve a majoração do percentual da multa aplicada, conforme estabelece o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por ter a autoridade fiscal entendido que houve o cometimento de fraude pela empresa, nos termos definidos pelo art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, pois a empresa utilizou 199 notas fiscais de compra fictícias, a fim de apropriar-se de valores maiores de créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep e, por conseguinte, reduzir o montante das contribuições a pagar;*

*d) atribuiu-se responsabilidade solidária pelo crédito tributário ao Senhor Eduardo Alves Santiago Duarte, sócio-administrador, com fundamento no art. 135, III, do Código Tributário Nacional -CTN, por ter sido identificada sua participação direta no cometimento da infração tributária apurada;*

*e) também se atribuiu responsabilidade solidária pelo crédito tributário ao Senhor Charles Cristiano Teixeira Valentim, contador da empresa, com fundamento no art. 135, II, do CTN, por ter realizado artifícios contábeis a fim de ocultar a identificação da infração tributária apurada; e,*

*f) aplicou-se ao lançamento tributário objeto destes autos o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, pois presente a ocorrência de fraude.*

*Na impugnação apresentada pela empresa esta alega que (fls. 1.395 a 1.414):*

*a) os autos de infração padecem de nulidade por haver duplicidade de exigência com os valores cobrados no processo administrativo fiscal - PAF - n° 10120.724468/2020-32, visto que utiliza neste último os valores de créditos como apurados neste PAF, de n° 10120.723425/2020-30, o que ocasiona dupla exigência sobre o mesmo fato;*

*b) os autos de infração padecem de nulidade por haver erro material na apuração do crédito tributário, pois depois das glosas realizadas, desconsiderou os créditos devidamente escriturados na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições - EFD-Contribuições;*

*c) estão decaídos os valores apurados referentes a fatos geradores que ocorreram anteriormente ao dia 2 de março de 2015, visto que a ciência do lançamento ocorreu apenas em 2 de março de 2020, aplicando-se ao lançamento o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4° do CTN, pois demonstrará a não ocorrência da fraude imputada;*

*d) ocorreram as transações comerciais entre a impugnante e as empresas Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99);*

*e) o fato de essas empresas não terem apresentado a Escrituração Contábil Digital - ECD - e a Escrituração Contábil Fiscal - ECF - não permite a imputação de qualquer punição à impugnante;*

*f) a empresa Oktana não pode obter, em virtude dos sigilos contábil e fiscal, qualquer documento pertencente às empresas que lhe prestaram serviços, o que implica que não pode ter despesas suas glosadas "... por ausência de documentação impossível de obter";*

*g) em virtude de mudança abrupta na gestão da empresa, devido ao falecimento de seu antigo gestor, somente agora localizou as notas fiscais que fundamentaram as operações com as empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99);*

*h) apresentadas as notas fiscais acima referidas, não subsiste a motivação do lançamento fiscal;*

*i) os pagamentos realizados às empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99) foram operacionalizados mediante a entrega de créditos que a impugnante detinha em desfavor das empresas Pontual Service Comércio e Serviços Ltda - ME ("PONTUAL") e Bom Sucesso, Comércio Atacadista de Embalagens Ltda - ME ("BOM SUCESSO");*

j) não há no Relatório Fiscal nem nos Autos de Infração qualquer referência à má-fé da empresa na utilização dos serviços das empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99);

k) a multa qualificada aplicada não deve subsistir, pois não houve, como demonstrado na impugnação, qualquer ilicitude na utilização dos créditos das contribuições por parte da empresa;

l) ainda que prevaleça o entendimento de que as operações em debate não ocorreram, não houve o cometimento de fraude na utilização dos créditos pela empresa;

m) a fraude ocorre apenas se utilizados meios ilícitos para evitar a tributação;

n) para caracterizar a conduta dolosa não basta a violação à lei, mas a demonstração de que o sujeito passivo teve a intenção deliberada de infringi-la;

o) não há provas de fraude praticada pela empresa;

p) a multa deve ser reduzida ao patamar de 100% do tributo devido, pois também às penalidades aplica-se a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco; e,

q) a multa aplicada atenta contra os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ao final, requer que:

a) em preliminar:

a.i) seja declarada a nulidade do auto de infração ou pela ocorrência de bis in idem ou por erro na apuração do crédito tributário;

a.ii) seja reconhecida a decadência parcial do lançamento tributário;

b) no mérito:

b.i) seja reconhecida a improcedência do auto de infração, pois demonstrada a falta de motivação para o lançamento fiscal;

b.ii) seja afastada a multa qualificada ou, subsidiariamente, a sua redução ao percentual de 100%.

Na impugnação apresentada pelo imputado responsável solidário Sr. Eduardo Alves Santiago Duarte este alega que (fls. 1.355 a 1.387):

a) em preliminar, a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação, cerceamento do direito de defesa e utilização indevida de presunção, visto que:

a.i) a sua responsabilização pessoal pelo crédito tributário decorre simplesmente do fato de ser sócio-administrador da empresa à época dos fatos;

a.ii) o relatório fiscal não descreve qualquer conduta por ele cometida que tenha contribuído para o cometimento da suposta infração;

a.iii) o relatório fiscal apenas aponta a existência de atos contábeis e fiscais, sem especificá-los;

a.iv) pela falta de descrição da conduta pessoal a ele imputada, é nula a atribuição de responsabilidade pessoal pelo crédito tributário ao impugnante;

a.v) a responsabilidade solidária também não está caracterizada, na medida em que não foi imputada ao impugnante qualquer conduta dolosa, atribuindo-se esta apenas por constar como sócio-administrador nos documentos societários e como administrador responsável na ECD e ECF entregues pela empresa;

a.vi) não há no Relatório Fiscal qualquer fato que indique que o impugnante tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos;

a.vii) a falta de conhecimento dos fatos a ele imputados resulta no cerceamento do seu direito de defesa, pois não terá meios de exercê-lo em sua plenitude;

a. viii) a falta da devida motivação do ato administrativo que lhe atribuiu responsabilidade pelo crédito tributário ocasiona a sua nulidade;

a.ix) por ser o ato de lançamento tributário uma atividade vinculada, a atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante deveria partir da comprovação de sua participação pessoal e direta nos ilícitos alegados relativos às notas fiscais indevidamente escrituradas;

a.x) o inciso II do artigo 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil - IN-RFB -nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, exige a descrição e comprovação dos fatos que caracterizem a responsabilidade tributária, o que não foi atendido;

a.xi) a responsabilidade tributária somente pode decorrer de um fazer ou não fazer;

a.xii) é vedada a adoção de presunções para a atribuição de responsabilidade tributária;

b) no mérito:

b.i) a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário somente pode ser atribuída ao sócio-administrador se este houver cometido algum ato irregular;

b.ii) o interesse comum referido no art. 124, inciso I, do CTN pressupõe uma relação jurídica entre duas ou mais pessoas na qualidade de contribuintes;

b.iii) a expressão "interesse comum" não significa mero interesse econômico;

b. iv) o disposto no art. 124, inciso I, do CTN, não se aplica a pessoas estranhas ao fato gerador da obrigação tributária;

b.v) eventos considerados irregulares não podem, por si só, provocar a responsabilidade solidária, sob a ótica do art. 124, inciso I, do CTN;

b.vi) "... a solidariedade prevista no artigo 124, I, do CTN, somente se aplica àqueles que efetivamente praticaram o verbo do critério material da hipótese de incidência tributária, não atingindo terceiros que, embora tenham relação com o contribuinte, não praticaram diretamente a situação que representa o fato gerador.";

b.vii) ao impugnante também não se aplica o disposto no art. 135 do CTN, pois a única imputação a ele feita é constar como sócio-administrador no contrato social e representante legal nas ECD e ECF entregues;

b.viii) ainda que se entenda cabível a atribuição de responsabilização solidária nestes autos, esta se limita aos tributos abrangidos, não abrangendo as penalidades aplicadas;

b.ix) as penalidades, multas, somente podem ser exigidas dos pessoalmente responsáveis pelo cometimento de uma infração; e,

b.x) aos responsáveis solidários pela obrigação tributária não se pode imputar responsabilidade por infrações cometidas por terceiros, os autores pessoais destas supostas irregularidades.

Ao final, requer que:

a) seja declarada a nulidade do auto de infração pela ausência da descrição de conduta comissiva ou omissiva imputável ao impugnante, falta de motivação do ato administrativo e utilização de presunção para atribuição de responsabilidade;

b) subsidiariamente, seja reconhecida a insubsistência da sujeição passiva solidária atribuída ao impugnante, pela ausência de nexo causal que vincule este aos fatos geradores identificados nos Autos de Infração de que tratam estes autos;

b) sucessivamente, seja reconhecida a ausência de sujeição passiva solidária relativamente às multas lançadas.

Na impugnação apresentada pelo imputado responsável solidário, Sr. Charles Cristiano Teixeira Valentim, este alega que (fls. 1.323 a 1.348):

a) em preliminar, a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação, cerceamento do direito de defesa e utilização indevida de presunção, visto que:

a.i) a sua responsabilização pessoal pelo crédito tributário decorre simplesmente do fato de ser o contabilista responsável pelos registros contábeis da empresa Oktana;

a.ii) a autoridade lançadora não demonstrou ser o impugnante mandatário, preposto ou empregado da empresa Oktana;

a.iii) não há no Relatório Fiscal qualquer descrição de fato a indicar que o impugnante tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos;

a.iv) pela falta de descrição da conduta pessoal a ele imputada, é nula, por cerceamento do direito de defesa, a atribuição de responsabilidade pessoal pelo crédito tributário ao impugnante;

a. v) a falta da devida motivação do ato administrativo que lhe atribuiu responsabilidade pelo crédito tributário ocasiona a sua nulidade;

a.vi) por ser o ato de lançamento tributário uma atividade vinculada, a atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante deveria partir da comprovação de sua participação pessoal e direta nos ilícitos alegados relativos às notas fiscais indevidamente escrituradas;

a. vii) o inciso II do artigo 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil - IN-RFB -nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, exige a descrição e comprovação dos fatos que caracterizem a responsabilidade tributária, o que não foi atendido; e,

a.viii) é vedada a adoção de presunções para a atribuição de responsabilidade tributária;

b) no mérito:

b.i) a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário somente pode ser atribuída a terceiros se estes houverem cometido algum ato ilícito;

b.ii) o interesse comum referido no art. 124, inciso I, do CTN pressupõe uma relação jurídica entre duas ou mais pessoas na qualidade de contribuintes;

b.iii) a expressão "interesse comum" não significa mero interesse econômico;

b.iv) o disposto no art. 124, inciso I, do CTN, não se aplica a pessoas estranhas ao fato gerador da obrigação tributária;

b.v) o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscal para atribuir responsabilidade ao impugnante, parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil, não se aplica às obrigações tributárias;

b.vi) a atribuição de responsabilidade tributária é matéria reservada, pela Constituição Federal, a lei complementar federal;

b.vii) ao impugnante também não se aplica o disposto no art. 135 do CTN, pois a única imputação a ele feita é "... ter supostamente realizado lançamentos 'atípicos' na escrita contábil da OKTANA";

b.viii) tais lançamentos atípicos não apresentaram reflexos tributários, conforme admitido no próprio Relatório Fiscal;

*b.ix) referidos lançamentos atípicos não se relacionam com as supostas infrações tributárias apontadas e não dificultaram a identificação destas;*

*b.x) o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais somente admite a responsabilidade do contabilista quando comprovada a sua participação voluntária e consciente em esquema fraudulento que vise o pagamento a menor de tributos federais;*

*b.xi) ainda que se entenda cabível a atribuição de responsabilização solidária nestes autos, esta se limita aos tributos abrangidos, não abrangendo as penalidades aplicadas;*

*b.xii) a fiscalização não identificou o impugnante como mandatário, preposto ou empregado, a fim de lhe imputar a responsabilidade estabelecida pelo art. 135, inciso II, do CTN;*

*b.xiiV) as penalidades, multas, somente podem ser exigidas dos agentes responsáveis pelo cometimento de uma infração; e,*

*b.xiv) aos responsáveis solidários pela obrigação tributária não se pode imputar responsabilidade por infrações cometidas por terceiros, os autores destas supostas irregularidades.*

*Ao final, requer que:*

*a) seja declarada a nulidade do auto de infração pelo cerceamento do direito de defesa, falta de motivação do ato administrativo e utilização de presunção para atribuição de responsabilidade;*

*b) subsidiariamente, seja reconhecida a insubsistência da sujeita passiva solidária atribuída ao impugnante;*

*b) sucessivamente, seja reconhecida a ausência de sujeição passiva solidária relativamente às multas lançadas.*

*Eis o relatório.*

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, por meio do Acórdão nº 109-003.023, de 27 de novembro de 2020, decidiu, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares levantadas e, no mérito, julgar improcedentes as impugnações, mantendo o crédito tributário exigido, bem como a responsabilidade solidária atribuída a Eduardo Alves Santiago Duarte e a Charles Cristiano Teixeira Valentim, respectivamente, sócio-administrador e contador da empresa, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

**NULIDADE. PRESSUPOSTOS.**

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FRAUDE

O termo inicial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é, na ocorrência de fraude, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. COMPROVAÇÃO

Devidamente comprovada a fraude, duplica-se o percentual da multa de ofício aplicada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES.

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTADOR.

Constatada a participação do contador no cometimento da infração apurada, cabível a sua inclusão no pólo passivo da obrigação tributária.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Inadmissível a apuração de créditos da contribuição, na sistemática de apuração não cumulativa, relativamente a operações comprovadamente inexistentes.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Inadmissível a apuração de créditos da contribuição, na sistemática de apuração não cumulativa, relativamente a operações comprovadamente inexistentes.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

A recorrente Gasket Petróleo Importadora e Exportadora Ltda., atual denominação de Oktana Petróleo Importadora e Exportadora Ltda., interpôs Recurso Voluntário, alegando, em breve síntese, preliminarmente, nulidade do auto de infração, por incongruência lógica, vício de motivação, cerceamento de defesa, ausência de descrição da conduta que tipifica como dolosa, duplicidade de lançamento e erro na quantificação do crédito tributário; e nulidade do v. acórdão recorrido, por deixar de enfrentar argumentos apresentados na impugnação e manter as nulidades invocadas quanto à autuação. No mérito, sustenta a inexistência de comprovação da fraude e a existência das operações com as empresas Gomes e Piazon; o não cabimento das multas qualificadas; decadência parcial; e violação da multa lançada aos princípios do não confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

O recorrente Eduardo Alves Santiago Duarte interpôs Recurso Voluntário alegando, em breve síntese, preliminarmente, nulidade do auto de infração, por incongruência lógica, vício de motivação, cerceamento de defesa, ausência de descrição da conduta praticada pelo recorrente para sua responsabilização, e nulidade do v. acórdão recorrido, por deixar de enfrentar argumentos apresentados na impugnação e manter as nulidades invocadas quanto à autuação. No mérito, sustenta a inexistência de comprovação da conduta dolosa que justificaria sua responsabilização, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN; não configuração da hipótese prevista no artigo 124, inciso I, do CTN; não cabimento da multa qualificada e impossibilidade de transferência para pessoa distinta do contribuinte.

O recorrente Charles Cristiano Teixeira Valentim interpôs Recurso Voluntário alegando, em breve síntese, preliminarmente, nulidade do auto de infração, por incongruência lógica, vício de motivação, cerceamento de defesa, ausência de descrição da conduta praticada pelo recorrente para sua responsabilização, e nulidade do v. acórdão recorrido, por deixar de enfrentar argumentos apresentados na impugnação e manter as nulidades invocadas quanto à autuação. No mérito, sustenta a inexistência de comprovação de qualquer conduta pessoal, tanto comissiva quanto omissiva, que pudesse lhe atribuir a responsabilidade tributária; não cabimento da multa qualificada e impossibilidade de transferência para pessoa distinta do contribuinte.

A C. 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 3ª Seção, deste e. CARF, por meio da Resolução nº 3102-000.375, de 20 de agosto de 2024, decidiu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

*Assim, considerando (i) a total incompatibilidade entre os saldos credores apurados pela recorrente em sua escrita contábil (fls. 1436 a 1438) e aqueles utilizados pela autoridade fiscal no lançamento (fls. 1273 a 1274), (ii) a ausência de qualquer fundamentação no auto de infração ou no relatório fiscal acerca da incompatibilidade aventada, e (iii) que a existência de saldo credor não utilizado no período autuado impacta diretamente o valor do crédito tributário lançado, julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF):*

1) *justifique fundamentadamente a razão pela qual desconsiderou os valores apurados pela recorrente na sua escrita contábil, demonstrando como chegou aos valores considerados no auto de infração e seus anexos;*

2) *encerrada a instrução processual, intime a Recorrente para, caso deseje, manifeste-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.*

Em atendimento à resolução, a autoridade diligente editou o Termo de Diligência Fiscal, no qual reconheceu a existência de saldo credor a maior do que aquele considerado pela fiscalização, justificou a existência de tal divergência e propôs a readequação dos valores lançados.

Por sua vez, a recorrente apresentou petição na qual alega, em breve síntese, o seguinte:

*A informação do termo de que o saldo do Recorrente era maior acaba por evidenciar que o Auto de Infração se encontra equivocado. Além disso, ante os artigos 142 a 149 do CTN incabível a revisão de lançamento, para se ter como nulo o lançamento.*

*A atribuição de novos valores ao saldo credor reforça a ausência de clara fundamentação no auto de infração e nos valores utilizados pela fiscalização, para reforçar a nulidade do lançamento e de que não há fraude.*

*Eis que, na hipótese, pelo debate, de não se cancelar o auto de infração, de se expurgar os valores que não se atém ao saldo credor e aplicar a decadência nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN e afastar a multa em 150% do tributo devido.*

Ato contínuo, os autos foram devolvidos a este e. CARF, para prosseguimento do feito.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e cumprem com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, serem conhecidos.

Em razão da similaridade entre os argumentos apresentados, a análise será feita em conjunto, com apreciação individualizada de alegações específicas, quando pertinente.

### 1 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em seus Recursos Voluntários, os recorrentes pleiteiam o reconhecimento da nulidade do auto de infração, com base nos seguintes argumentos: (i) incongruência lógica da

autuação, por imputar o crédito tributário ao contribuinte e aos responsáveis, com base em hipóteses de responsabilidade tributária excludentes; (ii) vício de motivação, por falta de descrição e comprovação da conduta dolosa praticada pelo contribuinte e pelos responsáveis; (iii) cerceamento de defesa (como reflexo da ausência de motivação); (iv) duplicidade de lançamento e (v) erro na quantificação do crédito tributário.

É o que passo a apreciar.

No que se refere aos argumentos (i), (ii) e (iii), com a devida vênia, entendo se tratar de inconformismo dos recorrentes quanto aos fundamentos adotados no Auto de Infração, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas em sede de julgamento do mérito dos recursos.

Isto porque, sem adentrar no mérito do entendimento exarado, houve a devida exposição dos fatos e fundamentos que embasam a autuação, com a descrição das condutas imputadas tanto ao contribuinte quanto aos responsáveis tributários, como pode ser verificado do Relatório Fiscal de fls. 1237 a 1249, bem como, dos documentos comprobatórios de fls. 12 a 1214, que integram o Auto de Infração.

Ressalta-se que as informações constantes da autuação são suficientemente completas a ponto de permitir aos recorrentes, tanto em sede de impugnação quanto no Recurso Voluntário, suscitar uma ampla discussão acerca do mérito, o que vai de encontro com a tese de nulidade por ausência de motivação e cerceamento de defesa.

Ademais, ainda que os recorrentes sustentem, com base na doutrina e na jurisprudência, que os artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional são excludentes entre si, é inegável que se trata de questão controversa que envolve o mérito da autuação, mais especificamente, a interpretação das normas que preveem a responsabilização de terceiros, razão pela qual não vislumbro qualquer incongruência lógica que implique, por si só, nulidade da autuação.

Quanto ao argumento (iv), em linha com o entendimento exarado no v. acórdão recorrido, eventuais problemas ocorridos na apuração dos tributos lançados nos Autos de Infração objeto do PAF nº 10120.724468/2020-32, tanto no que se referem aos valores apurados quanto aos créditos descontados, serão nele analisados.

Por fim, no tópico do “Erro na Quantificação do Crédito Tributário” do seu Recurso Voluntário, a recorrente Gasket sustenta que “[...] a autoridade fiscal, ao apurar o montante devido a título das contribuições PIS e COFINS, após glosar os créditos dos serviços de apoio logístico (GOMES e PIAZON), deixou de considerar os créditos devidamente escriturados na EFD-Contribuições”.

Para corroborar o alegado, destaca o seguinte:

*Conforme se observa do Anexo III desse PAF (fls. 1273/1274), a Autoridade Fiscalizadora expurgou os créditos supostamente indevidos, chegando ao valor devido a título PIS (Coluna "G") de R\$ 1.261.840,04.*

*Entretanto, os valores utilizados na Coluna "C", relativos ao crédito disponível para utilização no período, não estão compatíveis com as informações apresentadas na EFD-Contribuições (Doc. 03 da impugnação fiscal) devidamente entregue. Não há no Relatório Fiscal, como dito, qualquer informação da causa dessa desconsideração, mas os valores de créditos apropriados nos meses de fevereiro, março e abril de 2015 foram, efetiva e respectivamente, R\$ 1.347.435,84, R\$ 1.664.661,40 e R\$ 791.747,36.*

*Desse modo, subtraindo os créditos supostamente descontados indevidamente, decorrentes dos serviços de apoio logístico (GOMES e PIAZON), de R\$ 640.159,65, R\$ 501.430,66 e R\$ 123.720,60 (Coluna "G" do Anexo III), dos créditos efetivamente declarados e não glosados, chega-se ao valor devido de R\$ 882.678,82 a título de PIS, uma diferença de R\$ 379.161,22.*

*O mesmo ocorre com a COFINS. Consta no Auto de Infração a exigência de R\$ 5.828.090,73.*

*Entretanto, conforme consta na EFD-Contribuições (Doc. 03 da impugnação fiscal), os valores de créditos apropriados nos meses de fevereiro, março e abril de 2015 foram, respectivamente, R\$ 6.213.123,96, R\$ 7.679.001,25 e R\$ 3.650.659,69.*

*Subtraindo de tais valores os créditos supostamente indevidos de R\$2.948.614,10, R\$2.309.620,04 e R\$569.864,61 (Coluna "G" do Anexo III), chega-se ao valor devido de R\$ 4.077.827,93 a título de COFINS, uma diferença de R\$ 1.750.262,80.*

*Ou seja, há uma diferença de R\$ 2.129.424,02 que está sendo exigida indevidamente no Auto de Infração em referência. A razão, como acima explicado, é a não utilização de saldo credor devidamente declarado pela Recorrente em sua escrita fiscal (Doc. 02 da impugnação fiscal), sem que haja qualquer glosa desses valores.*

Diante disto, entende ter restado demonstrado o vício na apuração do montante devido a título de tributo, o que configuraria vício material insanável, posto que vinculado à mensuração do crédito tributário lançado, nos termos do artigo 142 do CTN.

Conforme supra relatado, considerando (i) a total incompatibilidade entre os saldos credores apurados pela recorrente em sua escrita contábil (fls. 1436 a 1438) e aqueles utilizados pela autoridade fiscal no lançamento (fls. 1273 a 1274), (ii) a ausência de qualquer fundamentação no auto de infração ou no relatório fiscal acerca da incompatibilidade aventada, e (iii) que a existência de saldo credor não utilizado no período autuado impacta diretamente o valor do crédito tributário lançado, a C. 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, deste e. CARF, decidiu baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF) justificasse fundamentadamente a razão pela qual desconsiderou os valores apurados pela recorrente na sua

escrita contábil, demonstrando como chegou aos valores considerados no auto de infração e seus anexos.

Em atendimento à resolução, assim se manifestou a autoridade diligente no Termo de Diligência Fiscal:

***Da Divergência dos saldos de créditos de Pis e Cofins***

*8. Após o breve relato sobre a origem do lançamento do crédito tributário em discussão, passamos a discorrer sobre a questão central que motivou a conversão do julgamento em diligência. A partir dos elementos trazidos pelo sujeito passivo após a ciência dos Autos de Infração verificou-se uma divergência entre os saldos disponíveis dos créditos das contribuições utilizados na auditoria fiscal e os saldos disponíveis apresentados pelo sujeito passivo, por meio dos Recibos de Entrega das EFD-Contribuições dos meses de fevereiro, março e abril de 2015.*

*9. Neste sentido, é possível constatar que a divergência de valores nos saldos dos créditos disponíveis a compensar ocorre somente no mês de março de 2015.*

*10. E o motivo desta divergência é que na auditoria fiscal foram utilizados os valores dos saldos disponíveis informados nos Registros 1100 e 1500 do Bloco 1 da EFD-Contribuições, os quais registram/controlam (ou, ao menos, deveriam controlar) os saldos dos créditos disponíveis para, respectivamente, deduzir das contribuições devidas do Pis e da Cofins apuradas em períodos posteriores*

*11. Os valores dos créditos disponíveis do Pis e da Cofins informados nestes registros da EFDContribuições, no mês de março de 2015, foram respectivamente de 28.430,50 e 118.310,75, ao passo que, os saldos de créditos disponíveis nos registros do Bloco M(Registro M100 – Pis e Registro M500 – Cofins), conforme recibos de entrega das Escriturações Fiscais trazidos pelo sujeito passivo foram respectivamente de 407.591,71 e 1.868.573,55. Dessa forma, constata-se a diferença de 379.161,21 e 1.750.262,80.*

*12. Anexamos ao presente processo os extratos dos Registros 1100 e 1500 das EFDContribuições, evidenciando os saldos dos créditos disponíveis que foram utilizados na auditoria fiscal (fls. 1912 a 1913).*

*13. E, apesar de os saldos de créditos utilizados na auditoria fiscal terem origem nas informações prestadas pelo próprio sujeito passivo nas suas Escriturações Fiscais, compreendemos que os saldos de créditos disponíveis constantes no Bloco M destas Escriturações em valores superiores aos utilizados pela auditoria fiscal (Bloco 1) devam ser considerados, pois representam maior confiabilidade.*

*14. Assim, elaboramos outro demonstrativo, anexo ao presente relatório, para evidenciar o cálculo dos valores de Pis e Cofins a recolher, evidenciando o valor devido dessas contribuições quando é observado os saldos de créditos disponíveis informados nos Registros M100 e M500.*

*15. Verifica-se, por consequência, que a consideração desses valores fez apenas reduzir o valor devido das contribuições apuradas no lançamento de ofício,*

*especificamente no mês de março de 2015. Assim, pode ser observado a diminuição de valores lançados para o Pis e a Cofins em, respectivamente, R\$379.161,21 e R\$1.750.262,80, que é a diferença de saldos de créditos entre os registros do Bloco M e do Bloco 1 da EFD-Contribuições de março de 2015.*

*16. Por fim, devemos registrar que os fatos aqui relatados, não causaram qualquer reflexo nos Autos de Infração lavrados e formalizados no PAF 10120.724468/2020-32, visto que as divergências nos saldos dos créditos disponíveis das contribuições foram totalmente deduzidas nos lançamentos de ofício do presente processo.*

Intimada a se manifestar, a recorrente sustenta que “[a] análise é deficiente e gera como consequência a nulidade do Auto de Infração, já que inexiste o suporte fático para a incidência da tributação a partir de uma presunção e análise incorreta do que efetivamente se deu, a ensejar o erro de direito, que não pode ser objeto de revisão, nos termos dos artigos 142, 145, 147 e 149 do Código Tributário Nacional”. Defende que “[a]o tributar os valores como se saldo credor não estivesse lá não houve a determinação correta da matéria tributável, sujeita a tributação, tampouco a ocorrência do fato gerador, o que configura o denominado erro de direito: um equívoco na valoração jurídica dos fatos, uma análise incorreta do que pode ser tido como tributação”. Ademais, alega que, ainda que se caracterize como mero erro de fato, existiria vedação a novo lançamento/revisão de lançamento, razão pela qual deveria ser cancelado o auto de infração.

Somado a isto, sustenta que “reconhecer que havia um saldo credor maior é indicativo da falha da autuação fiscal, que não consegue entabular as razões da preterição do que apresentado pelo ora Recorrente, o que também derruba as alegações de fraude”.

Com a devida vênia, não vislumbro nulidade do auto de infração, uma vez que a desconsideração do saldo credor apontado foi pontual – referente a um mês apenas – e, portanto, não inquina todo o lançamento de nulidade. Ademais, nos termos do artigo 145, inciso I, do CTN, o lançamento pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, sendo justamente este o caso, uma vez que a alteração proposta pela autoridade diligente decorre da defesa apresentada pela recorrente, o que é plenamente admitido pelo nosso ordenamento jurídico pátrio.

Ressalte-se que, apesar das diferenças apontadas quanto ao saldo credor nos meses de fevereiro e abril, a autoridade fiscal se utilizou dos mesmos valores referentes ao “Saldo de créditos relativo ao período a utilizar em períodos futuros” apurados pela recorrente a título de PIS/PASEP e COFINS em tais competências, de modo que não há impacto no crédito tributário lançado quanto a tais meses.

Por fim, não subsistem as alegações de nulidade do acórdão proferido pela D. DRJ, por deixar de enfrentar argumentos apresentados na impugnação e manter as nulidades invocadas quanto à autuação, uma vez que restou devidamente fundamentado o entendimento exarado pelas autoridades julgadoras para afastar as preliminares de nulidade suscitadas,

especialmente, a inocorrência das circunstâncias previstas pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, o cumprimento das exigências estatuídas pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, e a ausência de cerceamento do direito de defesa.

Assim, sem adentrar no mérito do posicionamento adotado, verifica-se que as questões decididas pelo r. *decisum* foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada, que estabelece que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e do v. acórdão recorrido, e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, a fim de reduzir do montante lançado o valor referente ao “Saldo de créditos relativo ao período a utilizar em períodos futuros” apurado pela recorrente a título de PIS/PASEP e COFINS, no mês de março de 2015, nos termos do demonstrativo anexo ao Termo de Diligência Fiscal (fls. 1.918/1.919).

## **2 DA GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS – TRANSAÇÃO INEXISTENTE (NÃO COMPROVADA)**

Conforme se extrai do Relatório Fiscal que embasa a autuação, a fiscalização verificou que a Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (EFD-C) da recorrente registrava créditos de PIS e COFINS provenientes de 199 Notas Fiscais que teriam sido emitidas pelas empresas Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda. (GOMES) e Piazon Comercial Química Ltda. (PIAZON), nos meses de fevereiro, março e abril do ano 2015.

Visando confirmar as referidas transações comerciais, a fiscalização buscou ter acesso aos arquivos digitais das Notas fiscais emitidas por estas empresas no ano de 2015. Entretanto, em consulta realizada ao banco de dados das Notas Fiscais eletrônicas, verificou que, neste período, não houve efetivamente emissão de Notas fiscais. Também não ocorreu a transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Contábil Fiscal (ECF) para estas empresas, indicando que não estariam em atividade operacional no ano de 2015.

Assim, solicitou à fiscalizada já no Termo de Início do Procedimento Fiscal que apresentasse documentos comprobatórios, hábeis e idôneos, confirmando o efetivo pagamento dos produtos/serviços fornecidos e/ou prestados, no ano de 2015, pelos fornecedores Gomes & Gomes e Piazon.

Após sucessivas solicitações de prorrogação de prazo, passando por respostas evasivas apresentadas em 04/02/2019 e 08/04/2019, os representantes da fiscalizada afirmaram, por meio de documento assinado em 23/04/2019, que desconheciam as operações realizadas com estes fornecedores. Trouxeram como justificativa a forma abrupta que teria ocorrido a sucessão no controle acionário do grupo empresarial, em que a fiscalizada está inserida (“causa mortis” do “acionista controlador”).

Neste cenário, a fiscalização ponderou que o surgimento de problemas na gestão administrativa e financeira de uma entidade empresarial decorrentes do falecimento do principal acionista é compreensível, entretanto, para uma empresa do porte e características da fiscalizada, a ausência repentina do principal gestor não deveria afetar o registro e a comprovação de transações relevantes, no montante de mais de setenta milhões de reais com apenas dois fornecedores, conforme foi informado na EFD-Contribuições.

Diante dos fatos relatados, concluiu que as transações informadas na EFD-C referentes a “apoio logístico operacional” por parte das pessoas jurídicas GOMES e PIAZON não ocorreram e, portanto, são indevidos os créditos de PIS e COFINS decorrentes destas supostas operações, razão pela qual lavrou o auto de infração ora em análise, com a exigência dos valores de PIS e COFINS a recolher após a glosa dos créditos indevidos.

Em sua impugnação, a recorrente sustentou que não poderia ser punida pelo descumprimento de obrigações acessórias por parte de seus fornecedores e, quanto à comprovação das operações, informou que, após longo período de buscas, conseguiu reunir todas as notas fiscais que suportam as operações com as empresas GOMES e PIAZON, as quais foram colacionadas aos autos (Doc. 04 da impugnação).

Para corroborar a ocorrência das operações, esclareceu que os pagamentos realizados às empresas GOMES e PIAZON foram efetuados mediante entrega de créditos que detinha perante as empresas PONTUAL SERVICE COMERCIO E SERVIÇOS LTDA – ME (PONTUAL) e BOM SUCESSO, COMERCIO ATACADISTA DE EMBALAGENS LTDA – ME (BOM SUCESSO).

Neste sentido, relatou que as empresas PONTUAL e BOM SUCESSO seriam suas clientes devedoras e teriam assumido as obrigações financeiras decorrentes dos serviços prestados pela GOMES e PIAZON à recorrente, em contrapartida ao reconhecimento de quitação de suas obrigações com a própria recorrente. Destacou que a citada operação é legalmente prevista nos artigos 306, 308, 319, 346, I, 349, todos do Código Civil, e juntou lista de operações realizadas com as referidas empresas (Doc. 05 da impugnação).

Ao apreciar os referidos documentos e alegações, assim se manifestou a C. Turma Julgadora *a quo*:

### **2.2.1 Da Comprovação dos Pagamentos Efetuados**

*Para comprovar a efetividade das operações realizadas com as empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99) a empresa alega que os pagamentos a elas realizados ocorreu mediante a entrega de créditos que detinha em desfavor das empresas Pontual Service Comércio e Serviços Ltda -ME ("PONTUAL") e Bom Sucesso, Comércio Atacadista de Embalagens Ltda - ME ("BOM SUCESSO").*

*Reforça que tal procedimento tem fundamento nos arts. 306, 308, 319, 346, inciso I, 349, todos do Código Civil - CC.*

*Apresenta como prova dessa entrega de créditos apenas uma lista onde relaciona declarações de importação com respectivas notas fiscais de entrada e posteriores notas fiscais de saída, na qual informa como clientes as empresas Pontual Service Comércio e Serviços Ltda - ME ("PONTUAL") e Bom Sucesso, Comércio Atacadista de Embalagens Ltda - ME ("BOM SUCESSO"), sem identificar o CNPJ destas (fls. 1.640 a 1.643).*

*Como está colocada a situação pela empresa, ela tenta desincumbir-se de demonstrar a comprovação financeira das supostas operações ocorridas, ou seja, das entradas e saídas de caixa que cabalmente comprovem os pagamentos efetuados referentes às operações questionadas e que geraram a glosa dos créditos. Segundo se depreende do alegado, não houve movimentação financeira referente às operações questionadas.*

*Ocorre que é perfeitamente possível que a empresa comprove suas alegações tanto sob o aspecto contábil quanto jurídico, o que não acontece.*

*Do ponto de vista contábil, deveria constar em seus registros, pelo menos, as seguintes informações:*

*a) as obrigações da impugnante em relação às empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda e Piazon Comercial Química Ltda deveriam estar devidamente registradas em seu passivo;*

*b) os direitos da impugnante relativamente às empresas Pontual Service Comércio e Serviços Ltda - ME ("PONTUAL") e Bom Sucesso, Comércio Atacadista de Embalagens Ltda - ME ("BOM SUCESSO") deveriam estar registrados em seu ativo; e,*

*c) a "entrega de créditos", que a empresa detinha em desfavor das empresas Pontual Service Comércio e Serviços Ltda - ME e Bom Sucesso, Comércio Atacadista de Embalagens Ltda - ME, às empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda e Piazon Comercial Química Ltda, deveria estar registrada como baixas de seus direitos em relação àquelas e, concomitantemente, de suas obrigações perante estas.*

*Ademais, além da documentação contábil, deveriam ser apresentados todos os documentos de origem externa ou interna e demais elementos que comprovem ou evidenciem os fatos alegados, que deveriam estar registrados na sua contabilidade.*

*Não apresenta documentos, por exemplo contratos, que permitam identificar do que se tratam e a efetividade das operações que alega ter realizado com as empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99).*

*Ressalte-se que a mera apresentação de notas fiscais não supre tal lacuna, sendo este ponto melhor aprofundado no tópico seguinte.*

*Também não apresenta documentos que permitam identificar do que se tratam e a efetividade das operações que alega ter realizado com as empresas Pontual Service Comércio e Serviços Ltda - ME e Bom Sucesso, Comércio Atacadista de Embalagens Ltda - ME.*

*Nada do exposto acima foi demonstrado pela empresa.*

*Prosseguindo, do ponto de vista jurídico também não comprova a impugnante o alegado.*

*Aduz a empresa que seu agir foi fundamentado nos arts. 306, 308, 319, 346, inciso I, 349, todos do Código Civil.*

*Transcreve-se abaixo os mencionados dispositivos para melhor análise da matéria:*

*Art. 306. O pagamento feito por terceiro, com desconhecimento ou oposição do devedor, não obriga a reembolsar aquele que pagou, se o devedor tinha meios para ilidir a ação.*

*Art. 308. O pagamento deve ser feito ao credor ou a quem de direito o represente, sob pena de só valer depois de por ele ratificado, ou tanto quanto reverter em seu proveito.*

*Art. 319. O devedor que paga tem direito a quitação regular, e pode reter o pagamento, enquanto não lhe seja dada.*

*Art. 346. A sub-rogação opera-se, de pleno direito, em favor:*

*I- do credor que paga a dívida do devedor comum; II- do adquirente do imóvel hipotecado, que paga a credor hipotecário, bem como do terceiro que efetiva o pagamento para não ser privado de direito sobre imóvel; III- do terceiro interessado, que paga a dívida pela qual era ou podia ser obrigado, no todo ou em parte.*

*Art. 349. A sub-rogação transfere ao novo credor todos os direitos, ações, privilégios e garantias do primitivo, em relação à dívida, contra o devedor principal e os fiadores.*

*Pela leitura dos dispositivos acima, observa-se que poucas luzes trazem para a resolução da lide. Não esclarece a impugnante como tais normas se aplicam às operações por ela informada.*

*Entretanto, interessante notar que a operação conforme descrita pela empresa, entrega de créditos que possui para terceiros, amolda-se ao que se conhece como cessão de crédito, modalidade de transmissão das obrigações regulada pelos arts. 286 e seguintes do Código Civil.*

*Dentre as exigências para eficácia da transmissão de um crédito em relação a terceiros, o art. 288 do Código Civil determina que ela deve ser celebrada por instrumento público, ou instrumento particular no qual conste o lugar de realização do negócio jurídico, a qualificação das partes, a data e o objeto do referido instrumento.*

*Nenhuma das exigências previstas em lei foram comprovadas pela empresa para corroborar suas alegações. Mera planilha não é suficiente.*

*Portanto, seja no aspecto financeiro, seja no aspecto contábil ou seja no aspecto jurídico, os quais foram segregados apenas para efeito de análise, visto que devem ser considerados em conjunto, a empresa não conseguiu comprovar a efetiva realização, no mundo dos fatos, das transações com os fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda e Piazon Comercial Química Ltda, o que, por si só, já justifica a manutenção do lançamento fiscal nos moldes em que realizados.*

*Mas há mais a ser analisado.*

### **2.2.2 Das Notas Fiscais Apresentadas**

*Apresentou a empresa, juntamente com a impugnação, a documentação fiscal com a qual pretende comprovar as operações questionadas.*

*Como já dito, a mera apresentação das notas fiscais não comprova a efetividade das operações questionadas. Na situação tratada nos autos, na qual se imputa à empresa a utilização de notas fiscais de compra fictícias, há a necessidade de outros elementos de prova, como os listados no item 2.2.1 acima, os quais não foram apresentados.*

*Mas a análise das notas fiscais apresentadas será útil como elemento adicional para a decisão no que se refere à decadência parcial alegada, assim como a aplicação ou não da multa qualificada.*

*Primeiramente, cumpre ressaltar que não procede a argumentação da impugnante de que não poderia obter a documentação solicitada. Assim como para qualquer comprador, quando este adquire um bem, é emitido um documento fiscal para registrar a operação de compra e venda, permanecendo, pelo menos, uma via com o vendedor e outra com o comprador, para aquele que recebe a prestação de um serviço, procedimento análogo é necessário. Dessa forma, a todo serviço prestado, uma via do documento fiscal permanece com o beneficiário desse serviço. Não se está a falar de documentação pertencente a terceiros, mas sim de documentação em posse da empresa impugnante.*

*Na análise da documentação fiscal referente às supostas operações realizadas entre a impugnante e a empresa Piazon Comercial Química Ltda verifica-se o seguinte (fls. 1.439 a 1.618):*

*a.i) documentos fiscais cuja **data de emissão é anterior a data da autorização para a impressão da documentação fiscal** ocorrida em 06/03/2015 (fls. 1.490 a 1.497 - data de emissão em 27/02/2015; fls. 1.498 a 1516 - 28/02/2015; fls. 1.517 a 1.519 - 02/03/2015; fls. 1.520 a 1.522 - 03/03/2015; fls. 1.523 e 1.524 - 04/03/2015; fls. 1.525 a 1.527 - 05/03/2015);*

*a.ii) documentos fiscais cuja **data de emissão é anterior a data da autorização para a impressão da documentação fiscal** ocorrida em 31/03/2015 (fls. 1.540 a*

1.542 - data da emissão em 11/03/2015; fls. 1.543 e 1544 - 12/03/2015; fls. 1.545 a 1.547 - 13/03/2015; fls. 1.548 e 1.549 - 14/03/2015; fls. 1.550 e 1.552 - 16/03/2015; fls. 1.553 a 1.555 - 17/03/2015; fls. 1.556 a 1.558 - 18/03/2015; fls. 1.559 a 1.561 - 19/03/2015; fls. 1.562 a 1.564 - 20/03/2015; fls. 1.565 a 1.568 - 21/03/2015; fls. 1.569 a 1.572 - 23/03/2015; fls. 1.573 a 1.575 - 24/03/2015; fls. 1.576 a 1.578 - 25/03/2015; fls. 1.579 a 1.581 - 26/03/2015; fls. 1.582 a 1.584 - 27/03/2015; fls. 1.585 e 1.586 - 28/03/2015; fls. 1.587 a 1.589 - 30/03/2015);

b.i) documentos fiscais cuja data de emissão é igual a data da autorização para a impressão da documentação fiscal ocorrida em 06/03/2015 (fls. 1.528 a 1.530);

b.ii) documentos fiscais cuja data de emissão é igual a data da autorização para a impressão da documentação fiscal ocorrida em 31/03/2015 (fls. 1.590 a 1.592);

c.i) documentos fiscais cuja data de emissão é posterior a data da autorização para a impressão da documentação fiscal ocorrida em 24/02/2015 (fls. 1.439 a 1.459 - data da emissão em 25/02/2015; fls. 1.460 a 1478 - 26/02/2015; fls. 1.479 a 1.489 - 27/02/2015);

c.ii) documentos fiscais cuja data de emissão é posterior a data da autorização para a impressão da documentação fiscal ocorrida em 06/03/2015 (fls. 1.531 e 1.532 - 07/03/2015; fls. 1.533 a 1535 - 09/03/2015; fls. 1.536 a 1.538 - 10/03/2015; fls. 1.539 - 11/03/2015); e,

c.iii) documentos fiscais cuja data de emissão é posterior a data da autorização para a impressão da documentação fiscal ocorrida em 31/03/2015 (fls. 1.593 - 02/04/2015; fls. 1.594 - 03/04/2015; fls. 1.595 e 1.596 - 06/04/2015; fls. 1.597 - 08/04/2015; fls. 1.598 e 1.599 - 09/04/2015; fls. 1.600 e 1.601 - 10/04/2015; fls. 1.602 - 13/04/2015; fls. 1.603 e 1.604 - 14/04/2015; fls. 1.605 e 1.606 - 15/04/2015; fls. 1.607 - 16/04/2015; fls. 1.608 e 1.609 - 17/04/2015; fls. 1.610 e 1.611 - 20/04/2015; fls. 1.612 e 1.613 - 22/04/2015; fls. 1.614 - 23/04/2015; fls. 1.615 - 24/04/2015; fls. 1.616 - 27/04/2015; fls. 1.617 - 28/04/2015; fls. 1.618 - 29/04/2015).

Como se pode constatar, as notas fiscais de que tratam os itens "a.i" e "a.ii" acima são inidôneas, visto que tentam retratar operações que de fato não ocorreram. Não há compatibilidade entre a suposta data de prestação dos serviços e a data da autorização de emissão da documentação fiscal, pois esta é posterior aquela. Por exemplo, um documento fiscal que somente poderia existir em 06/03/2015, no mínimo, não tem como fundamentar prestações de serviços ocorridas em 27/02/2015.

Também pouco crível que as notas fiscais de que tratam os itens "b.i" e "b.ii" acima retratem operações reais. No mesmo dia teria que ocorrer a emissão de autorização para impressão da documentação fiscal pelo órgão oficial, a impressão da documentação pela gráfica, a prestação do serviço à impugnante e respectiva emissão da nota fiscal. Não há elementos nos autos que levem a conclusão de que tais fatos tenham ocorrido.

*As demais notas fiscais, itens "c.i", "c.ii" e "c.iii" acima, a despeito de não terem problemas explícitos em relação às datas, apresentam características que, juntamente com todo o exposto no item 2.2.1 acima, impossibilitam a sua aceitação para o efeito de comprovar as operações questionadas.*

*Dentre essas características, aplicáveis a todas as notas acima analisadas, pode-se citar:*

- a) a suposta prestadora do serviço trata-se, a priori, de uma empresa comercial;*
- b) essa empresa comercial está domiciliada no município de Japorã, Mato Grosso do Sul, e presta serviços na cidade de Palmas, Tocantins;*
- c) as notas fiscais apresentam a numeração sequencial de 001 a 179, como se, no período, a impugnante fosse a única cliente da prestadora de serviço.*
- d) o tipo gráfico de identificação do número da nota é completamente diverso dos demais que a compõem;*
- e) para serviços de valores significativos, consta na nota fiscal como condição de pagamento "a combinar";*
- f) a descrição dos serviços que consta nos documentos fiscais, "Serviço de Apoio Logístico Operacional", não discrimina efetivamente do que se tratavam as operações questionadas, o que impossibilita, inclusive, analisar se os supostos pagamentos efetuados poderiam ser considerados na apuração de crédito da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep; e,*
- g) as autorizações para impressão de documentos fiscais, emitidas em 24/02/2015, 06/03/ 2015 e 31/03/2015, estão numeradas sequencialmente, respectivamente com os números 423, 424 e 425, como se no período o órgão do município só tivesse emitido essas autorizações.*

*É certo que nenhuma das características acima descritas, por si só, caracterizam irregularidades, mas representam, em conjunto, fortes indícios da inidoneidade da documentação apresentada.*

*Prosseguindo, a análise da documentação fiscal referente às supostas operações realizadas entre a impugnante e a empresa Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda não apresenta os problemas de datas acima relatados (fls. 1.619 a 1.639).*

*Porém, em consulta aos dados desse prestador de serviços no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas, verifica-se que a empresa encerrou suas atividades em 28 de janeiro de 2015, ou seja, não estaria em atividade nos meses abrangidos pelos autos de infração aqui analisados, fevereiro a abril de 2015.*

*Tal fato leva a conclusão que as notas fiscais apresentadas não se referem a operações efetivamente realizadas.*

*Portanto, da análise de toda a documentação juntada aos autos, verifica-se que não houve a comprovação pela impugnante da efetividade das operações*

*alegadas como realizadas. Ademais, essa mesma documentação comprova a utilização de notas fiscais de compra fictícias, o que caracteriza o cometimento de fraude.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente apenas reitera os argumentos expostos na impugnação e se limita a sustentar que eventual irregularidade de registro comercial não interfere na validade das transações, assim como, deveria ser observada a jurisprudência pátria vinculante, a qual assegura ao adquirente de boa-fé a manutenção do crédito quando há alguma irregularidade de responsabilidade do prestador, nos termos da Súmula 509<sup>1</sup> e da tese fixada no Tema Repetitivo 272<sup>2</sup>, ambos do STJ.

Com a devida vênia, não merecem prosperar as alegações da recorrente.

Além da recorrente não apresentar, em sede de fiscalização, qualquer documentação comprobatória das supostas operações realizadas com as empresas GOMES e PIAZON, informando, até mesmo, que desconhecia as operações realizadas com estes fornecedores (operações estas no montante de mais de setenta milhões de reais), em sede de julgamento administrativo, a empresa trouxe documentos que não só não comprovam as transações alegadas como corroboram a ocorrência de fraude e creditamento indevido.

Considerando a pertinente análise empreendida no v. acórdão recorrido acerca da documentação trazida pela recorrente em sede de impugnação e a ausência de qualquer argumentação em sentido contrário no Recurso Voluntário, adoto as razões supratranscritas como razões para decidir, nos termos do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99.

Ressalte-se que não há de se falar em aplicação da súmula 509 e do Tema Repetitivo nº 272, do STJ, seja pela ausência de vinculação temática, seja em razão da ausência de comprovação da veracidade da operação efetuada, o que afasta a condição da recorrente de adquirente de boa-fé.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de manter a glosa dos créditos apropriados indevidamente, com a consequente reapuração das contribuições ao PIS e da Cofins, no período autuado.

### **3 DA MULTA QUALIFICADA**

Conforme supra relatado, a autoridade lançadora concluiu que a fiscalizada apurou no ano de 2015 créditos indevidos de PIS e COFINS, respectivamente, nos valores de

<sup>1</sup> É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

<sup>2</sup> O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

R\$1.265.310,91 e R\$ 5.828.098,75, decorrentes de 199 notas fiscais de compra fictícias relacionadas na sua Escrituração Fiscal Digital deste ano.

Para justificar a aplicação da multa qualificada de 150%, a fiscalização ressaltou a existência de elementos que sinalizavam que os fornecedores supramencionados não estariam exercendo qualquer atividade operacional, indicando que a prestação de serviço de apoio logístico operacional, conforme informado na EFD da fiscalizada, não teria efetivamente ocorrido.

Neste sentido, destacou que, em procedimento de pesquisa no banco de dados do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para obter as notas fiscais que teriam sido emitidas no ano de 2015 pelas duas empresas informadas na EFD da recorrente, foi possível confirmar que nenhuma nota fiscal foi emitida por estas empresas.

Ademais, a recorrente relacionou estas notas fiscais na sua EFD, trazendo dados/informações próprios deste tipo de documento (Razão social, CNPJ, Número da nota, Descrição da mercadoria/serviço, Valor da Nota, Valor de Crédito de PIS e COFINS, etc.), entretanto, como não poderia ser de outra forma, o registro “chave da nota fiscal eletrônica” não foi preenchido.

Neste cenário, concluiu que as condutas descritas se subsumem à definição de fraude do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, uma vez que “[...] o sujeito passivo agiu de forma dolosa para impedir parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ao se utilizar de créditos formados por meio de compras inexistentes de modo a reduzir o montante do tributo devido e a evitar o seu pagamento”.

Ainda, o dolo da conduta estaria configurado em razão do sujeito passivo, de forma deliberada, ter relacionado 199 notas fiscais de entrada fictícias contendo dados/informações específicos que proporcionaram uma expressiva redução na apuração do PIS e COFINS, mediante a informação de créditos inexistentes.

Em suas defesas, os recorrentes sustentam que não houve a descrição fática de alguma conduta dolosa, de má fé ou de conluio, de modo que não seria “[...] possível cogitar da aplicação de multa qualificada, quando não demonstrado pela autuação fiscal o intuito de fraude”.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, no que se refere à ocorrência de fraude, cumpre transcrever o disposto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64:

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

No presente caso, entendo que restou devidamente demonstrada a conduta dolosa da recorrente de modificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, mediante apropriação de créditos decorrentes de

operações inexistentes em sua EFD, o que resultou no recolhimento a menor a título das contribuições ao PIS e da COFINS.

Frise-se que, durante o procedimento de fiscalização, a recorrente não apresentou qualquer documentação comprobatória das supostas operações realizadas com as empresas GOMES e PIAZON, informando, até mesmo, que desconhecia as operações realizadas com estes fornecedores (operações estas no montante de mais de setenta milhões de reais), e, em sede de julgamento administrativo, colacionou apenas documentos que não só não comprovam as transações alegadas como corroboram a ocorrência de fraude e creditamento indevido.

Por sua vez, quanto ao percentual da multa lançada, cumpre destacar que, apesar de prever à época do lançamento que o *“percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”*, o §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sofreu recentemente alteração em sua redação, pela Lei nº 14.689/23, passando a tratar a matéria da seguinte forma:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será 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.

Diante disto, considerando que o artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, estabelece que *“[a] lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...] quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”* (princípio da retroatividade benigna), e tendo em vista que não foi verificada a reincidência do sujeito passivo no presente caso, entendo que deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, de ofício, apenas para o fim de reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

#### 4 DA DECADÊNCIA PARCIAL

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente Gasket sustenta que não seria aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, mas aquele previsto no artigo 150, §4º, devendo ser reconhecida a decadência e consequente extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos antes do dia 02 de março de 2015, uma vez que a recorrente tomou ciência da lavratura do presente auto de infração em 02/03/2020 (fls. 1284).

Ocorre que, conforme entendimento já sumulado por este e. CARF, na Súmula CARF nº 72, “[c]aracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN”.

A mencionada súmula está alinhada à tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema Repetitivo 163, nos seguintes termos:

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário(lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Ressalte-se que tanto as súmulas do CARF quanto o entendimento fixado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo são de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos dos artigos 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Diante do exposto, considerando que a ciência do auto de infração ocorreu em 02 de março de 2020 e que a autuação alcança fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 2015, não se vislumbra a ocorrência de decadência, razão pela qual voto por negar provimento a este tópico do recurso.

#### 5 DA VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente Gasket sustenta que a multa qualificada lançada “[...] *além de importar confisco, supera, em muito, qualquer limite de razoabilidade ou proporcionalidade*”.

Inicialmente, cumpre destacar que, nos termos do artigo 26-A do Decreto 70.235/72, “[n]o âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Da mesma forma, não cabe a este Colegiado, invocando o não confisco, a proporcionalidade, a razoabilidade, ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei

tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

Neste sentido, assim dispõe a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As alegações acerca da inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões encontra-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado não observar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Diante disto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

## 6 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

Em seus Recursos Voluntários, os recorrentes sustentam, inicialmente, a incongruência lógica da autuação fiscal (inépcia), sob o argumento de que “[...] a imputação de obrigação tributária simultaneamente à ora Recorrente e aos supostos responsáveis tributários (contador e então sócio administrador à época dos fatos) não podem coexistir porquanto a responsabilidade desses últimos, caso comprovada, faz desaparecer a obrigação tributária originária da empresa-contribuinte”.

A incongruência lógica se daria uma vez que as disposições dos artigos 124 e 135 do CTN tratam de situações específicas e excludentes entre si. Enquanto o artigo 124, inciso I, dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, o artigo 135 prevê a responsabilidade pessoal dos agentes nas situações ali elencadas. Neste cenário, em razão da incongruência lógica aventada, o auto de infração seria nulo.

No mérito, os responsáveis tributários sustentam a inexistência de comprovação da conduta dolosa que justificaria sua responsabilização, nos termos do artigo 135 do CTN, a não configuração da hipótese prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, e a impossibilidade de transferência da multa para pessoa distinta do contribuinte.

É o que passamos a apreciar.

Inicialmente, destaco meu entendimento de que a solidariedade prevista no inciso I do artigo 124 não é hipótese de responsabilidade tributária. Trata-se apenas da maneira eleita pelo legislador complementar para graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo. E o termo responsabilidade aqui utilizado deve ser entendido não como hipótese de sujeição passiva distinta do contribuinte, mas no seu significado mais puro, como obrigação de responder pelas ações próprias ou dos outros.

Isto porque a Constituição Federal definiu os fatos signo-presuntivos de riqueza e estabeleceu os arquétipos dos tributos, porém, silenciou quanto às situações em que os fatos jurídicos tributários são realizados por mais de um sujeito. No mesmo sentido, ao estabelecerem as regras matrizes de incidência tributária dos tributos, os legisladores ordinários criam tão somente uma hipótese de incidência com o seu correspondente consequente, ou seja, estabelecem que, com a realização de determinado fato, será devido determinado tributo, silenciando também sobre as situações em que tal fato é realizado por mais de um sujeito, o que veio a ser disciplinado pelo artigo 124 do Código Tributário Nacional, em observância ao previsto no artigo 146, inciso III, alíneas a e b, da CF.

Ao disciplinar a solidariedade em âmbito tributário, o inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional se distanciou textualmente do disposto no artigo 264 do Código Civil, o qual dispõe de forma clara que a solidariedade se dá com a pluralidade de devedores na mesma relação jurídica.

O legislador do CTN optou por definir a presença da solidariedade entre os sujeitos passivos tributários com base na existência de interesse comum dos participantes na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, o que, além de se tratar de expressão vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexa que se estabelece entre os devedores da prestação tributária, como bem demonstra Paulo de Barros Carvalho:

Basta refletirmos na hipótese do imposto que onera as transmissões imobiliárias. No Estado de São Paulo, a lei indica o comprador como o sujeito passivo do gravame. Entretanto, quer ele quer o vendedor estão diretamente ligados à efetivação do negócio, havendo indiscutível interesse comum. Numa operação relativa à circulação de mercadorias, ninguém afirmaria inexistir convergência de interesses, unindo comerciante e adquirente, para a concretização do fato, se bem que o sujeito passivo seja aquele primeiro. Nas prestações de serviços, gravadas pelo ISS, tanto o prestador quanto o tomador do serviço têm interesse comum no evento, e nem por isso o sujeito passivo deixa de ser o prestador.

Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código.

Com base no referido dispositivo, criou-se o entendimento de que, mesmo sem qualquer previsão na lei instituidora do tributo ou em norma específica de responsabilidade tributária, nas situações em que mais de um sujeito tenha interesse comum no fato descrito como hipótese de incidência tributária, poder-se-ia atribuir, em caráter solidário, o dever de adimplir a obrigação tributária a terceiro.

Com a devida vênia, compreendemos com Paulo de Barros Carvalho que “[...] a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação” . Ou seja, a interpretação que nos parece mais adequada do inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional é justamente aquela que se mantém fiel ao artigo 264 do Código Civil, no sentido de que somente haverá solidariedade quando existir mais de um contribuinte no polo passivo da relação jurídica tributária.

Neste sentido, assim se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOUREIRO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. [...]

4. Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a copropriedade - é-lhes comum. [...]

7. **Conquanto a expressão "interesse comum" encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.**

(REsp 859.616/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2007, DJ 15/10/2007, p. 240) (**Grifamos**)

Tal entendimento também se extrai do AgRg nº 1.055.860 - RS (2008/0119112-1), no qual, ao analisar a pretensão fazendária de aplicar o artigo 124, inciso I, do CTN, para responsabilizar solidariamente empresas do mesmo grupo econômico, assim se manifestou a Relatora Min. Denise Arruda, em seu voto:

[...] para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

Cumprido destacar que o referido entendimento vem sendo reiterado na jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, como se extrai, exemplificativamente, da ementa do AgInt no AREsp 1.035.029:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, PARA COMPELIR TERCEIROS A RESPONDER POR DÍVIDA FISCAL DA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA PESSOA JURÍDICA DIVERSA DO DEVEDOR, FORA DAS HIPÓTESES LEGAIS. O ACÓRDÃO RECORRIDO ESTÁ RESPALDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ DE QUE A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA A SOLIDARIEDADE PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a incontestada participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN.

2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprovesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.

**3. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Nesse sentido, cita-se o REsp. 859.616/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007.**

**4. Assim, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp. 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.**

5. A circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente.

6. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp n. 1.035.029/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/5/2019, DJe de 30/5/2019.) (**Grifamos**)

Ressalta-se, por pertinente, que o artigo 124, inciso I, foi incluído no CTN no Capítulo IV - Sujeito Passivo, enquanto a responsabilidade tributária e suas hipóteses estão disciplinadas no Capítulo V – Responsabilidade Tributária, o que reforça a conclusão de não se tratar de dispositivo que prevê a responsabilização de terceiros.

Assim, não há que se falar em responsabilização de terceiros com base no artigo 124, inciso I, do CTN.

No que se refere ao artigo 135 do CTN, trata-se de hipótese de responsabilidade tributária na qual a lei atribui responsabilidade pessoal àqueles sujeitos que praticaram atos com excesso de poderes ou contrários à lei, ao estatuto ou ao contrato social, nos seguintes termos:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

A peculiaridade do referido dispositivo está justamente no fato de os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, serem causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte, mas contrariamente a seus interesses<sup>3</sup>. Ou seja, trata-se de atos prévios ou concomitantes ao acontecimento do fato jurídico que dá origem à tributação, razão pela qual o dispositivo menciona

<sup>3</sup> DERZI, Misabel, Nota de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 2013. p. 1155.

“[...] obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” .

Após empreender uma interpretação histórico-evolutiva e confrontar o artigo 135 do CTN com a legislação comercial, Renato Lopes Becho compreende que o referido dispositivo deve ser considerado correlato ao artigo 158 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas)<sup>4</sup>, no sentido de que “[...] quando os responsáveis tributários realizaram atos lícitos contra o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável), esses responderão pessoalmente pelos créditos tributários decorrentes de seus atos”. Isto porque, “[n]os termos como positivado pelo legislador, como o responsável terá agido contra os interesses do contribuinte, este será excluído da ação de cobrança (responsabilidade pessoal do terceiro).

Como também pontua Maria Rita Ferragut, “[o] terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação”<sup>5</sup>.

A intenção da norma é clara em punir o responsável com a sua diminuição patrimonial, bem como, defender o patrimônio daquele contribuinte que teve contra si lançado crédito tributário em razão de ato ilícito praticado por terceiro. Neste sentido, Misabel Derzi destaca que “[a] lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte”, razão pela qual se justifica que “[...] no polo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto”.

Quanto à responsabilização pessoal dos sujeitos arrolados no artigo 135 do CTN, quando incorridas as situações ali elencadas, merecem referência os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

(...)

<sup>4</sup> Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto.

<sup>5</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2013. p. 137.

**7. A dicção do caput do art. 135 do CTN deixa entrever que a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, pela prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é de natureza pessoal, verbis:**

(...)

**10. Deveras, o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (in casu, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN.**

11. Doutrina abalizada diferencia a responsabilidade pessoal da subsidiária, no sentido de que:

"Efeitos da responsabilidade tributária: Quanto aos efeitos podemos ter: (...)

- pessoalidade. b) responsabilidade pessoal, quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte (art. 130, 131, 132, 133, I e 135);

- subsidiariedade. c) responsabilidade subsidiária, quando se tenha de exigir primeiramente do contribuinte e, apenas no caso de frustração, do responsável (art. 133, II, 134);" (Leandro Paulsen, in Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado, 10ª ed., p. 922) "Lembremo-nos de que a dissolução irregular de uma empresa é infração à lei comercial, o que corrobora nosso entendimento de que a lei prevista no artigo 135 do CTN é a lei que rege a conduta do responsabilizado (no caso da lei comercial). (...)

**Observe-se, inclusive, que a tipificação de conduta do administrador ou sócio-gerente no artigo 135 afasta, necessariamente, a pessoa jurídica do pólo passivo da relação processual de cobrança tributária.**

**"Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto."** (Sacha Calmon Navarro Coêlho, "Obrigação Tributária", Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., p. 319)." (Renato Lopes Becho, in Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, Ed. Dialética, SP, 2000, p. 184/185) (...)

(REsp n. 1.104.064/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 2/12/2010, DJe de 14/12/2010.) (Grifamos)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES.

1. **A atribuição de responsabilidade tributária aos sócios-gerentes, nos termos do art. 135 do CTN**, não depende "[...] do incidente de descon sideração da personalidade jurídica da sociedade empresária prevista no art. 133 do CPC/2015, pois **a responsabilidade dos sócios, de fato, já lhes é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e subjetiva**" (AREsp 1.173.201/SC, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 1º/3/2019).

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.826.357/RS, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 30/8/2021, DJe de 2/9/2021.) (**Grifamos**)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RECONHECIMENTO. FUNDAMENTAÇÃO. DEFICIÊNCIA. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. ARGUMENTO. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA.

(...) 2. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que a "responsabilidade por subsidiariedade resta conjurada e, por conseguinte, o benefício de ordem que lhe é característico (art. 4º, § 3º, da Lei n. 6.830/1980), o qual é inextensível às **hipóteses em que o Código Tributário Nacional ou o legislador ordinário estabelece responsabilidade pessoal do terceiro (consectariamente, excluindo a do próprio contribuinte)**, em razão do princípio da especialidade (lex specialis derogat generalis), máxime à luz da Lei de Execução Fiscal encarta normas aplicáveis também à cobrança de dívidas não-tributárias" (REsp 1.104.064/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010). Incidência do óbice da Súmula 83 do STJ. (...)

(AgInt no REsp n. 1.491.638/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 16/8/2021, DJe de 20/8/2021.) (**Grifamos**)

No mesmo sentido, cita-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276, em sede de Repercussão Geral, pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. (...)

5. **O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito**

**(mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (...)**

(RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03-11-2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442) (**Grifamos**)

Por ser pertinente ao deslinde da presente controvérsia, merece referência também o julgamento da ADI nº 4845, pelo Tribunal Pleno do STF, no qual se decidiu pela inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 18-C da Lei Estadual do Mato Grosso nº 7.098/98, que assim dispunha:

Art.18-C (...)

Parágrafo único. Respondem, também, solidariamente com o sujeito passivo pelas infrações praticadas, em relação às disposições desta lei e demais obrigações contidas na legislação tributária, no que se refere à prestação de informações com omissão ou falsidade, o administrador, o advogado, o economista, o correspondente fiscal, o preposto, bem como toda e qualquer pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da referida obrigação”.

Naquela oportunidade, assim se manifestou a Suprema Corte:

Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal.

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal.

2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. **Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF).**

**3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro.**

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros

por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”.

(ADI 4845, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 13-02-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 03-03-2020 PUBLIC 04-03-2020)

Uma interpretação sistemática dos artigos 134<sup>6</sup> e 135, inciso I<sup>7</sup>, do CTN, reforça o caráter pessoal (entenda-se, exclusivo) da responsabilidade prevista no artigo 135. Isto porque, quanto aos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, os sujeitos elencados no artigo 134 do CTN responderão solidariamente com o contribuinte. Por sua vez, quando se tratar de créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a responsabilidade será pessoal, nos termos do artigo 135, inciso I.

Não há como se negar que o legislador estabeleceu graus de responsabilidade distintos nos artigos 134 e 135 do CTN, especialmente, em razão do caráter protetivo aos interesses do próprio contribuinte nas situações elencadas no artigo 135. Até porque, se não houvesse distinção entre as hipóteses de responsabilidade (e o seus respectivos efeitos) previstas no artigo 134 e 135, o último seria totalmente dispensável.

A compreensão de que a responsabilidade do agente é pessoal, com a exclusão do dever do contribuinte, nos casos previstos pelo artigo 135 do CTN, já nos permite verificar que o âmbito de incidência do referido dispositivo é muito mais restrito do que aquele constantemente pretendido pelas autoridades fiscais, e muitas vezes mantido em sede de julgamento administrativo e judicial.

Como bem exposto pela doutrina supratranscrita, o artigo 135 do CTN se aplica apenas naqueles casos em que os responsáveis tributários realizaram atos contra o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável). A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte, razão pela qual se justifica que, no polo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.

Assim, não basta a infração à lei tributária. Para responsabilização de terceiro, nos termos do artigo 135 do CTN, deve restar demonstrado que o responsável tributário agiu em nome do contribuinte, mas contra os seus interesses, e, ao descumprir a lei comercial ou civil, o contrato social ou estatuto, acabou gerando um crédito tributário que não deve ser imputado àquele.

<sup>6</sup> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: (...)

<sup>7</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior;

Nos demais casos, as infrações tributárias são de responsabilidade do próprio contribuinte, sendo ele quem deve arcar com os tributos e penalidades pecuniárias correspondentes.

Neste sentido, o artigo 137, inciso III, do CTN, também é preciso ao estabelecer que a responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. Ou seja, não existindo um ato contrário aos interesses do contribuinte, a responsabilidade pelo crédito tributário e pelas infrações segue sendo dele próprio.

Tecidas todas as considerações normativas necessárias ao deslinde da controvérsia, cumpre analisar os argumentos trazidos pelos recorrentes.

Quanto à alegação de nulidade do auto de infração por incongruência lógica, apesar de concordar no mérito com os argumentos dos recorrentes, no sentido de que os artigos 124 e 135 do CTN tratam de situações específicas e excludentes entre si, trata-se de questão interpretativa e extremamente controvertida, de modo que, existindo interpretações que admitem a responsabilização solidária nos casos previstos no artigo 135, não há que se falar em nulidade da autuação, cabendo a este C. Órgão Julgador avaliar a subsunção dos fatos autuados às hipóteses legais, nos termos pretendidos pela autoridade fiscal.

No que se refere ao artigo 124, inciso I, do CTN, além de inexistir qualquer motivação no Relatório Fiscal para justificar a aplicação do referido dispositivo, conforme já exposto, entendo que a solidariedade ali prevista não é hipótese de responsabilidade tributária. Trata-se apenas da maneira eleita pelo legislador complementar para graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Quanto à responsabilidade tributária imputada ao sócio administrador, com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, apesar da autuação identificar a participação direta do recorrente Eduardo na execução da infração tributária, por constar como administrador responsável da fiscalizada na Escrituração Contábil Digital (ECD) e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), e por estar na condição de sócio administrador no período autuado, não restou demonstrado qualquer ato do recorrente contrário aos interesses do contribuinte que justificasse a sua responsabilização pessoal pelos créditos tributários e penalidades pecuniárias lançados.

Por sua vez, a responsabilidade do profissional contábil, Sr. Charles Cristiano Teixeira Valentim, foi assim fundamentada:

*A materialidade demonstrada pelo procedimento fiscal evidencia também que o profissional contábil colaborou, consciente e espontaneamente, com as irregularidades praticadas, obtendo benefícios, diretos ou indiretos, da prática ilícita.*

*Pela análise da Escrituração Contábil Digital, verificamos que não houve reflexo na apuração do lucro líquido, pois não houve lançamento contábil aumentando os custos e/ou despesas na apuração do resultado do exercício. Entretanto, foi possível identificar alguns registros contábeis atípicos, onde os respectivos valores dos créditos de PIS e COFINS são debitados em contas do Ativo (Pis e Cofins a Recuperar) e o crédito realizado diretamente em uma conta de despesa denominada Armazenagem. Posteriormente as contas de Ativo são encerradas quando da apuração mensal das contribuições e a conta de despesa encerrada diretamente contra uma conta de Patrimônio Líquido (Prejuízos Acumulados).*

*Os registros contábeis a crédito em conta de despesa são atípicos e evidenciam uma operação irregular. Logo, imputa-se ao contabilista, Charles Cristiano Teixeira Valentim, [...] responsabilidade solidária pelo crédito tributário, com fulcro no Inciso II do art. 135 do CTN, pois conforme dispõe Parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil, os prepostos no exercício de suas funções são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos."*

Ora, a infração imputada se refere ao creditamento indevido de notas fiscais relativas a operações não comprovadas. Os supostos registros contábeis atípicos, além de terem sido apenas superficialmente abordados, salvo melhor juízo, não comprovam a participação ou colaboração do profissional contábil na fraude perpetrada. Ademais, também não restou demonstrado que tais atos teriam sido praticados contra os interesses do contribuinte, de modo que não vislumbro a subsunção dos fatos narrados à hipótese de responsabilização pessoal do profissional contábil.

Pelo exposto, voto por dar provimento aos Recursos Voluntários, para o fim de afastar a responsabilidade tributária imputada aos recorrentes Eduardo Alves Santiago Duarte e Charles Cristiano Teixeira Valentim.

### **CONCLUSÃO**

Por todo exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários, rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e do v. acórdão recorrido, e, no mérito, por dar-lhes parcial provimento, para o fim de (i) reduzir do montante lançado o valor referente ao "Saldo de créditos relativo ao período a utilizar em períodos futuros" apurado pela recorrente a título de PIS/PASEP e COFINS, no mês de março de 2015, nos termos do demonstrativo anexo ao Termo de Diligência Fiscal (fls. 1.918/1.919); (ii) reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96; e (ii) afastar a responsabilidade tributária imputada aos recorrentes Eduardo Alves Santiago Duarte e Charles Cristiano Teixeira Valentim.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**

DOCUMENTO VALIDADO