



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10665.720901/2011-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.331 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	FERDIL PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

GLOSA DE CUSTOS. MULTA QUALIFICADA. INIDONEIDADE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a glosa de custos e qualificação de penalidade em razão de declaração de inaptidão de fornecedores e não por declaração de inidoneidade de documentos por negativa de emissão pelo fornecedor. Ademais, o paradigma traz evidências de trânsito das mercadorias para o adquirente, enquanto o recorrido aponta vícios também nas informações de transporte das mercadorias.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. QUESTIONAMENTO PELA PESSOA JURÍDICA. ILEGITIMIDADE. Ainda que na apreciação da impugnação e do recurso voluntário tenham sido rejeitados os argumentos da pessoa jurídica em favor de seus sócios administradores, em sede de conhecimento do recurso especial deve prevalecer o entendimento de que “a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado” (Súmula CARF nº 172).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer  
do  
Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** - Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por FERDIL PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-006.709, na sessão de 19 de setembro de 2023, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2006, 2007

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No desempenho das atividades de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias pelo contribuinte, e de formalização dos créditos tributários daí decorrentes, os agentes fiscais têm uma atuação estritamente vinculada à Lei. Verificada a ocorrência de infração à legislação tributária, por dever de ofício, esses agentes públicos devem proceder à formalização da exigência dos tributos, acréscimos legais e penalidades aplicáveis.

GLOSA DE DESPESA

Comprovado que as notas fiscais representativas de custo não refletem a realidade das operações mercantis, correta a glosa dos respectivos custos, ainda que registrados na contabilidade. Legítima a exigência do respectivo tributo.

INCONSTITUCIONALIDADE. SUMULA CARF N. 2.

O questionamento quanto a constitucionalidade de lei ultrapassa os limites da competência administrativa, consoante orientação do Parecer Normativo nº 329, de 1970, da Coordenação do Sistema de Tributação.

#### SUJEIÇÃO PASSIVO SOLIDÁRIA

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

#### DECADÊNCIA

Nos termos do art. 149, inciso V do CTN, em havendo omissão ou inexatidão quanto ao disposto no art. 150, deve ser efetuado o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, contando-se o prazo decadencial conforme preceituado no art. 173, inciso I.

#### MULTA QUALIFICADA

A conduta que tenha a finalidade de impedir o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo-se como resultado, a efetiva supressão de tributo, está sujeita à multa de 150% aplicada sobre a totalidade do tributo omitido. Artigo 44, inciso II, da Lei 9.430 de 1996.

#### APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados nos anos-calendário 2006 e 2007 a partir da constatação de custos vinculados a notas fiscais inidôneas. Os créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS na apuração não cumulativa foram objeto de glosa nos autos do processo administrativo nº 10665.000836/2010-24. Houve imputação de multa qualificada, lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e responsabilização dos sócios-administradores José Aparecido Miranda e Antônio Kleber

Alvares de Abreu Machado.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 1403/1414). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 1519/1532).

Os sujeitos passivos foram cientificados em 21 e 22/11/2023 (e-fls. 1541/1543) e em 06/12/2023 a Contribuinte, representada pelo sócio José Aparecida Miranda, interpôs recurso

especial, no qual arguiu divergências admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1609/1620, do qual se extrai:

Da Aferição de tempestividade

O contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido, em 21/11/2023 (Termo de Ciência e Abertura de Mensagem, e-fl. 1.542) e o Solidário, Sr. JOSÉ APARECIDO DE MIRANDA, em 22/11/2023 (AR, e-fl. 1.543). Apresentaram o presente recurso especial (em conjunto), em 06/12/2023, (e-fl. 1.545, Termo de Abertura de Ciência de Mensagem), portanto tempestivamente, dentro do prazo previsto no caput do art. 68 do Anexo II do RICARF.

Do objeto do recurso especial

Pode-se deduzir do recurso especial que houve as seguintes arguições de divergência:

- 1) *“efeitos tributários derivados da declaração de idoneidade, sobre fatos ocorridos antes da publicação do ato competente, e o ônus da prova sobre a correspondência das operações suspeitas com a verdade material”;*
- 2) *“Aplicação da multa qualificada desacompanhada de prova do dolo específico”;*
- 3) A indispensabilidade, *“para fins de responsabilização patrimonial dos sócios da empresa, a prova do nexo de causalidade entre as condutas praticadas em atos de gestão e o respectivo resultado prejudicial ao fisco”.*

Passa-se a análise de cada uma das arguições de divergência.

***1) “efeitos tributários derivados da declaração de idoneidade, sobre fatos ocorridos antes da publicação do ato competente, e o ônus da prova sobre a correspondência das operações suspeitas com a verdade material”***

Em relação a esta primeira arguição de divergência apresentada, a Recorrente (Contribuinte) apresentou o paradigma nº 1401-000.852 (1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma), acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado até a presente data, e que recebeu as seguintes ementas:

[...]

Em apertada síntese, verificou-se que a Recorrente havia adquirido mercadorias para revenda *“cujas entradas foram acobertadas por notas fiscais declaradas inidôneas pela Fazenda Estadual de MG no final daquele ano, portanto, depois de consumadas as operações”*. Houve então, pelo fiscal autuante, a glosa de todos os custos amparados com as referidas notas inidôneas forte na conclusão de que o ADE acarreta, automaticamente, a inidoneidade de todas as notas fiscais emitidas pelas empresas consideradas inaptas, mesmo que essa declaração de inaptidão tenha se dado após a emissão das notas fiscais, cabendo nesse caso ao contribuinte comprovar a ocorrência das operações, o que segundo o colegiado não foi o caso.

Entretanto, o paradigma, em sentido contrário, disporia que, para desconsiderar os efeitos das notas fiscais, competiria “*ao Fisco provar que as operações não existiram (princípio da verdade material), mediante prova produzida por auditoria de produção (princípio do dever de investigação)*” nos casos em que o fornecedor teria sua inaptidão para emissão de documentos idôneos (baixa de ofício) declarada em data posterior às aquisições, sem efeitos retroativos expressos.

O arcabouço jurídico é idêntico (art. 82 da Lei nº. 9.430, de 1996). As situações fáticas também são bem assemelhadas: uma vez declarada a inaptidão de fornecedores, foram consideradas inidôneas as suas notas fiscais, discutindo-se o alcance da inaptidão e consequente ônus probatório eventualmente cabível.

Nesse contexto, a Recorrente, em relação ao paradigma apresentado, logrou êxito na demonstração da divergência, nos termos propostos abaixo:

[...]

Para além disso, no caso específico deste mesmo paradigma (Ac. nº 1401-000.852), a 3ª Turma da CSRF aceitou o mesmo para fins de comprovar a divergência relacionada a situação assemelhada, por meio do Ac. nº: 9303-014.368, 19 de setembro de 2023, da Relatoria do I. Conselheiro Rosaldo Trevisan, que foi assim ementado:

[...]

Por importante, veja-se também trecho relevante do despacho de admissibilidade cujo teor na parte admitida foi ratificado pela CSRF:

(...)

Aqui, entendo como nítida a ocorrência de divergência interpretativa, uma vez que:

I.1) Na hipótese, o recorrido sustentou, com base no arcabouço normativo infralegal anterior a Instrução Normativa RFB no. 1.634, de 2016 e com fulcro na *mens legis* do art. 82 da Lei no. 9.430, de 1996, que os efeitos da inaptidão se dariam sempre “desde o início” no caso de não comprovação, pelo contribuinte, de pagamento e recebimento dos produtos, considerando-se o efeito meramente declaratório dos respectivos ADEs.

Foram mantidas, assim, as glosas, **mesmo para os casos em que não houve retroatividade expressa dos ADEs em seu texto** (repita-se, aqui consideradas insuficientes a comprovação do pagamento e recebimento);

I.2) Já o Colegiado paradigmático é expresso em afastar a glosa neste caso, incumbindo à Fiscalização o ônus de comprovação de inexistência das operações, conforme item “b” de e-fls. 3.910 do Voto Vencedor prolatado no âmbito do Paradigma e que, aqui, para este grupo, converge com o Voto do Relator vencido.

I.3) Ainda, trata-se de situações fáticas semelhantes entre recorrido e paradigma, onde, uma vez declarada a inaptidão de fornecedor, foram consideradas inidôneas as notas fiscais por estes emitidas, discutindo-se o alcance da inaptidão e consequente ônus probatório eventualmente cabível.

(...) (Destaque do original)

Portanto, proponho que esta primeira matéria arguida seja admitida em face do estabelecimento do dissídio jurisprudencial.

**2) “Aplicação da multa qualificada desacompanhada de prova do dolo específico”**

Em relação a esta segunda arguição de divergência apresentada, a Recorrente (Contribuinte) apresentou o mesmo paradigma do item anterior (Ac. nº 1401-000.852- 1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma), acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado até a presente data, e que recebeu as seguintes ementas:

[...]

A forma pela qual foi fundamentada a decisão recorrida demonstra que os fundamentos para manter a qualificação da multa se entrelaçam com os pilares da fundamentação para manter também a glosa de custos, se uma vez comprovada a utilização de notas fiscais inidôneas. Confira-se:

[...]

Como se verifica, há uma ligação umbilical (reflexa) entre este item e o item anterior ao qual se deu seguimento, motivo pelo o seguimento desse item até poderia ser admitido, prescindindo-se da demonstração de qualquer divergência.

Não obstante isso, verifico que a Recorrente apresentou paradigma com situação similar a do acórdão recorrido em que no primeiro a desqualificação da multa se deu também como reflexo direto em face ao provimento do mérito relacionado aos efeitos tributários derivados da declaração de idoneidade, sobre fatos ocorridos antes da publicação do ato competente, em que, segundo o colegiado paradigmático, o ônus da prova das operações suspeitas deveriam recair sobre o Fisco, e não sobre o Contribuinte,

Confira-se trechos do paradigma (mesmo paradigma utilizado para admitir o tópico anterior) a esse respeito:

[...]

Portanto, proponho que esta segunda matéria arguida seja admitida seja por ser reflexa da primeira matéria, seja em face do estabelecimento do dissídio jurisprudencial.

**3) A indispensabilidade, “para fins de responsabilização patrimonial dos sócios da empresa, a prova do nexo de causalidade entre as condutas praticadas em atos de gestão e o respectivo resultado prejudicial ao fisco”**

Em relação a esta terceira arguição de divergência apresentada, a Recorrente (Solidário) apresentou o paradigma nº 1201-005.896 (1ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma), acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado até a presente data, e que recebeu as seguintes ementas:

[...]

A Recorrente manejou o seu recurso neste item, nos seguintes termos naquilo que é relevante destacar:

[...]

Apesar de em princípio no preambulo do recurso ter se limitado a circunscrever o demandante apenas a Pessoa Jurídica (Contribuinte), verifico também que o mesmo foi assinado (digitalmente) pelo sócio administrador, solidário, José Aparecido de Miranda, motivo pelo qual considero que o mesmo tem legitimidade e interesse de agir quanto a esta matéria relacionada a atribuição de responsabilidade tributária vinculada a sua pessoa. Considero, então, que o recurso foi feito em conjunto com o Contribuinte Pessoa Jurídica.

Outrossim, verifico também que tanto a decisão de piso quanto a decisão recorrida conheciam<sup>1</sup> tacitamente da presente matéria – a despeito do demandante figurado explicitamente nos respectivos recursos ser apenas a Pessoa Jurídica.

Outrossim, outro solidário arrolado como responsável tributário, Sr. Antônio Kleber Álvares de Abreu Machado, apesar de também ter sido cientificado não compareceu aos autos.

Posto isso, a decisão recorrida, em sua singela fundamentação para manter a responsabilidade tributária dos sócios administradores assim se pronunciou, reconhecendo explicitamente a decorrência desta matéria em relação ao mérito das outras duas (já admitidas):

[...]

Da mesma forma que no item anterior (qualificação da multa) que foi admitido, também se verifica aqui uma ligação umbilical (reflexa) entre este item e os dois itens anteriores aos quais já se deu seguimento, motivo pelo qual considero que este item por ter sido em sua fundamentação absorvido pelos outros dois, deve também por consequência também ser admitido, independente da admissão de divergência.

Por todo o exposto, admito também esta terceira arguição de divergência por ser reflexa da primeira e segunda matérias.

### **Conclusão**

---

<sup>1</sup> "Pelo mesmo raciocínio, fundamentos e provas, não encontra ressonância a pretensão da impugnante em afastar a indicação da responsabilidade solidária dos Senhores José Aparecido de Miranda e Antônio Kleber Álvares de Abreu Machado, conforme termos de Sujeição Passiva Solidária que se encontram às fls. 38/40 e 41/43."

Pelo exposto, propomos que SEJA DADO SEGUIMENTO ao recurso especial do sujeito passivo e solidário em relação as três arguições de divergência, sendo que a terceira arguição dizendo respeito apenas ao sócio, Sr. José Aparecido de Miranda.

Estando apenas a Contribuinte referida no preâmbulo do recurso especial, e em que pese ali indicado que a irresignação se dirige ao Acórdão nº 2401-010.914, são reportadas as ocorrências destes autos e impugnadas as seguintes matérias: *(a) ao alcance da declaração de inidoneidade de documentos fiscais e o consequente ônus probatório sobre a efetiva ocorrência das operações acobertadas; (b) à aplicação da multa qualificada do art. 44, §1º da Lei nº 9.430, sem a devida comprovação do dolo específico exigido; e (c) à responsabilização solidária dos sócios, sem amparo nas hipóteses do art. 135 do CTN.*

Indica o paradigma nº 1401-000.852, editado antes da vigência do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, afirma o prequestionamento das matérias e assim demonstra a primeira e a segunda divergências jurisprudenciais:

O dissídio jurisprudencial suscitado cuida da mesma espécie tributária, o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Jurídica e outros de lançamento reflexo, decorrentes do mesmo fato gerador (v.g. CSLL, PIS e Cofins). Além disso, a matéria controvertida diz respeito, igualmente, aos efeitos tributários derivados da declaração de idoneidade, sobre fatos ocorridos antes da publicação do ato competente, e o ônus da prova sobre a correspondência das operações suspeitas com a verdade material.

Em suma, a cizânia reside na interpretação e aplicação do disposto no art. 9º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, a seguir compilado:

**Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.**

**§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.**

**§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.**

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração. (Destaque nossos)

Adentrando aos meandros da discussão proposta, a questão controvertida não é a imputação, pelo fisco, de inidoneidade dos documentos, mas sim, em que medida essa imputação pode atingir os adquirentes dos produtos por eles acobertados

(no caso a Recorrente), tendo em conta que a nota fiscal é o documento hábil para representar a operação de compra e venda dos produtos e, portanto, servir de lastro ao registro na escrituração.

Seguindo nessa esteira, soma-se a favor da pertinência do presente recurso o fato de que o pano de fundo envolvendo os dissídios é idêntico, todavia, as soluções para cada um foram diametralmente opostas. Os acórdãos recorrido e paradigma encontram-se em total descompasso, já que aplicam duas lógicas antagônicas, sendo a diversidade de soluções não justificável pela inconteste similitude fática.

Assim como no paradigma, estar-se-á diante de auto de infração em que a aquisição foi devidamente contabilizada no livro de entrada da Recorrente, com base em notas fiscais à época sem a pecha da inidoneidade.

Acresça-se isso ao fato de que, nesses dois casos, as mercadorias em questão também foram devidamente identificadas no controle de produção e estoque das adquirentes, ou seja, desincumbiram-se de todos os ônus exigíveis na espécie.

Tanto é verdade que as mercadorias indicadas no TVF foram objeto de operações de revenda, gerando receitas incorporadas à renda declarada ao fisco nos anos de 2006 e 2007.

Segundo o racional aplicado no caso paradigma, o ônus da prova de que as operações efetivamente não ocorreram, mesmo com a superveniente declaração da inidoneidade, competia ao fisco. Nesse diapasão, cumpre transcrever trecho do Acórdão (fl. 1.116 na origem):

*Se os fatos registrados são anteriores à publicidade da inaptidão da empresa emitente, para desconsiderar os efeitos dos documentos compete ao fisco provar que as operações não existiram (princípio da verdade material). De ordinário, essa prova é alcançada mediante auditoria de produção (princípio do dever de investigação), o que, no caso concreto, não foi feito pelos auditores fiscais.*

*Para os fatos registrados posteriormente à publicidade da declaração de inaptidão da empresa, há uma presunção legal de que são inverídicos, com inversão do ônus da prova em favor do fisco (Lei nº 9.430/96, art. 82, parágrafo único). Assim, fosse esse o caso, caberia ao contribuinte provar que as aquisições ocorreram. (Destaque nossos)*

No presente caso, contudo, o entendimento aplicado sobre o ônus probatório foi diametralmente oposto, pois, considerou-se que cabia ao Recorrente, por outros meios, a não ser a sua escrituração contábil e o seu controle de estoque já conhecidos, comprovar o pagamento das mercadorias e o efetivo recebimento delas, senão, veja-se o seguinte trecho do Acórdão recorrido, que adotou, na íntegra, os fundamentos do julgamento na DRJ (fl. 1.529):

*Em primeiro degrau, há de se concluir por desnecessários os argumentos da Recorrente de que as operações se encontram registradas em seus*

livros. Efetivamente estão. A própria fiscalização regista esta circunstância. Naturalmente que o simples registro contábil de operações mercantis não se prestam para afastar exigência fiscal. Se assim o fosse, dispensada seria a fiscalização. Para que a escrituração contábil se constitua em prova é indispensável que esteja lastreada em documentação hábil e idônea que comprove de forma inquestionável os fatos registrados. Por óbvio, cabe ao contribuinte manter sob sua guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos necessários à comprovação das suas operações. No caso presente, como já se afirmou anteriormente, não tendo sido caracterizada a decadência, a fiscalização procedeu ao lançamento por entender que a Recorrente não comprovou a aquisição e o pagamento dos produtos que registrou em sua contabilidade como custo. A questão presente, repita-se à exaustão, cinge-se à existência ou não de comprovação das aquisições dos insumos descritos nas notas fiscais emitidas pelas empresas. Dessa forma, não se está imputando ao contribuinte a obrigação de conhecer a regularidade fiscal de seus fornecedores, ou indagar se estes cometem ou não algum deslize, mas tão-somente a obrigação de provar que as transações comerciais de fato ocorreram. (Destaque nossos)

Ora, se a declaração de inidoneidade das notas fiscais é superveniente ao efetivo ingresso e contabilização das mercadorias acobertadas no estoque da Recorrente, conforme corroboram todos os registros apresentados desde as primeiras requisições de informações, era responsabilidade do fiscal autuante, no curso da sua investigação, trazer elementos probatórios mínimos em sentido contrário que sustentasse eventual lançamento tido como pertinente.

Aliás, a prova da inocorrência da aquisição precede a lavratura do auto de infração, pois, antes dela, não haveria condição legal autorizando o fisco desconsiderar a regularidade das notas fiscais, que era contemporânea às operações de aquisições, além dos diversos registros contábeis levados ao seu apreço espontaneamente, quanto menos haveria fundamento fático, lastreado em prova, e não em meros indícios, a embasar a constituição do crédito.

O que se tem é a completa inversão da ordem cronológica dos critérios para a realização do lançamento. Primeiro, constitui-se o crédito com base em presunções, em fatos não provados, o que veda o inflexível comando do art. 142 do CTN, para, depois, imputar ao sujeito passivo o desarrazoado encargo de desconstituir esse “factoide” criado.

Não bastasse isso, as provas a que dispõe o sujeito passivo para comprovar a sua regularidade fiscal são peremptoriamente rechaçadas, sob o fundamento de que os registros contábeis das suas operações mercantis de nada valem contra a exigência fiscal levada a efeito, ao arrepio do disposto no art. 9º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77.

Resta nítida a incongruência entre a interpretação jurídica da matéria sob a ótica do Acórdão recorrido com a adotada no Acórdão paradigma.

Assim como no paradigma, a fiscalização não produziu a prova da inexistência das aquisições, estando a acusação fundada apenas na inidoneidade dos documentos, alcançada principalmente a partir de investigações relacionadas com as empresas fornecedoras.

No paradigma, segundo o entendimento dos conselheiros, a declaração de idoneidade só produz efeitos em relação a terceiros a partir de sua publicação (requisito do ato administrativo para produzir efeitos externos), porém, no caso desse sujeito passivo, o ato teve efeitos **retroativos, de modo a atingir ato jurídicos consumados**.

Não é só. De acordo com o consignado no paradigma, “*excepcionalmente, se a declaração de inidoneidade e a glosa dos efeitos fiscais para o adquirente decorreram do mesmo processo, pode haver a desconsideração de efeitos fiscais para fatos anteriores à publicidade, desde que comprovado que o adquirente conhecia a fraude e foi conivente (conluio)*”. Nada obstante, para o Acórdão vergastado, a essa prova o fisco está dispensado de produzi-la.

Comprovado o dissídio jurisprudencial sobre esse ponto, passa-se a impugnar a segunda matéria aviada nesse recurso, a aplicação da multa qualificada, desacompanhada de prova do dolo específico. Para esse fim invoca-se o mesmo Acórdão juntado anteriormente, sendo despicienda a reiteração do atendimento aos requisitos formais exigidos pelo RICARF, com exceção do prequestionamento, o qual resta consubstanciado nas fls. 672 – 684 e fls. 1.425 – 1.449.

Pois bem. De acordo com o que se infere do Acórdão vergastado, a aplicação da multa qualificada do art. 44, §1º, da Lei no 9.430/96 se sustenta, única e exclusivamente, com arrimo na declaração de inidoneidade das notas fiscais de aquisição que circularam nos registros contábeis da Recorrente.

Isso, contudo, para o Acórdão paradigma não seria suficiente para atender ao objetivo da norma sancionatória, cumprindo transcrever trecho do julgado, em razão de seu exemplar acerto técnico:

*Não obstante o diligentíssimo trabalho fiscal no sentido de averiguar a idoneidade das notas fiscais, a investigação restou não terminada em relação ao adquirente das mercadorias. De fato, em se tratando de notas fiscais emitidas por empresas regulares no cadastro do CNPJ, se a autoridade fiscal conclui que os documentos são inidôneos, cabe-lhe prosseguir na investigação, para averigar se as aquisições existiram (o que pode ser feito mediante auditoria de produção). Se restar provada a inexistência das aquisições, impõe-se a desconsideração dos efeitos fiscais dos documentos, inclusive com a penalidade qualificada. Por outro lado, se provada a aquisição, descebe a desconsideração, a menos que a*

**fiscalização produza a prova de conduta fraudulenta com a participação do adquirente.** (Destaques nossos)

De fato, o dolo **específico** é requisito essencial para caracterizar os apontados atos ilícitos descritos no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, como a suposta “fraude” e a “simulação” sugeridas pelo Fisco.

O dolo, como é sabido, corresponde à intenção ou desejo de se praticar um ato condenável, executando-o de forma refletida e deliberada. Pressupõe-se que o indivíduo que o pratica age de má-fé, estando plenamente consciente de que está infringindo normas que podem acarretar prejuízos ao erário.

É incontestável, no entanto, que o ônus de comprovar a intenção dolosa por parte do contribuinte recai sobre as autoridades fiscais, como claramente estabelecido na enfática Súmula 14 do CARF. Melhor dizendo, deve haver, sem margem para dúvidas, a intenção do sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária no sentido de fraudar o Fisco, o que, no presente caso, não encontra respaldo em qualquer elemento probatório constante dos autos.

A multa qualificada aplicada neste expediente se baseia, frise-se, apenas na declaração de inidoneidade das notas fiscais e na glosa dos custos. Não se tem, minimamente, qualquer comprovação de ter a Recorrente agido em conluio com terceiros, na intenção de praticar fraudes, e de que as notas de vendas escolhidas sem qualquer critério pela fiscalização corresponderiam, *fac-simile*, às declaradas inidôneas.

Nesse sentido, cumpre transcrever outra observação bastante oportuna do acórdão paradigma:

*A contabilização e aproveitamento das notas fiscais e sua apresentação à fiscalização só caracterizariam os ilícitos tributários previstos nos artigos 71, 72 e 72 da Lei nº 4.502/64 se restasse comprovado que o contribuinte sabia das inidôneas, o que não restou demonstrado nos autos.* (Destaques nossos)

Desta forma, baseando-se o lançamento contestado em uma presunção, a prova consistente da conduta dolosa por parte do autuado se fazia ainda mais necessária. O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não poderia ser presumido juntamente com a glosa de custos. Competia ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelassem a presença da conduta dolosa, o que, nada obstante, não se tem nos autos. (*destaques do original*)

Com respeito à terceira matéria, indica o paradigma nº 1201-005.896, afirma o cumprimento dos demais requisitos regimentais, transcreve sua ementa e demonstra o dissídio nos seguintes termos:

Neste caso específico do paradigma, firmou-se o entendimento mais fidedigno à exegese do art. 135 do CTN, no sentido de que é indispensável, para fins de responsabilização patrimonial dos sócios da empresa, a prova do **nexo de**

**causalidade entre as condutas praticadas em atos de gestão e o respectivo resultado prejudicial ao fisco.**

Deveras, o *caput* do dispositivo invocado é expresso ao prescrever que a responsabilidade dos sujeitos decorre de atuação com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social e estatuto”, o que evidencia a exigência do elemento volitivo, mais especificamente, de dolo para configuração do seu suporte factual.

Assim, não basta, como afirma o Acórdão recorrido, que a pessoa jurídica tenha apropriado de custos, lastreados em documentação fiscal inidônea, para que os sócios venham a ser chamados a satisfazer o crédito estatal. É preciso mais do que isso: a comprovação, por meio da linguagem das provas, que atuou com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social e que dessa sua atitude decorreu a inadimplência da sociedade perante o fisco.

A exação, conforme se nota, tem seu substrato em “fatos” construídos em presunções do Fisco, sem demonstração do nexo de causalidade, pressuposto para responsabilização de terceiro.

Em contrapartida, é o que consta do Acórdão paradigma (fl. 2.692):

**A pecha de adulteração de documentos, como pretende fazer crer a autoridade fiscal, caminha na estrada da fraude e demanda um lastro probatório robusto, e não a simples menção dos fatos. [...] . Embora tal infração possa configurar infração à lei, para fins do art. 135, III, do CTN, não consta dos autos a prova do nexo causal entre a conduta praticada pelo sócio gerente e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. (Destques nossos)**

Em resumo, no caso em análise, a interpretação mais alinhada ao art. 135 do CTN, seguida pelo paradigma, exige a comprovação do nexo de causalidade entre as condutas dos sócios nos atos de gestão e o prejuízo ao fisco. A responsabilização patrimonial depende da demonstração de excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, destacando a necessidade do elemento volitivo, o dolo de fraudar.

Não é suficiente a simples glosa de despesas com base em documentação inidônea para responsabilizar os sócios. A exigência fiscal deve ser respaldada por evidências de que a conduta dos sócios, devidamente individualizada e contextualizada, causou malefício ao Fisco. A presunção de fatos, sem a devida demonstração do nexo de causalidade, não é expediente idôneo para a atribuição de responsabilização a terceiros.

O Acórdão paradigma reforça a importância de um robusto lastro probatório, especialmente em casos de alegada adulteração de documentos, exigindo mais do que simples menções a presunções relativas. A infração à lei requer prova segura do nexo causal entre a conduta do sócio-gerente e o prejuízo ao fisco, elemento que não foi evidenciado nos autos. (*destques do original*)

Pede, assim, que o acórdão recorrido seja reformado *com a desconstituição dos créditos e das penalidades aplicadas, e eventualmente requer que seja afastada a responsabilidade solidária dos sócios.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 11/06/2024 (e-fl. 1621), e retornaram em 25/06/2024 com contrarrazões (e-fls. 1622/1639) nas quais a PGFN questiona o conhecimento do recurso especial ponderando que:

No que concerne à primeira matéria objeto do recurso, qual seja, “*efeitos tributários derivados da declaração de idoneidade, sobre fatos ocorridos antes da publicação do ato competente, e o ônus da prova sobre a correspondência das operações suspeitas com a verdade material*”, observa-se que o contribuinte intenta uma reavaliação das provas carreadas aos autos e a inversão do ônus da prova quanto a comprovação de que as operações de compra e venda entre ele e terceiros ocorreram ou não.

Para tanto, o contribuinte traz aos autos como paradigma o Acórdão nº 1401-000.852, cuja ementa se transcreve abaixo:

[...]

Segundo o paradigma, para desconsiderar os efeitos das notas fiscais, competiria “*ao Fisco provar que as operações não existiram (princípio da verdade material), mediante prova produzida por auditoria de produção (princípio do dever de investigação)*” nos casos em que o fornecedor teria sua inaptidão para emissão de documentos idôneos (baixa de ofício) declarada em data posterior às aquisições, sem efeitos retroativos expressos.

Acontece que, diferente do que ocorreu no acórdão paradigma, no acórdão recorrido a glosa dos custos registrados pelo autuado não se deu única e exclusivamente em razão da declaração da inidoneidade das Notas Fiscais que embasaram tais lançamentos fiscais. Consta que **a fiscalização diligenciou junto aos supostos fornecedores da autuada e obteve declaração de que as ditas vendas nunca aconteceram**. Com efeito, afirma a fiscalização:

“*Ficou constatado que as aquisições de ferro gusa irregular (sucatas) não ocorreram, os fornecedores declararam que não efetuaram qualquer operação com a Ferdil, não receberam qualquer valor, as notas fiscais não são de emissão deles, foram consideradas inidôneas por ato da receita estadual.*

Se não bastasse a negativa dos fornecedores à fiscalização, **foi verificado que os caminhões transportadores das mercadorias são de propriedade da empresa Transportadora Pitangui, pertencente ao grupo da empresa fiscalizada**, e que já pertenceram à empresa Ferdil, ver cópia do razão nos documentos probatórios, e, além disso, os **pagamentos dos referidos insumos foram creditados nas contas da transportadora ou da própria Ferdil** conforme apurado no processo anterior citado acima.”

Observe-se que a fiscalização apresentou outros meios de prova no sentido de demonstrar que as operações de fato não ocorreram e tais fatos foram considerados pelo colegiado para a manutenção do lançamento.

É dizer, as circunstâncias avaliadas pelos colegiados prolatores dos acórdãos recorrido e paradigma não são as mesmas, uma vez que **no presente caso a fiscalização logrou comprovar que as operações que geraram os custos glosados realmente não se verificaram.**

Assim, legitima a glosa de custos quando efetivamente não comprovado o recebimento de bens, direitos, mercadorias ou utilização dos serviços objeto de pagamentos cujas notas fiscais foram consideradas inidôneas, tal como ocorreu na hipótese presente. Essa circunstância, contudo, não se observou no acórdão paradigma, razão pela qual, o recurso não pode ser admitido nesse quesito.

No que tange à segunda matéria objeto da insurgência, qual seja, a necessidade de que o dolo específico esteja comprovado nos autos para a aplicação da multa qualificada, observa-se que as circunstâncias de fato que permeavam o Acórdão apontado como paradigma (Acórdão nº 1401-000.852) não são as mesmas vislumbradas no caso concreto.

Observa-se que o Acórdão paradigma desqualificou a multa como reflexo direto em face ao provimento do mérito relacionado aos efeitos tributários derivados da declaração de idoneidade, sobre fatos ocorridos antes da publicação do ato competente, quando a fiscalização não se desincumbiu do ônus do provar que a operação não ocorreu.

Porém, como já afirmado anteriormente, no presente caso a glosa dos custos não se deu exclusivamente em razão da declaração de inidoneidade das notas fiscais. A fiscalização se utilizou de outros meios de prova e também diligenciou junto aos ditos fornecedores, comprovando que as operações não se realizaram, fato este que não se verifica no bojo do acórdão apontado como paradigma.

Aqui, o colegiado recorrido justificou a qualificação da multa de ofício nos seguintes termos:

*“Por tudo que foi exposto, comprovada também está a utilização de artifícios para se furtar ao cumprimento das obrigações tributárias. Não há qualquer elemento que determinasse ao fisco proceder outros levantamentos. Ao contrário do entendimento da impugnante resta suficiente provado que o fato enquadra-se nos dispositivos citados pela fiscalização. A conclusão da fiscalização abaixo transcrita não se refere a presunção, mas a fatos demonstrados e provados:*

*“Como demonstrado, a boa-fé na aquisição das referidas mercadorias fica afastada quando quem transporta a mercadoria é a própria adquirente ou transportadora do grupo, o efetivo pagamento não é comprovado, caracterizado está a má-fé da empresa, com o intuito de reduzir o tributo devido, o que agravará*

*a multa devida e, por consequência, a representação fiscal para fins penais.”*

*Não se trata de simples ausência de recolhimento de tributos, mas do registro contábil/fiscais de operações com utilização de documentos forjados com o único e específico objetivo de se evadir das obrigações tributárias.”*

Assim, tratando de acórdãos que analisam circunstâncias de fato diferentes e demandam uma avaliação probatória particular, não há como se configurar a divergência jurisprudencial entre eles.

Por fim, em relação ao terceiro tema (necessidade do nexo de causalidade entre as condutas praticadas em atos de gestão e o respectivo resultado prejudicial ao fisco para a imputação da responsabilidade solidária), constata-se que o acórdão paradigma trazido aos autos (Acórdão nº 1201-005.896) não guarda a mínima similitude fática com o caso ora discutido nos autos.

Com efeito, o Acórdão indicado como paradigma teve ementa lavrada nos seguintes termos:

[...]

Trata-se de hipótese de glosa de despesas financeiras e/ou variações monetárias passivas onde sequer houve imputação de multa de ofício qualificada ou qualquer atribuição de dolo ou fraude à conduta do contribuinte. A responsabilidade solidária foi imputada, em suma, porque o responsável solidário era sócio administrador da recorrente.

Por óbvio, as circunstâncias que envolvem o caso aqui sob análise são diferentes. Aqui, houve acusação de fraude e do registro contábil/fiscais de operações com utilização de documentos forjados com o único e específico objetivo de se evadir das obrigações tributárias. A fraude e o dolo foram considerados comprovados no presente caso o que atraiu a responsabilização solidária dos sócios da empresa autuada.

A conduta do contribuinte e dos sócios não passou despercebida ao colegiado ora recorrido que, considerando a gravidade e a consciência da pretensão do recorrente, negou provimento ao recurso, reconhecendo a conduta dolosa do mesmo e mantendo a responsabilização solidária dos sócios.

Como se depreende, as circunstâncias de fato que permeavam o Acórdão apontado como paradigma não são as mesmas vislumbradas no caso concreto.

Sabe-se que a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Por outro lado, em se tratando de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento

a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Dessa forma, uma vez que não foi caracterizada a divergência de entendimentos quanto à matéria recorrida, não deve o presente recurso ser conhecido, por falta de um dos pressupostos de admissibilidade.

Por esse motivo, o recurso especial não deve ser conhecido. (*destaques do original*)

No mérito, defende a prevalência dos fundamentos do acórdão recorrido e requer que *não seja conhecido o recurso especial manejado pelo sujeito passivo e, caso seja ultrapassada a referida preliminar, lhe seja negado provimento, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma a quo, nos quesitos objeto da presente insurgência.*

## VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta o conhecimento do recurso especial da Contribuinte nas três matérias admitidas.

O exame de admissibilidade, dentre outros argumentos, aponta que o paradigma nº 1401-000.852 foi recentemente admitido pela 3ª Turma da CSRF, em dissídio jurisprudencial semelhante, analisado no Acórdão nº 9303-014.368. Tratava-se, ali, de exigência de tributos sobre o lucro e o faturamento, decorrente de glosa de custos não comprovados. Contudo, no mesmo procedimento fiscal, foi também formalizada exigência de IPI cujo recurso especial restou designado a esta 1ª Turma da CSRF, e ao qual foi negado conhecimento no Acórdão nº 9101-007.106.

Ponderou o Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, neste último caso, que:

Entende este Conselheiro que não estamos diante de decisões capazes de produzir um dissenso jurisprudencial porque no Acordão Recorrido, a situação é de empresas consideradas inexistentes, e, portanto, baixadas. No Acórdão Paradigma, por outro lado, toda a discussão é na linha de empresas Inaptas, apenas. Daí porque no Acórdão Paradigma tem relevo o confronto entre a data de declaração de inaptidão e de emissão das notas fiscais questionadas, ao passo que no Acordão Recorrido não há discussão a este respeito, pois a declaração de inexistência opera efeitos desde o cadastro inicial no CNPJ.

Já nestes autos, a Contribuinte contesta a glosa de custos em face de declaração de inidoneidade ocorrida *após consumadas as operações de revenda*. Contudo, o voto condutor do acórdão recorrido, depois de transcrever e adotar as razões da decisão de 1ª instância, assim resume as circunstâncias que justificam a manutenção da exigência e da qualificação da penalidade:

A glosa de custos lastreia-se na inidoneidade de notas fiscais de compras de insumos registradas na contabilidade da empresa autuada, proveniente de diversos fornecedores com os quais ela teria supostamente transacionado, referentes a empresas declaradas inaptas por inexistência de fato ou que alegaram que não transacionaram de forma alguma com a Recorrente.

No referido processo o contribuinte ainda teve oportunidade de se manifestar em sede de diligência não tendo logrado êxito em comprovar a idoneidade das notas fiscais, razão pela qual teve o seu Recurso negado.

No presente processo entendo que o caminho deva ser o mesmo.

Ademais, o volume de recursos e operações realizadas pelo contribuinte, bem como as provas que atestam a inexistência das referidas operações, o que nos leva a graves fatos como utilização de documentos falsos apenas reforçam a atuação dolosa com a intenção de sonegar tributos, razão pela qual também deve ser mantida a qualificação e responsabilização dos sócios. (*destacou-se*)

O Termo de Verificação Fiscal, de fato, primeiro relata a discordância com a alegação da Contribuinte de que revenderia mercadorias adquiridas de terceiros, por identificar que *a maior parte da venda se trata na verdade de ferro gusa produzido na empresa e o restante conforme notas fiscais, se referem a ferro gusa irregular, que são subprodutos originários da produção de ferro gusa*. Depois de apontar diversos vícios na escrituração dos custos, a autoridade lançadora consignou que:

Ficou constatado que as aquisições de ferro gusa irregular (sucatas) não ocorreram, os fornecedores declararam que não efetuaram qualquer operação com a Ferdil, não receberam qualquer valor, as notas fiscais não são de emissão deles, foram consideradas inidôneas por ato da receita estadual.

Se não bastasse a negativa dos fornecedores à fiscalização, foi verificado que os caminhões transportadores das mercadorias são de propriedade da empresa Transportadora Pitangui, pertencente ao grupo da empresa fiscalizada, e que já pertenceram à empresa Ferdil, ver cópia do razão nos documentos probatórios, e, além disso, os pagamentos dos referidos insumos foram creditados nas contas da transportadora ou da própria Ferdil conforme apurado no processo anterior citado acima.

Como demonstrado, a boa fé na aquisição das referidas mercadorias fica afastada quando quem transporta a mercadoria é a própria adquirente ou transportadora do grupo, o efetivo pagamento não é comprovado, caracterizado está a má-fé da

empresa, com o intuito de reduzir o tributo devido, o que agravará a multa devida e, por consequência, a representação fiscal para fins penais.

Não se trata, portanto, de glosa de custos associados a fornecedores que foram declarados inidôneos. Aqui as próprias notas fiscais foram declaradas inidôneas por ato do Fisco Estadual em face na negativa de sua emissão pelos fornecedores.

Em sua impugnação, a Contribuinte alegou que a declaração de inidoneidade das notas fiscais teria ocorrido *depois de consumadas as operações* inicialmente fiscalizadas para o *exercício de 2005*, em relação às apurações não-cumulativas de Contribuição ao PIS e Cofins. Segundo o quadro ali apresentado, os atos declaratórios de falsidade ou inidoneidade das notas fiscais teriam sido editados entre 04/11/2005 e 12/06/2008, e a autoridade fiscal decidiu também estornar aquelas aquisições dos estoques em 31/12/2005 e glosar os custos correspondentes nos exercícios seguintes<sup>2</sup>.

Neste cenário, a defesa insistiu na impossibilidade de glosa em face de *notas fiscais de compras posteriormente declaradas inidôneas*, por compreender esta ocorrência insuficiente para certificar a *inexistência do negócio*, mormente se as compras estão regularmente escrituradas e os produtos por elas acobertados foram comprovadamente recebidos pela destinatária.

Com respeito ao paradigma nº 1401-000.852, importa transcrever o relato dos fatos lá analisados:

As exigências alcançam os fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2005, e a ciência dos autos de infração deu-se em 15/12/2008.

Segundo a descrição dos fatos contida nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal de fls. 984/1050, as infrações apontadas resultam do fato de a fiscalização ter considerado inidôneas as notas fiscais emitidas em favor da interessada naqueles períodos, pelas empresas Hart Distribuidora de Produtos Químicos Ltda (sem destaque de IPI), Alre Química Ltda, Castelnovo Química Ltda, Odicéia Com. Transportes Representações de Álcool e Derivados de Cana Ltda. e Galante Incorporações Empreendimentos Ltda (atual denominação de Julio César de Souza Incorporações Empreendimentos Ltda).

Para justificar a declaração de inidoneidade, os fiscais autuantes apontam, inicialmente, alguns aspectos extrínsecos dos documentos fiscais emitidos pelas empresas Alre, Castelnovo, Odicéia, e Galante (antiga Júlio Cesar): não contêm a assinatura, nome e matrícula de qualquer Fiscal de Rendas do Estado, aparentam terem sido preenchidas pela mesma máquina e pelo mesmo datilógrafo, possuem numeração praticamente seqüencial, apesar de emitidas em diversas datas.

Informam também terem sido considerados os resultados de investigações a respeito das empresas fornecedoras, feitas nos cadastros da Receita Federal

<sup>2</sup> A autuação em tela tem em conta os anos-calendário 2006 e 2007.

(DIRFs, DIPJs), nos endereços cadastrados, nas Juntas Comercias, junto às Secretarias de Fazenda Municipais e Estaduais (autorizações para fornecimento de documentos fiscais, situação cadastral, SINTEGRA, etc.), junto às companhias fornecedoras de energia elétrica, etc.

A fiscalizada foi intimada a apresentar cópia de documentos comprobatórios dos efetivos pagamentos das notas fiscais e prestar outros esclarecimentos. Da análise da resposta apresentada, a fiscalização destacou dois aspectos que lhe chamaram a atenção: que a interessada efetua seus pagamentos em moeda corrente e que a comprovação dos pagamentos dá-se pelas duplicatas quitadas apresentadas e registros em seu Livro Diário (fls. 45 do TVF).

A fiscalização registrou que, em que pese não haver impedimento a que se façam pagamentos em moeda corrente, essa não é a prática usualmente adotada, mormente considerados o porte do contribuinte e o valor envolvido (R\$ 32.488.919,63 ao longo dos anos de 2003 a 2005). Teceu considerações quanto à natureza das duplicatas (títulos de crédito) e manifestou sua estranheza pelo fato de a interessada não ter se cercado de segurança, quando do suposto pagamento das mesmas, assegurando-se de que a assinatura apostava no verso das duplicatas eram consignadas por pessoa com poderes para dar quitação ao emitente do título de crédito.

Com relação à contabilização no Livro Diário, a fiscalização registrou que os lançamentos representativos dos pagamentos são feitos por valores fechados, ou seja, que se contabiliza a retirada do caixa em valor, a rigor, significativamente superior ao eventual pagamento da duplicata.

Registrhou também que as Juntas Comerciais dos Estados de São Paulo e Espírito Santo informaram a inexistência de Livros de Registro de Duplicatas registrados em nome dos supostos fornecedores, em que pese a exigência do art. 19 da Lei nº 5.474/1968.

Informou que a interessada foi intimada, em 31/10/2008, a apresentar documentação hábil e idônea que identificasse os signatários nos versos das duplicatas, o que seria necessário e suficiente para assegurar-lhe que a quitação daqueles títulos estava sendo dada por pessoa competente para tanto, tendo-lhe sido apresentado contrato social das empresas Julio César Inc. Empr. Ltda. e Castelnovo Química. Observou a fiscalização que não parece razoável que a interessada não tivesse se cercado das cautelas legais com vistas a evitar uma possível execução por uma obrigação supostamente já extinta por pagamento.

Concluiu a fiscalização que não houve a aquisição dos produtos, e que ocorreu compra de créditos de IPI e ICMS destacados nas notas fiscais glosadas. Como exemplo, destacou três notas fiscais de três dos fornecedores elencados, e apontou que a amostra demonstra que a fiscalizada contabilizara pagamentos, em média, da ordem de 50,40% de seu valor (valendo-se de abatimentos e descontos), aproveitando-se de créditos tributários de IPI e ICMS destacados (correspondentes a aproximadamente 78,50% dos pagamentos contabilizados),

deixando entender que o fornecedor arcaria com o ônus dos tributos, abrindo mão de sua margem de lucro ou mesmo do valor do produto.

Face ao exposto, a fiscalização decidiu desconsiderar os efeitos, para fins tributários, das notas fiscais glosadas, resultando nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL (glosa dos custos relativos às notas fiscais consideradas inidôneas), IRF (pagamentos sem causa, art. 61 da Lei 8.981/95), IPI (glosa de crédito), PIS e COFINS (glosa de créditos).

A fiscalização justificou a aplicação da multa qualificada pela “...*prática adotada pelo contribuinte ao apresentar à Fiscalização notas fiscais não autênticas/inidôneas, por meio das quais aproveitara, indevidamente, créditos de IPI, PIS e COFINS, além de ter pretendido dar amparo aos registros de custos e pagamentos efetuados(...)*”:

[...] (destaques do original)

O outro Colegiado do CARF assim decidiu as questões lá postas:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso voluntário, por unanimidade de votos, rejeitaram a preliminar de nulidade e afastaram a decadência e, quanto ao mérito: I) por maioria de votos, deram provimento parcial para cancelar o IRRF. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos que negaram provimento e o Conselheiro Maurício Pereira Faro (Relator) que dava provimento integral ao recurso; II) Por maioria de votos, negaram provimento em relação ao Fornecedor Hart, vencido o Conselheiro Maurício Pereira Faro. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Karem Jureidini Dias.

Nestes termos, portanto, o voto do relator, ex-Conselheiro Maurício Pereira Faro, conduziu o julgado na parte em que afastou as glosas distintas das vinculadas ao *Fornecedor Hart*. E a primeira ponderação para reverter a glosa teve em conta a situação fática distinta lá examinada, de inaptidão da empresa emitente, e não dos documentos por negativa de emissão pela empresa existente e operante. Veja-se:

Se o fisco prova que os documentos, embora em princípio hábeis, são inidôneos, a determinação dos seus efeitos fiscais em relação aos adquirentes deve ser precedida da verificação da publicidade da inaptidão da empresa fornecedora para emitir documentos idôneos.

Se os fatos registrados são anteriores à publicidade da **inaptidão da empresa emitente**, para desconsiderar os efeitos dos documentos compete ao fisco provar que as operações não existiram (princípio da verdade material). De ordinário, essa prova é alcançada mediante auditoria de produção (princípio do dever de investigação), o que, no caso concreto, não foi feito pelos auditores fiscais.

Para os fatos registrados posteriormente à publicidade da declaração de **inaptidão da empresa**, há uma presunção legal de que são inverídicos, com

inversão do ônus da prova em favor do fisco (Lei nº 9.430/96, art. 82, parágrafo único). Assim, fosse esse o caso, caberia ao contribuinte provar que as aquisições ocorreram. (*destacou-se*)

Em consequência, a decisão prossegue distinguindo as glosas em razão da situação cadastral das empresas:

No presente caso, as notas fiscais glosadas podem ser divididas em três grupos:

- a) Emitidas por empresas cuja situação cadastral do seu CNPJ indicava “ATIVA”, ou seja, não haviam sido declaradas inaptas para emissão de documentos fiscais: Alre, Odicéia e Galante (atual denominação de Júlio Cesar de Souza-Incorporação e Empreendimentos Ltda.);
- b) Emitidas por empresa cuja situação cadastral do seu CNPJ indicava ter sido declarada INAPTA para emissão de documentos idôneos com efeitos a partir de data posterior às aquisições registradas pela Recorrente (Castelnovo);
- c) Emitidas por empresa cuja situação cadastral do seu CNPJ indicava ter sido declarada INAPTA para emissão de documentos idôneos a partir de data anterior às aquisições registradas pela Recorrente (HART).

E, neste contexto, foi negado provimento ao recurso de ofício em face da reversão das glosas vinculadas às notas fiscais dos grupos “a” e “b”, vez que a emitente não era inapta quando da aquisição dos produtos. Já com respeito ao grupo “c”, a decisão foi conduzida pelo voto vencedor do paradigma, rejeitando-se o entendimento do relator de que a glosa também deveria ser revertida em razão da publicidade da declaração de inaptidão posterior à aquisição. no calendário 2005. E tal voto vencedor acaba por adicionar circunstâncias que mais distinguem aquele caso do presente:

No tocante as notas do grupo (c) notas emitidas pela empresa HART, entendeu o relator que, a despeito de não se aplicar a declaração de inidoneidade (posterior às aquisições), o fisco deveria demonstrar, através de processo investigatório direcionado à Hart, que as operações não existiram. Concluiu que “pelo levantamento de produção trazido para suprir a não realização, pela fiscalização, da auditoria de produção, resta desconstituída a acusação de inexistência das aquisições, e demonstrada a condição da Recorrente de adquirente de boa-fé”.

É bem verdade que não há possibilidade de presumir qualquer má-fé do contribuinte, mas isto não autoriza entender que houve comprovação suficiente da operação a ensejar o cancelamento do lançamento, mesmo nessa situação. Quando do julgamento, a Câmara aprofundou-se na investigação dos documentos, **verificando que para todos os fornecedores que emitiram as notas objeto e lançamento, houve a comprovação da passagem das mercadorias pela fronteira, dentre outras.** Tal comprovação de passagem de mercadorias pela fronteira só não foi possível quanto ao fornecedor Hart, razão pela qual concluiu a Câmara pela inexistência de comprovação suficiente a afastar o lançamento, a

despeito da necessária redução da multa ao patamar normal, conforme já havia sido decidido pela DRJ. (*destacou-se*)

Ou seja, para além de afastar as glosas baseadas, apenas, em inaptidão da pessoa jurídica fornecedora declarada depois da aquisição das mercadorias, o outro Colegiado do CARF também identificou evidências de que as mercadorias teriam transitado, subsistindo a glosa, apenas, dos custos associados a fornecedor com declaração de inaptidão anterior às aquisições, cujas mercadorias não apresentavam evidência de trânsito.

Quanto à multa qualificada, o voto condutor do paradigma concluiu que *a contabilização e aproveitamento das notas fiscais e sua apresentação à fiscalização só caracterizariam os ilícitos tributários previstos nos artigos 71, 72 e 72 da Lei nº 4.502/64 se restasse comprovado que o contribuinte sabia-as inidôneas, o que não restou demonstrado nos autos*. Concordou com a decisão de 1ª instância que vislumbrou presunção legal na *inaptidão de suposta pessoa jurídica emitente*.

Como antes demonstrado, o caso presente decorre da glosa de custos vinculados a notas fiscais cuja emissão foi negada pelo fornecedor, assim classificadas como documento falso, a ensejar, também, a qualificação da penalidade. Adicione-se como diferencial, também, as ponderações acerca da vinculação das aquisições a trânsito em veículos de pessoa jurídica ligada, e que já haviam sido de propriedade da Contribuinte.

Evidente, assim, a dessemelhança entre os casos comparados. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrágico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não

se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

O único paradigma nº 1401-000.852 indicado para os temas, portanto, é inábil a caracterizar as divergências jurisprudenciais quanto: *(a) ao alcance da declaração de inidoneidade de documentos fiscais e o consequente ônus probatório sobre a efetiva ocorrência das operações acobertadas; e (b) à aplicação da multa qualificada do art. 44, §1º da Lei nº 9.430, sem a devida comprovação do dolo específico exigido.*

Com respeito à *responsabilização solidária dos sócios, sem amparo nas hipóteses do art. 135 do CTN*, vale refletir se houve prequestionamento da matéria, ou mesmo se a Contribuinte é parte legítima para discuti-la. O acórdão recorrido, reproduzindo a decisão de 1ª instância, traz em ementa que:

#### SUJEIÇÃO PASSIVO SOLIDÁRIA

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Contudo, a impugnação foi apresentada apenas pela Contribuinte, representada por advogados constituídos mediante procuração outorgada pela pessoa jurídica representada pelo seu sócio-administrador José Aparecido de Miranda. Na referida peça de defesa, houve capítulo destinado à *responsabilidade pessoa dos sócios*, afirmando-se ausente *comprovação de dolo ou má-fé, por parte dos sócios*, de modo que não haveria *falar em responsabilidade pessoal destes*. Recorde-se que a imputação foi dirigida a José Aparecido de Miranda e também a Antônio Kleber Alvares de Abreu Machado.

A decisão de 1ª instância considerou a exigência impugnada apenas pela Contribuinte, e confirmou a imputação de responsabilidade aos sócios-administradores como decorrência da manutenção da multa qualificada:

Não se trata de simples ausência de recolhimento de tributos, mas do registro contábil/fiscais de operações com utilização de documentos forjados com o único e específico objetivo de se evadir das obrigações tributárias.

Por consequência, nenhum reparo contra a qualificação da multa majorada.

Pelo mesmo raciocínio, fundamentos e provas, não encontra ressonância a pretensão da impugnante em afastar a indicação da responsabilidade solidária dos Senhores José Aparecido de Miranda e Antônio Kleber Álvares de Abreu Machado, conforme termos de Sujeição Passiva Solidária que se encontram às fls. 38/40 e 41/43.

O voto condutor do acórdão recorrido limita-se a transcrever as razões da decisão de 1ª instância neste ponto, sem adicionar qualquer argumento de reforço, e nega provimento ao recurso voluntário também interposto mediante representação por advogados constituídos pela pessoa jurídica.

Somente o recurso especial é interposto sem a intermediação de advogados, e a peça de defesa é assinada pelo sócio administrador José Aparecido de Miranda, mas novamente sem sua figuração no preâmbulo da petição, que apenas expressa:

FERDIL INTERMEDIACAO DE NEGOCIOS E CONSULTORIA LTDA., nova denominação de FERDIL PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, com sede na avenida Antônio Olímpio de Moraes, nº 470, bairro Centro, sala 202, CEP: 35.500-005, CNPJ nº 04.766.768/0001-21, vem, respeitosamente, com arrimo no art. 64, II, e art. 67 do RICARF, interpor o presente RECURSO ESPECIAL contra o Acórdão nº 2401-010.914, proferido pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, no qual negou-se provimento ao recurso voluntário, conforme as razões a seguir expostas:

[...]

O exame de admissibilidade compreendeu que:

Apesar de em princípio no preambulo do recurso ter se limitado a circunscrever o demandante apenas a Pessoa Jurídica (Contribuinte), verifico também que o mesmo foi assinado (digitalmente) pelo sócio administrador, solidário, José Aparecido de Miranda, motivo pelo qual considero que o mesmo tem legitimidade e interesse de agir quanto a esta matéria relacionada a atribuição de responsabilidade tributária vinculada a sua pessoa. Considero, então, que o recurso foi feito em conjunto com o Contribuinte Pessoa Jurídica.

Outrossim, verifico também que tanto a decisão de piso quanto a decisão recorrida conheceram tacitamente da presente matéria – a despeito do demandante figurado explicitamente nos respectivos recursos ser apenas a Pessoa Jurídica.

Outrossim, outro solidário arrolado como responsável tributário, Sr. Antônio Kleber Álvares de Abreu Machado, apesar de também ter sido cientificado não compareceu aos autos.

Posto isso, a decisão recorrida, em sua singela fundamentação para manter a responsabilidade tributária dos sócios administradores assim se pronunciou, reconhecendo explicitamente a decorrência desta matéria em relação ao mérito das outras duas (já admitidas):

[...]

Contudo, ainda que não tenha havido tal objeção nas instâncias precedentes, não se pode olvidar, neste momento, o entendimento assim consolidado neste Conselho:

Súmula CARF nº 172

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103-000.982 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301-004.387, 3302-007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302-001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.

Não há dúvida que os recursos administrativos foram apresentados, apenas, pela Contribuinte. A assinatura do recurso especial pelo sócio-administrador José Aparecido de Miranda não é diferencial que o eleve à condição de recorrente, mormente se ele não foi integrado ao processo administrativo por ocasião da impugnação, e nem mesmo do recurso voluntário. Assim, ainda que as instâncias precedentes tenham proferido entendimento favorável à imputação que foi feita aos sócios administradores, frente ao estabelecido na Súmula CARF nº 172 resta fora de dúvida que a Contribuinte não tem legitimidade para, em recurso especial, suscitar divergência jurisprudencial acerca da responsabilidade imputada a seus sócios-administradores.

De toda a sorte, como bem aponta a PGFN em contrarrazões, o paradigma indicado não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial suscitado, vez que antes de afastar a responsabilidade do sócio-gerente, o outro Colegiado do CARF entendeu incomprovada fraude na antecipação do registro de despesas com tributos para majoração de encargos de juros, como se vê nos seguintes excertos de seu voto condutor:

59. Como visto a autoridade fiscal afirma que o sujeito passivo Salin Roberto Chade, único sócio e administrador da recorrente adulterou a escrituração de prejuízos fiscais dos anos de 2004 a 2008, para registrar débitos tributários em valores superiores aos devidos, o que refletiu em despesas DE juros passivos em valores superiores aos devidos.

60. A infração apurada resume-se em escrituração de despesas sem observância do regime de competência, o que ensejou a lavratura de auto de infração para redução de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, bem como de multa isolada.

61. A pecha de adulteração de documentos, como pretende fazer crer a autoridade fiscal, caminha na estrada da fraude e demanda um lastro probatório robusto, e não a simples menção dos fatos. No caso, com base nos elementos que constam dos autos, a desobediência ao regime de competência refere-se à escrituração equivocada e não à adulteração. Embora tal infração possa configurar infração à lei, para fins do art. 135, III, do CTN, não consta dos autos a prova do nexo causal entre a conduta praticada pelo sócio gerente e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Afinal, como dito, o simples fato de ser o único

sócio ou administrador não atrai a responsabilidade; é imperioso comprovar a conduta e o nexo causal.

62. Nestes termos, afasto a responsabilidade solidária do sócio gerente Salin Roberto Chade. (*destaques do original*)

Assim, para além da ilegitimidade da recorrente, a divergência jurisprudencial suscitada não resta confirmada em face da dessemelhança fática entre os acórdãos comparados.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**