



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10845.724887/2018-84
ACÓRDÃO	1201-007.212 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL (EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL) E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação/manifestação de inconformidade, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, sob pena, inclusive, de supressão de instância.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

É legítima a glosa de custos quando não for efetivamente comprovado o pagamento e o recebimento de bens, direitos e mercadorias ou utilização do serviço consignado em documentos considerados inidôneos, produzidos em nome de pessoa jurídica inexistente de fato. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço/entrega da mercadoria.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que enseja o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa.

IR-FONTE DE 35%. PAGAMENTO À BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. PRESUNÇÃO LEGAL. PROVA.

A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, a fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento e o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. REGRA GERAL APLICÁVEL.

Um dos efeitos produzidos pela apresentação do Recurso Voluntário tempestivo é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO - CTN, ART. 150, § 4º. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO OU COMPROVAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - CTN, ART. 173, I.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houver pagamento, ainda que parcial, do tributo exigido de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Por outro lado, na ausência de pagamento ou havendo a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do mesmo dispositivo legal, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. PAGAMENTOS SEM CAUSA. FRAUDE. CONTRATOS INIDÔNEOS. NOTAS FISCAIS IDEOLOGICAMENTE FALSAS.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A interposição de contratos sem a correspondente prestação de serviços e a emissão de notas fiscais ideologicamente falsas, além dos atos que materializam a infração, é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mormente quando inseridos em contexto que caracteriza fraude em licitação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para

100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

A condição de Diretor não é suficiente para caracterizar interesse comum na situação que constitui o fato gerador, para fins de aplicação da hipótese de responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. ESPECIFICAÇÃO DE ATOS ANTIJURÍDICOS.

A identificação de atos específicos praticados pelo imputado de responsabilidade tributária é dispensável quando o quadro fático aponta para uma infração à lei que faz parte da própria estratégia da empresa, o que estaria ao alcance dos seus dirigentes. Assim, em tal situação, a responsabilidade dos dirigentes é devida não apenas pela prática de um ato específico, mas pela omissão diante de atos sabidamente ilegais, ainda que praticados por terceiros, mas que possuíam a obrigação legal de impedi-los.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2013

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE. GLOSA.

Na apuração da contribuição, devem ser glosados pelo Fisco os créditos da não-cumulatividade descontados em desacordo com os preceitos legais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento da COFINS constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à Contribuição ao PIS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator; e (ii) por maioria de votos, manter a responsabilidade solidária dos assim imputados, vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah, que afastava a responsabilidade solidária do sr. Hélio Osni Alves.

Sala de Sessões, em 24 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Jose Eduardo Genero Serra – Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Jose Eduardo Genero Serra. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcelo Antônio Biancardi.

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recursos Voluntários, às fls. 685/692 e 695/749, apresentados em face do acórdão nº 03-085.325, exarado pela 2ª Turma da DRJ/BSB, em 14/06/2019, às fls. 616/636, que julgou improcedente as Impugnações protocoladas pela FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL (em recuperação judicial) (doravante denominada FIBAMS) e responsáveis tributários,

às fls. 557/564, 567/578, 581/584 e 588/591, contra Autos de Infração lavrados pela DRF - Santos, às fls. 212/285, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante principal de R\$ 17.639.481,07, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Anual, referente ao ano-calendário de 2013. Além disso, também foi caracterizada a responsabilidade tributária dos diretores da fiscalizada à época dos fatos os Senhores: PAOLO PAPERINI, CPF nº 513.883.088-00, JOSÉ REINALDO MINDEL, CPF nº 586.015.548-49, e HÉLIO OSNI ALVES, CPF nº 044.729.508-04, em relação ao crédito tributário constituído:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 386.799,37
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 197.577,11
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 580.199,05
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 319.795,75
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 1.484.371,28
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 147.887,77
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 75.541,07
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 221.831,65
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 138.503,39
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 583.763,88
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 134.014,71
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 73.915,95
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 201.022,04
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 408.952,70
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS	R\$ 617.279,76
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 340.461,44
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 925.919,63

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 1.883.660,83
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF	R\$ 4.343.726,63
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 2.419.416,10
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 6.515.589,65
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 13.278.732,38

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem - a partir do item: DO PROCEDIMENTO FISCAL -, complementando-o ao final:

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Reporto-me ao Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 289 a 405, por meio do qual os agentes fiscais detalham todo o procedimento de auditoria.

Informam os Auditores-Fiscais, em síntese, que a fiscalizada adquiriu mercadorias e serviços fictícios de empresas sem funcionamento real, tendo como consequência a redução de seu lucro e a geração créditos inidôneos relativos às contribuições PIS e COFINS não cumulativos.

Esclarecem que, no referido TVF, trataram somente dos procedimentos realizados e das infrações relacionadas às pessoas jurídicas ALFACOM S/A (doravante "ALFACOM"), ORION BRASIL IMPORTACAO E DISTRIBUICAO LTDA (doravante "ORION"), TALKITA IND E COM DE PROD QUIMICOS LTDA (doravante "TALKITA") e TEDRIVE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA (doravante "TEDRIVE"), as quais não venderam produtos/mercadorias para a fiscalizada.

Informa a Fiscalização que a FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL (doravante "FIBAM") atua, preponderantemente, na fabricação de peças e acessórios para veículos automotores e encontra-se em recuperação judicial desde 13/11/2014.

Esclarece que, para compreender a origem do presente procedimento fiscal, é necessário inseri-lo dentro de um contexto maior. A origem do presente procedimento fiscal guarda conexão com duas fiscalizações diferentes. Ao longo dos trabalhos realizados nessas fiscalizações, verificou-se que pontas diferentes de um mesmo esquema estavam sendo observadas por duas fiscalizações, iniciadas separadamente.

A primeira delas foi iniciada na DRF/Vitória, em desfavor da ORION.

A segunda fiscalização foi a realizada em determinado consórcio de limpeza urbana (doravante CONSÓRCIO). No curso dos trabalhos, verificou-se que o referido CONSÓRCIO teria comprado mercadorias de várias outras empresas, em que havia fortes indícios de inexistência de fato, no valor total de R\$

125.000.000,00, entre 2012 e 2016. Entre as empresas que supostamente teriam vendido ao CONSÓRCIO estava a ORION.

Assim, combinando os esforços de ambas as fiscalizações, verificou-se que havia fortes evidências de que outras empresas, além da ORION, teriam atuado no fornecimento de notas fiscais ao CONSÓRCIO, sem que houvesse a efetiva venda de mercadorias. E mais: que essas empresas poderiam fazer parte de uma rede de controle em comum. Acreditava-se que essas empresas, supostamente, vendiam mercadorias ao CONSÓRCIO, recebiam o pagamento dessa operação via TED ou boleto bancário e, ato contínuo, transferiam o valor para diversas outras pessoas do esquema.

Em razão disso, foi formulada representação ao Ministério Público Federal. Como consequência, em 01/03/2018, foi deflagrada a OPERAÇÃO DESCARTE, em que foram cumpridos pela Polícia Federal, com participação de Auditores Fiscais da RFB, Mandados de Busca e Apreensão, decretados pela Justiça Federal, em diversos endereços.

A empresa fiscalizada (FIBAM), o CONSÓRCIO e empresas relacionadas foram alguns dos alvos dessa Operação.

O material apreendido foi objeto de compartilhamento com a Receita Federal do Brasil, decretado pela Justiça Federal.

Com base no vasto material apreendido (e-mails, cópias de notas fiscais eletrônicas, cópias de contratos sociais, cópias de diversos tipos contratos etc.), foi possível constatar que várias empresas foram criadas ou utilizadas com a finalidade única de emissão de notas fiscais sem lastro, ou seja, inidôneas.

Foram identificadas mais de 20 (vinte) empresas com essa finalidade; entre essas empresas, encontram-se a ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE.

Observou-se, também, que outras empresas, além da fiscalizada e do CONSÓRCIO, beneficiaram-se do esquema de mera compra de nota fiscal inidônea.

Informa a Fiscalização que a CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS (doravante denominada "CLARO ADVOGADOS") foi utilizada como centro de operações do esquema, cobrando percentual das notas fiscais em cada operação a título de custas (pagamentos pelo "serviço" de emissão de notas fiscais fraudulentas).

Esclarece que a CLARO ADVOGADOS é constituída por LUIZ CARLOS D'AFONSECA CLARO (CPF 371.976.578-49), doravante denominado apenas por LUIZ CARLOS, e seu filho GABRIEL SILVEIRA DA FONSECA CLARO (CPF 278.890.988-80), doravante denominado apenas por GABRIEL; diversas outras pessoas ligadas a eles também participaram do esquema.

Informa também que a empresa INTERCONSULT EMPRESARIAL LTDA., CNPJ 05.585.558/0001-08 (doravante "INTERCONSULT"), sediada no mesmo endereço da CLARO ADVOGADOS, tinha como sócios, em 2013, LUIZ CARLOS e JOSÉ LUIZ DE

SOUZA NASCIMENTO, CPF 302.371.288-37 (doravante JOSÉ LUIZ) e também fazia parte do esquema.

Em resumo, para a Fiscalização, com base em evidências que incluem emails apreendidos no escritório da CLARO ADVOGADOS, GABRIEL e LUIZ CARLOS coordenavam todo o esquema, são os mentores intelectuais. Eles controlavam de fato algumas das empresas emissoras de notas fiscais e pagavam "comissões" para os controladores das demais empresas; possuíam procurações que lhes davam amplos poderes para o gerenciamento das NOTEIRAS.

Informa a Fiscalização que, em diversos e-mails, foi possível verificar que os envolvidos no esquema usavam o termo "projeto" para descrever a operação de emissão de notas fiscais fraudulentas e subsequente devolução de valores.

As empresas que se beneficiaram do esquema doravante serão denominadas CLIENTES (inclusive o CONSÓRCIO e a fiscalizada); e as empresas que emitiram notas fiscais inidôneas, apenas, como NOTEIRAS.

Eis as operações do esquema:

(1) Primeiro, a NOTEIRA emitia nota fiscal da suposta venda de mercadoria para o cliente;

(2) Depois, o CLIENTE efetuava o pagamento à NOTEIRA;

(3) Os recursos recebidos do CLIENTE eram distribuídos pelas NOTEIRAS a várias pessoas: a) empresas partícipes do esquema – inexistentes de fato, controladas pelos operadores GABRIEL e LUIZ CARLOS (além de seus empregados e pessoas ligadas a eles); b) pessoas físicas ligadas ao próprio CLIENTE (por exemplo, esposa do presidente da empresa); c) saques em espécie; e d) outros;

(4) Dos valores pagos pelo CLIENTE à NOTEIRA, eram deduzidas parcelas a título de "custas" aos operadores.

Após a devida contextualização do presente procedimento fiscal na OPERAÇÃO DESCARTE, a Fiscalização analisa os diversos indícios de que, de fato, a empresa fiscalizada (FIBAM) utilizou-se do esquema, sendo destinatária de notas fiscais de empresas utilizadas apenas com a finalidade de emissão de notas fiscais inidôneas.

Informa que, no decorrer do procedimento solicitou à fiscalizada diversas informações envolvendo os contratos firmados com prestadoras de serviços e fornecedores de mercadorias.

Foram ainda realizadas diligências e fiscalizações para a análise das transações da ALFACOM, da TALKITA, da ORION, da TEDRIVE e da CLARO ADVOGADOS.

A seguir, a Fiscalização procede à análise do material apreendido na OPERAÇÃO DESCARTE, que incluiu busca e apreensão realizadas na CLARO ADVOGADOS (em cujo endereço funcionava também a INTERCONSULT) e na residência de GABRIEL CLARO, no que tange à empresa fiscalizada (FIBAM).

Destaca, primeiramente, o papel de alguns funcionários dos CLARO, que aparecem de forma reiterada no material apreendido:

(1) INALDO MONTEIRO DA MOTA, CPF 283.537.988-67, assistente administrativo da CLARO ADVOGADOS, aparentemente cuidava de todas as transações bancárias, emitindo e consultando extratos e pagando boletos;

(2) JOSÉ LUIZ DE SOUZA NASCIMENTO, funcionário da CLARO ADVOGADOS e sócio de 1% da INTERCONSULT. Apareentemente é um "faz tudo" da INTERCONSULT e CLARO ADVOGADOS, repassando mensagens de GABRIEL e LUIZ CARLOS;

(3) GIL ROBERTO DE SOUZA, CPF 142.710.178-76, referido em emails como "GILBERTO DE SOUZA" ou "GIBA". Responsável pelos cálculos e organização dos "projetos" solicitados por GABRIEL e LUIZ CARLOS.

Esclarecem os auditores fiscais que o relacionamento entre a FIBAM e os CLARO é anterior ao período fiscalizado. Em e-mail de 21/09/2010, SERGIO solicita planilhas a GIBA. Em anexo à resposta desse e-mail, encontra-se a planilha que explica o funcionamento do esquema.

Em resumo, as empresas TALKITA e ALFACOM emitiriam notas fiscais no valor total de R\$ 617.860,00, sendo que seria devolvido R\$ 500.003,21 à FIBAM. A análise da planilha anexa deixa claro que a fraude tinha como beneficiária a própria FIBAM (que teria que pagar menos tributos, cujo montante é didaticamente explicado na própria planilha), quanto os CLARO, que teriam direito a uma "comissão" pelo "serviço".

Em mensagem de abril de 2011, SERGIO solicita uma antecipação, ao que GIBA responde que a devolução em espécie será em notas de R\$ 100.

Reiteram que a utilização dos "serviços" é rotineira, ocorrendo mensal ou bimestralmente. Após o "projeto" de abril de 2011, SERGIO solicita novos "projetos" em junho de 2011; copiado ao email de SERGIO, está JOSÉ REINALDO MINDEL (doravante denominado "REINALDO"), diretor da FIBAM à época.

Destacam que as diversas mensagens demonstram que a fiscalizada utilizava os "serviços" ilícitos oferecidos pelos CLARO, quais sejam, a emissão de notas fiscais fraudulentas, que eram pagas pela empresa fiscalizada (FIBAM), que, em seguida, recebia parte dos recursos de volta.

Ressaltam os agentes fiscais que havia também uma preocupação de que houvesse notas fiscais de entrada (nos fornecedores usados pelos CLARO) em volume suficiente para justificar as saídas de notas fiscais para a FIBAM, como evidenciam as mensagens, cujo interlocutor principal é GIBA, demonstrando a sofisticação da fraude (Fls. 318 a 320).

A seguir, as autoridades fiscais passam à análise de como tal serviço era operacionalizado no período de 2013. A análise é feita separadamente, para cada uma das empresas que emitiram notas fiscais fraudulentas contra a fiscalizada (FIBAM).

1.1. Das transações com a Alfacom

Informam os agentes fiscais que a ALFACOM é empresa que teve seu CNPJ baixado de ofício por inexistência de fato, uma vez que incidiu na hipótese de empresa utilizada exclusivamente para emissão de documentos fiscais relativos a operações fictícias.

Em síntese, os fatos narrados na referida representação levam às seguintes conclusões: (1) a ALFACOM emitiu exclusivamente notas fiscais de mercadorias inexistentes, pelo menos de 2012 em diante; (2) o titular da empresa nos termos de seu estatuto, Sr. MARCUS RICCHETTI, é interposta pessoa, e a empresa é de fato controlada pelos operadores GABRIEL e LUIZ CARLOS DA FONSECA CLARO.

A seguir, a Fiscalização elabora relação das notas fiscais eletrônicas emitidas pela ALFACOM, referentes a supostas vendas de mercadorias para a FIBAM.

Em resumo, (1) a ALFACOM vendeu 1.400 mil unidades do produto CAIXAS DE PAPELÃO mais 13 mil unidades dos produtos COLA, ENGRADADO e FILME DE POLIETILENO para a DISTRIBUIDORA, no valor total de R\$ 4.447.909,64, no ano de 2013; e (2) a ALFACOM supostamente comprou 1.518.350 caixas de papelão de fornecedores diferentes.

Após analisar cada um desses fornecedores, a Fiscalização constatou:

1) Fornecedor ROTATIVA COMERCIAL DE ELETRONICOS E EMBALAGENS LTDA:

- emitiu notas fiscais referentes a 352 mil unidades de caixas de papelão entre 02/2013 a 04/2013, no valor de R\$ 663.770,00. Também teria vendido à ALFACOM nesse período 500 unidades de COLA, no valor de R\$ 9 mil; 410 unidades de ENGRADADO, no valor de R\$ 4.018; 2.200 unidades de FILME DE POLIETILENO, no valor de R\$ 19.690;

- tem endereço na AV BARONESA DE MURITIBA 965, SALA 06, PARQUE SAO RAFAEL, SAO PAULO/SP. Conforme fotos obtidas no Google Street View dos números 959 e 971 não há indicação de imóvel de número 965, ainda mais de espaço que comporte o trânsito de 352 mil caixas de papelão;

- entregou DIPJ relativa aos anos de 2010 e 2011 como inativa, e não entregou DIPJ dos anos seguintes, e tampouco era optante do Simples Nacional. Sendo assim, teve sua inscrição no CNPJ sido considerada INAPTA diante da falta de entrega de declarações;

- a Secretaria de Fazenda do Estado de SP considerou NULA a sua inscrição no Cadastro Estadual de Contribuintes do ICMS, devido a inexistência da empresa no seu endereço cadastral;

- nunca entregou GFIP, ou seja, nunca teve funcionários;

- um dos seus supostos sócios, ROBERT CLIFF ZILLOCHI, entrou na sociedade após seu óbito;

- em análise dos extratos bancários da ALFACOM, não se identifica qualquer pagamento da ALFACOM à ROTATIVA em 2013.

Considerando os pontos acima, a Fiscalização concluiu que a ROTATIVA nunca forneceu mercadorias para a ALFACOM.

2) Semelhantes análises e conclusões foram feitas pelos agentes fiscais em relação aos outros três fornecedores, a saber: SPACE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ELETRONICOS E SUPRIMENTOS, PAQUETE INDUSTRIA & COMÉRCIO DE PAPELÃO – EPP e REPOX AMBIENTAL E COMERCIAL, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Em síntese, para a Fiscalização, todos os supostos fornecedores das mercadorias que a ALFACOM teria vendido à FIBAM são inexistentes de fato. No caso da REPOX, inclusive, esta admitiu a prática de emissão de documentos fiscais fraudulentos mediante o pagamento de comissão.

Em conclusão, não havia como a ALFACOM ter vendido para a FIBAM mercadorias que nunca adquiriu de fato.

A seguir, os auditores-fiscais, de posse dos extratos bancários da ALFACOM, promovem a análise de sua movimentação financeira, com vistas a identificar o destino dos valores recebidos da FIBAM.

Ao final, concluem que a movimentação financeira da ALFACOM, no que se refere às supostas aquisições da FIBAM, “é totalmente incompatível com o que se esperaria de uma empresa operacional. Caso a ALFACOM tivesse de fato fornecido alguma mercadoria à FIBAM, o usual seria que a ALFACOM, como empresa comercial, recebesse os recursos e pagasse seus funcionários e fornecedores. Não ocorre nada do tipo: quando os pagamentos entram na ALFACOM, são feitos saques em espécie e transferências a pessoas ligadas à FIBAM.”

1.2. Das transações com a TALKITA

Informam os agentes fiscais que a TALKITA é empresa que teve seu CNPJ baixado de ofício por inexistência de fato, uma vez que incidiu na hipótese de empresa utilizada exclusivamente para emissão de documentos fiscais relativos a operações fictícias.

Em síntese, os fatos narrados na referida representação levam às seguintes conclusões: (1) a TALKITA emitiu exclusivamente notas fiscais de mercadorias inexistentes, pelo menos de 2012 em diante; (2) o titular da empresa nos termos de seu estatuto, Sr. MARCUS RICCHETTI, é interposta pessoa, e a empresa é de fato controlada pelos operadores GABRIEL e LUIZ CARLOS DA FONSECA CLARO.

A seguir, a Fiscalização elabora relação das notas fiscais eletrônicas emitidas pela TALKITA, referentes a supostas vendas de mercadorias para a FIBAM.

Em resumo, (1) a TALKITA vendeu 155 mil unidades do produto ÓLEO, mais 83 mil unidades do produto DESENGRAXANTE para a FIBAM, no valor total de R\$ 2.020.765,00, no ano de 2013; (2) no período analisado, a TALKITA comprou 260 mil unidades de ÓLEO e DESENGRAXANTE exclusivamente do fornecedor REPOX,

que, conforme já relatado, admitiu que emitia notas fiscais fraudulentas mediante pagamento de comissão.

Destacaram os agentes fiscais que, em análise dos extratos bancários da TALKITA, não se identifica qualquer pagamento desta à REPOX em 2013.

Considerando os pontos acima, a Fiscalização concluiu que a REPOX nunca forneceu mercadorias à TALKITA.

Portanto, não havia como a TALKITA ter vendido para a FIBAM mercadorias que nunca adquiriu de fato.

A seguir, os auditores-fiscais, de posse dos extratos bancários da TALKITA, promovem a análise de sua movimentação financeira, com vistas a identificar o destino dos valores recebidos da FIBAM.

Repisaram ainda que no período fiscalizado a TALKITA não fez nenhum pagamento à REPOX, supostamente a única fornecedora das mercadorias que teriam sido revendidas à FIBAM.

Ao final, concluem que a movimentação financeira da TALKITA, no que se refere às supostas aquisições da FIBAM, “é totalmente incompatível com o que se esperaria de uma empresa operacional. Caso a TALKITA tivesse de fato fornecido alguma mercadoria à FIBAM, o usual seria que a TALKITA, como empresa comercial, recebesse os recursos e pagasse seus funcionários e fornecedores. Não ocorre nada do tipo: quando os pagamentos entram na TALKITA, são feitos saques em espécie e transferências a pessoas ligadas à FIBAM.”

1.3. Das transações com a ORION

Informam os agentes fiscais que a ORION é empresa que teve seu CNPJ baixado de ofício por inexistência de fato, uma vez que incidiu na hipótese de empresa utilizada exclusivamente para emissão de documentos fiscais relativos a operações fictícias. Além disso, constatou-se que a empresa não apresenta patrimônio ou capacidade operacional para realizar seu objeto e não foi localizada no endereço cadastral, e, embora tenha sido localizado seu representante legal, este informou que era interposta pessoa.

Em síntese, os fatos narrados na referida representação levam à conclusão: de que a ORION emitiu exclusivamente notas fiscais de mercadorias inexistentes, pelo menos de 2012 em diante.

A seguir, a Fiscalização elabora relação das notas fiscais eletrônicas emitidas pela ORION, referentes a supostas vendas de mercadorias para a FIBAM.

Em resumo, (1) a ORION vendeu 163 mil unidades dos produtos ÓLEO, AGENTES PARA LIMPEZA e ANTICORROSIVO para a FIBAM, no valor total de R\$ 1.399.927,50, no ano de 2013; (2) no período analisado, a ORION comprou 146 mil unidades dos produtos citados exclusivamente do fornecedor REPOX, que, conforme já relatado, admitia que emitia notas fiscais fraudulentas mediante pagamento em comissão.

Destacaram os agentes fiscais que, em análise dos extratos bancários da ORION, não se identifica qualquer pagamento desta à REPOX em 2013.

Considerando os pontos acima, a Fiscalização concluiu que a REPOX nunca forneceu mercadorias à ORION.

Portanto, não havia como a ORION ter vendido para a FIBAM mercadorias que nunca adquiriu de fato.

1.4. Das transações com a TEDRIVE

Informam os agentes fiscais que a TEDRIVE é empresa que, à época dos fatos, tinha como titular interposta pessoa e era controlada de fato pelos CLARO.

Em síntese, os fatos narrados na referida representação levam à conclusão: de que a TEDRIVE emitiu exclusivamente notas fiscais de mercadorias inexistentes, pelo menos de 2012 em diante.

A seguir, a Fiscalização elabora relação das notas fiscais eletrônicas emitidas pela TEDRIVE, referentes a supostas vendas de mercadorias para a FIBAM.

Em resumo, a TEDRIVE teria vendido 28 mil unidades dos produtos OLEO, AGENTES PARA LIMPEZA e ANTICORROSIVO, no valor total de R\$ 253.500,00 no ano de 2013. No período analisado, a TEDRIVE supostamente comprou 28 mil unidades dos produtos citados exclusivamente do fornecedor ITA COMERCIO DE FOSFATOS EIRELI, CNPJ 17.135.124/0001-87.

Em diligência realizada por esta Auditoria, descobriu-se que LEANDRO (administrador da ITA) trabalha na serralharia "JOCENILDO PEREIRA SANTOS ME", CNPJ 07.944.462/0001-06, localizada à rua Duque de Caxias, 100, Santos - SP, com salário atual de R\$ 1,2 mil.

Segundo as autoridades fiscais, o Sr. CARLOS ALBERTO teria oferecido ao Sr. LEANDRO dinheiro para figurar como parte em uma empresa, oferta que o Sr. LEANDRO aceitou (tornando-se sócio da ITA).

Considerando os pontos acima, a Fiscalização concluiu que a ITA nunca forneceu mercadorias à TEDRIVE.

Portanto, não havia como a TEDRIVE ter vendido para a FIBAM mercadorias que nunca adquiriu de fato.

A seguir, os agentes fiscais promovem análise não exaustiva do material (mensagens, boletos etc) apreendido no escritório da CLARO ADVOGADOS e na residência de GABRIEL, no que se refere à fiscalizada, especificamente ao ano de 2013 (Fls. 351 a 367).

Pela leitura dos e-mails e anexos coletados nos computadores apreendidos no escritório da CLARO ADVOGADOS (onde também funciona a INTERCONSULT), concluiu a Fiscalização que a FIBAM continuou utilizando-se do esquema de emissão de notas frias pela ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE em 2013.

1.5. Dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS E IRRF

Nesse cenário, informam as autoridades fiscais que promoveram as glosas das aludidas “despesas/custos”, referentes ao ano-calendário de 2013, cujos valores foram apurados tomando como base os lançamentos contábeis referentes a despesas e custos de serviços e mercadorias que não tiveram sua materialidade comprovada, com reflexos na apuração do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

As aquisições da ALFACOM eram apropriadas na conta contábil do Ativo "1130 - Materiais para Acondicionamentos e Embal". A seguir, a empresa se apropriava dos créditos de tributos não cumulativos em relação a essa aquisição (a saber, ICMS, PIS e Cofins). Posteriormente, uma vez por mês, a empresa realizava um lançamento para apropriar aos custos e despesas os materiais de embalagens supostamente adquiridos. A conta 6652 -Embalagens é conta analítica da conta de resultado 6586 – Custo dos Produtos Vendidos. A conta 8480 - Embalagens é conta analítica da conta sintética de resultado 8310 - Despesas Gerais de Vendas. A conta 10613 - Materiais de Uso e Consumo é conta analítica da conta de resultado 9969 - Despesas Gerais Administrativas.

Concluíram que as notas fiscais emitidas pela ALFACOM, em princípio, transitaram pelo estoque, porém depois passam a ser lançadas como custo para a empresa. Tais custos foram glosados da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL:

As aquisições da TALKITA eram apropriadas na conta contábil do Ativo "1092 - Combustíveis e Lubrificantes Industriais". A seguir, a empresa se apropriava dos créditos de tributos não cumulativos em relação a essa aquisição (a saber, 18% de ICMS, 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins). Posteriormente, uma vez por mês, a empresa realizava um lançamento para apropriar aos custos e despesas os combustíveis e lubrificantes supostamente adquiridos. A conta 6646 - Combustíveis e Lubrificantes Industriais é conta analítica da conta de resultado 6586 - Custo dos Produtos Vendidos. A conta 6675 – Materiais Intermediários é conta analítica da conta sintética de resultado 6586 - Custo dos Produtos Vendidos.

Concluíram que as notas fiscais emitidas pela TALKITA, em princípio, transitaram pelo estoque, porém depois passam a ser lançadas como custo para a empresa. Tais custos foram glosados da apuração do Lucro Real.

As aquisições da ORION e TEDRIVE eram apropriadas na conta contábil do Ativo "1092 - Combustíveis e Lubrificantes Industriais". A seguir, a empresa se apropriava dos créditos de tributos não cumulativos em relação a essa aquisição (a saber, 18% de ICMS, 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins). Posteriormente, uma vez por mês, a empresa realizava um lançamento para apropriar aos custos e despesas os combustíveis e lubrificantes supostamente adquiridos. A conta 6646 - Combustíveis e Lubrificantes Industriais é conta analítica da conta de resultado 6586 - Custo dos Produtos Vendidos. A conta 6675 – Materiais Intermediários é

conta analítica da conta sintética de resultado 6586 - Custo dos Produtos Vendidos.

Concluíram que as notas fiscais emitidas pela ORION e TEDRIVE, em princípio, transitaram pelo estoque, porém depois passam a ser lançadas como custo para a empresa. Tais custos foram glosados da apuração do Lucro Real.

Informam também os agentes fiscais que a empresa fiscalizada, no ano-calendário de 2013, optou pelo Lucro Real Anual, razão pela qual deveria recolher, mensalmente valores de IRPJ sobre a base de cálculo estimada, ou efetuar balanço ou balancete de suspensão ou redução se quisesse deixar de fazê-lo. A contribuinte fez esta segunda opção, ou seja, determinou a base de cálculo do imposto de renda com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Destacam que, como os valores das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE foram deduzidos indevidamente como custos/despesas na apuração (com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução) do Imposto de Renda mensal por Estimativa e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido mensal por Estimativa, no ano-calendário de 2103, as bases de cálculo mensal do IRPJ e da CSLL estimativa foram recompostas.

Assim, os auditores-fiscais efetuaram novo cálculo para apuração de eventuais insuficiências de recolhimento e, em decorrência, promoveram o lançamento de ofício da multa isolada de que trata o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, sobre os valores do IRPJ sobre a base de cálculo estimada e da CSLL sobre a base de cálculo estimada que deixaram de ser efetuados.

Ainda, considerando que a empresa fiscalizada se creditou de PIS/Cofins nas aquisições da ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE os agentes fiscais procederam à glosa do valor total de R\$ 134.014,71, a título de PIS, e de R\$ 617.279,76, a título de Cofins, gerando débitos de PIS/Cofins de valor idêntico.

Por fim, considerando que todos os casos relatados referem-se a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo que a integrou de qualquer serviço prestado, entendeu a Fiscalização que tais circunstâncias caracterizam o pagamento sem causa, sujeitando a empresa fiscalizada à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, razão pela qual promoveu o competente lançamento.

1.6. Da multa qualificada

Informam os agentes fiscais que houve conluio, que é “o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando produzir os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, ou seja, a sonegação e a fraude. Razão pela qual a multa de ofício aplicada foi majorada para o percentual de 150%, em vista do disposto no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

1.7. Da responsabilidade solidária dos diretores

Reiteram os auditores-fiscais que o farto conjunto probatório demonstra que a FIBAM adquiriu mercadorias e serviços fictícios da ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE (sendo que todos os fornecedores citados são controladas por LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO).

Asseveram que as solicitações de mercadorias fictícias da ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE eram realizadas por SERGIO a mando do Diretor de Finanças e Administração e Relações com o Mercado da empresa, JOSÉ REINALDO MINDEL (doravante "REINALDO"). Como já citado anteriormente, em várias ocasiões, SERGIO menciona ordens feitas por REINALDO, bem como o copia em emails enviados a GABRIEL CLARO, eram realizadas por SERGIO a mando do Diretor de Finanças e Administração e Relações com o Mercado da empresa, JOSÉ REINALDO MINDEL (doravante "REINALDO"). Como já citado anteriormente, em várias ocasiões, SERGIO menciona ordens feitas por REINALDO, bem como o copia em emails enviados a GABRIEL CLARO.

Outro diretor da empresa de relevo é HELIO OSNI ALVES ("OSNI"), Diretor Industrial. OSNI foi beneficiário direto do esquema, recebendo R\$ 332 mil em 20 depósitos feitos em sua conta bancária a partir de empresas controladas de fato pelos CLARO.

Além de REINALDO, é importante destacar que o próprio Diretor Presidente da empresa, PAOLO PAPERINI, também reconhece a realização de compra de mercadorias fictícias, conforme resposta de intimação protocolada em 03/09/2018 (Fls. 399 a 400).

Segundo a Fiscalização, as evidências acima demonstradas não deixam dúvida de que REINALDO, OSNI e PAOLO PAPERINI foram os responsáveis pela contratação dos serviços da organização capitaneada por LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO. Ao atuarem de forma conjunta e coordenada para suprimir ou reduzir o montante do tributo devido pelo pagamento de serviços e mercadorias fictícios, os diretores em questão praticaram as condutas de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, razão pela qual os incluiu no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsáveis solidários, nos termos do art. 135, III, do CTN – Código Tributário Nacional.

Ainda segundo os autores do procedimento fiscal, os referidos diretores receberam recursos provenientes das aquisições simuladas realizadas. Nesse contexto, além de se enquadrarem como responsáveis solidários com fundamento no inciso III do art. 135 do CTN, fica evidente que também tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador (aquisições simuladas com posterior devolução dos recursos), amoldando-se ao inciso I do art. 124 do CTN.

II. DAS IMPUGNAÇÕES

II.1 DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA CONTRIBUINTE FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL

Cientificada dos autos de infração em 18/12/2018, a contribuinte **FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL** apresentou a impugnação (fls. 567 a 578) em 21/12/2018, com a seguinte fundamentação, em síntese.

II.1.1 DA QUESTÃO PRELIMINAR ALEGADA

Preliminarmente, alega nulidade por cerceamento do direito à plena defesa, uma vez que os dispositivos do RIR/99 encontram-se revogados pelo novo regulamento do Imposto sobre a renda, Decreto nº 9.580, de 2018.

II.1.2 DAS QUESTÕES DE MÉRITO ALEGADAS

II.1.2.1 DA ALEGADA COBRANÇA INDEVIDA DE IRPJ, CSLL, COFINS, CONTRIBUIÇÃO AO PIS E IRRF

No mérito, alega que a autoridade fiscal não demonstrou o critério adotado para o lançamento de ofício do IRPJ.

Em relação ao auto de infração do IRRF, alega que o auto de infração não identifica quais seriam os pagamentos sem causa e que os pagamentos efetuados a diretores referem-se a honorários devidamente registrados na sua escrituração contábil.

Em relação à CSLL, alega que o auto de infração apenas relaciona valores e aplica a multa de 150%, sem identificar quais seriam os custos/despesas operacionais/encargos não comprovados.

Em relação à contribuição para o PIS e à COFINS, alega que o auto de infração apenas relaciona valores e aplica a multa de 150%, sem identificar quais e a que título seriam os créditos descontados indevidamente na apuração das referidas contribuições.

II.1.2.2 DA ALEGADA QUALIFICAÇÃO INDEVIDA DA MULTA DE OFÍCIO

Argumenta, ainda, que não houve sonegação, à medida que todas as notas fiscais de aquisição de mercadorias tiveram seus tributos nestas lançados e devidamente pagos e recolhidos por todas as empresas fornecedoras.

Pugna, ao final, pela improcedência dos presentes autos de infração.

II.2 DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO SR. PAOLO PAPERINI

Cientificado dos autos de infração em 04/12/2018, o Sr. **PAOLO PAPERINI** apresentou a impugnação (fls. 581 a 584), em 21/12/2018, com a seguinte fundamentação, em síntese.

Segundo o impugnante, a autoridade tributária não comprovou que este, na condição de Diretor, agiu com infração à lei.

Argumenta ainda que, segundo o depoimento de funcionário da FIBAM, jamais cometeu ato ilícito a ensejar a responsabilidade a que se refere o art. 135, III, do CTN.

II.3 DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO SR. JOSÉ REINALDO MINDEL

Cientificado dos autos de infração em 04/12/2018, o Sr. JOSÉ REINALDO MINDEL apresentou a impugnação (fls. 588 a 591), em 21/12/2018, com a seguinte fundamentação, em síntese.

Segundo o impugnante, a autoridade tributária não comprovou que este, na condição de Diretor, agiu com infração à lei.

Argumenta ainda que, segundo o depoimento de funcionário da FIBAM, jamais cometeu ato ilícito a ensejar a responsabilidade a que se refere o art. 135, III, do CTN.

II.4 DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO SR. HÉLIO OSNI ALVES

Cientificado dos autos de infração em 04/12/2018, o Sr. HÉLIO OSNI ALVES apresentou a impugnação (fls. 557 a 564), em 21/12/2018, com a seguinte fundamentação, em síntese.

Esclarece que desligou-se da FIBAM em 31/01/2014 e, portanto, não possui condições de responder sobre a acusação fiscal, uma vez que, enquanto Diretor Industrial da FIBAM, não tinha poder para representar a pessoa jurídica perante fornecedores.

Alega que a autoridade tributária não comprovou que este, na condição de Diretor, agiu com infração à lei.

Argumenta ainda que, segundo o depoimento de funcionário da FIBAM, jamais cometeu ato ilícito a ensejar a responsabilidade a que se refere o art. 135, III, do CTN.

É o relatório.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 212/285, o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 289/406, e as Impugnações apresentadas pela contribuinte e responsáveis tributários, às fls. 557/564, 567/578, 581/584 e 588/591, a 2ª Turma da DRJ/BSB exarou o Acórdão nº 03-085.325, em 14/06/2019, às fls. 616/636, que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as impugnações apresentadas por FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL, mantendo o crédito tributário exigido, e pelos Srs. PAOLO PAPERINI, JOSÉ REINALDO MINDEL e HÉLIO OSNI ALVES, mantendo-os na condição de responsáveis tributários. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

É legítima a glosa de custos quando não for efetivamente comprovado o pagamento e o recebimento de bens, direitos e mercadorias ou utilização do serviço consignado em documentos considerados inidôneos, produzidos em nome de pessoa jurídica inexistente de fato. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2013

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2013

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE. GLOSA.

Na apuração da contribuição, devem ser glosados pelo Fisco os créditos da não-cumulatividade descontados em desacordo com os preceitos legais.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento da COFINS constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à Contribuição ao PIS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

Existindo prova cabal de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica agiram com infração de lei, exsurge a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dos Recursos Voluntários

A FIBAM tomou ciência da sobredita decisão em **25/09/2019**, através da sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls. 766, e os responsáveis tributários: o Sr. PAOLO PAPERINI tomou ciência em **02/10/2019**, através de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 770; o Sr. JOSÉ REINALDO MINDEL em **02/10/2019**, através de AR, às fls. 772; e o Sr. HÉLIO OSNI ALVES em **01/10/2019**, através de AR, às fls. 774.

Registro que tanto a FIBAM como o Sr. PAOLO **NÃO apresentaram Recurso Voluntário.**

Do Recurso Voluntário Impetrado Pelo Responsável Tributário Sr. JOSÉ REINALDO MINDEL

Irresignado o responsável tributário à epígrafe apresentou, em 29/10/2019, Recurso Voluntário, às fls. 685/692. Nessa quadra, citando jurisprudência do STJ, combateu a manutenção de sua responsabilidade tributária com base nas seguintes razões de fato e de direito:

- i. Que não praticou qualquer ato ilícito e os valores recebidos na condição de Diretor representaram, única e exclusivamente, os seus honorários mensais; e
- ii. Que não há nos autos provas de que praticou atos com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto;

Do Recurso Voluntário Impetrado Pelo Responsável Tributário Sr. HÉLIO OSNI ALVES

Insatisfeito o responsável tributário acima apresentou, em 30/10/2019, Recurso Voluntário, às fls. 695/749. Nessa quadra, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, além de requerer a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários exigidos, combateu a manutenção do lançamento tributário sob julgo, bem como da sua responsabilidade tributária com base nas seguintes razões de fato e de direito:

- a) Das Preliminares
 - i. Do Cabimento de Insurgência Autônoma do Responsável Tributário;
 - ii. De Nulidade: Da Ausência de Participação do Recorrente no Procedimento de Fiscalização que Resultou na Lavratura dos Autos de Infração; e

iii. De Nulidade: Da Ausência de Comprovação do Dolo em Relação ao Recorrente.

b) Do Mérito

- i. Da Prejudicial de Decadência: Do Crédito Tributário de PIS e COFINS Lançado de Ofício: Aplicação do Artigo 150, §4º, Do CTN;
- ii. Da Prejudicial do Mérito: Do Necessário Julgamento do Recurso Voluntário Interposto pela Autuada antes da Apreciação do Recurso do Responsável Tributário;
- iii. Da Prejudicial do Mérito: Da Necessária Qualificação da Multa de Ofício para que Subsista a Responsabilidade Prevista no art. 135, III, do CTN;
- iv. Da Natureza Punitiva do IRRF Cobrado e Impossibilidade de Cumulação com a Multa - Inaplicabilidade de *bis in idem*;
- v. Da Inaplicabilidade da Base Reajustada para o Cálculo do IRRF;
- vi. Da Majoração Indevida do Crédito Tributário: Necessária Compensação do PIS e da COFINS na Apuração do IRPJ e da CSLL;
- vii. Da Majoração Indevida do IRPJ e da CSLL Lançados: Necessária Compensação do Saldo Acumulado de Prejuízos Fiscais e Base Negativa da CSLL;
- viii. Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Concomitância com a Multa Punitiva; e
- ix. Da Inaplicabilidade de Juros Sobre as Multas.

Em 20/03/2024, o supradito responsável tributário atravessou petição, às fls. 772/774, requerendo distribuição e julgamento do presente Recurso Voluntário, sob pena de não restarem atendidos os princípios da eficiência, da moralidade e da moralidade e dos preceptivos constante do art. 24, da Lei nº 11.457/07, c/c com o art. 69-A, inciso I, da Lei nº 9.784/99.

Além disso, em 22/11/2024, às fls. 782/784, protocolou petição pleiteando a redução da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 14.689/23, c/c com o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Apresentaram recursos voluntários, em peças separadas, os senhores: JOSÉ REINALDO MINDEL e HÉLIO OSNI ALVES. Nessa senda, entendo que foram tempestivos e atenderam aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deles conheço.

Todavia, compulsando os autos, constata-se que não constam as peças recursais protocoladas pela FIBAM e pelo responsável solidário o Sr. PAULO PAPERINI. Nessa toada, tanto o Contribuinte no que concerne ao crédito tributário constituído de ofício, como o Sr. PAULO, no que toca aos valores lançados de ofício e o vínculo de responsabilidade imposto, por não terem recorrido em segunda instância consolidou-se a situação jurídica materializada na decisão de primeira instância, nos termos do art. 42, inciso I, do Decreto nº 70.235/72¹, restando caracterizada a preclusão temporal.

Entretanto, em virtude de um dos responsáveis tributários, na espécie, o Sr. HÉLIO, ter recorrido combatendo os valores lançados de ofício, nos termos do art. 5º, caput e § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018², a exigibilidade do crédito tributário em questão encontra-se suspensa em relação a todos responsabilizados, uma vez que as renúncias apontadas não implicam em desistência dos recursos interpostos pelos demais.

DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como

¹ Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

² Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

(...)

§ 4º A desistência de impugnação ou de recurso por um autuado não implica a desistência das impugnações e dos recursos interpostos pelos demais autuados.

fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN³, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petitório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN⁴.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005⁵. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação

³ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

⁴ Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁵ Art. 26-A. No 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

Antes de analisarmos os pleitos preliminares e meritórios apresentados pela Defesa, consta do Recurso Voluntário apresentado pelo Sr. Hélio requisição em favor da suspensão da exigibilidade dos débitos lançados de ofício.

Aqui, convém ressaltar que a própria Impugnação e o Recurso Voluntário, suspendem a exigibilidade do crédito. Essa é a regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos recursos, prevista no inciso III, do art. 151, do Código Tributário Nacional (CTN). Destarte, nos termos da legislação ora citada e por ter o sinalado Responsável Tributário atravessado tempestivamente os apontados recursos, neste momento a exigência encontra-se suspensa.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Na espécie, a fase inicial contenciosa foi instaurada pelo protocolo das impugnações da FIBAM, no que diz respeito ao crédito tributário autuado, e dos responsáveis tributários, **exclusivamente quanto aos respectivos vínculos**. Conforme já salientado, quando analisamos a admissibilidade dos recursos voluntários, constatamos que o Sujeito Passivo principal e um dos responsabilizados não apresentaram peças recursais, todavia o Sr. JOSÉ REINALDO MINDEL recorreu exclusivamente no que concerne ao vínculo e o Sr. HÉLIO OSNI ALVES, apesar de em primeira instância ter atacado apenas o vínculo, em segunda instância, insurge-se tanto em relação ao vínculo como também ao crédito tributário constituído de ofício.

Nessa seara, sou da linha de pensamento que defende a unicidade do processo administrativo fiscal, abarcando o Sujeito Passivo Principal e os responsáveis tributários arrolados, assim independente da instância recursal e de qual legitimado questionou, em se tratando da matéria tributária sob julgo, salvo o vínculo de responsabilidade tributária devido à natureza personalíssima, uma vez arguida – apesar de forma extremamente perfuntória no presente caso - deve ser apreciada por essa Egrégia Turma, posto que não alcançada pelo instituto da preclusão.

Inclusive, a sobredita ilação encontra guarida na Súmula Carf nº 71: *Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.*

Tomando como base esse racional, **pugno em prol de acatar a pretensão preliminar** inquinada pela Defesa do responsável tributário Sr. HÉLIO no que toca a sua inquestionável legitimidade para advogar em desfavor do crédito tributário lançado de ofício, assim como do enquadramento como responsável tributário.

De outro giro, com a devida vênia, entendo que se **equivoca o multicitado recorrente no que toca à prejudicial do mérito vindicada** arguindo que o julgamento do recurso voluntário da Autuada deve ocorrer antes da apreciação dos seus pleitos recursais. A uma, por não configurar prejudicial ao julgamento, nos termos do art. 313, V, do CPC, uma vez que contencioso dessa espécie – onde há contribuinte e responsáveis arrolados vinculados ao crédito tributário autuado – todas as impugnações, recursos voluntários e especiais devem ser julgados em um único processo, em respeito ao disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018. A duas, em virtude de nestes autos a FIBAM não ter recorrido em segunda instância.

Todavia, em se tratando de questionamento não apreciado em primeira instância – argumentos inovadores ou inéditos – por não ter sido perquirido por quaisquer dos legitimados, configura-se matéria abarcada pela **preclusão** não passível de apreciação nesta instância recursal. Quer dizer, refere-se a nova matéria a ser enfrentada por esta Egrégia Turma, assim, pode-se concluir que não é passível de ser discutida por consistir em nova razão noticiada em sede recursal.

Tal ilação decorre do fato de ser sabido e consabido que as alegações – motivos de fato e de direito em que se fundamenta a impugnação, os pontos de discordância e as razões que inferir - e provas documentais devem ser apresentados juntamente com a impugnação, **precluindo o direito** de o Interessado fazê-lo em outro momento processual, salvo nos casos expressamente admitidos em lei, nos termos do art. 16, § 4º, do PAF⁶, que não vislumbramos na espécie, igualmente as matérias consideradas de ordem pública.

Dessarte, **em relação aos pleitos abaixo relacionados carreados aos autos pela Defesa do Sr. HÉLIO e suscitados nesses autos apenas em segunda instância**, consolidou-se a situação jurídica materializada na decisão de primeira instância, não sendo cabível, nessa fase recursal, rediscutir ou, muito menos, desviar a discussão para ponto já pacificado. Além disso, tal impedimento também encontra óbice no duplo grau de jurisdição de observação obrigatória pelo contencioso administrativo tributário:

⁶ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

- a) Da Natureza Punitiva do IRRF Cobrado e Impossibilidade de Cumulação com a Multa de Ofício - Inaplicabilidade de *bis in idem*;
- b) Da Majoração Indevida do Crédito Tributário: Necessária Compensação do PIS e da COFINS na Apuração do IRPJ e da CSLL;
- c) Da Majoração Indevida do IRPJ e da CSLL Lançados: Necessária Compensação do Saldo Acumulado de Prejuízos Fiscais e Base Negativa da CSLL;
- d) Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Concomitância com a Multa Punitiva; e
- e) Da Inaplicabilidade de Juros Sobre as Multas.

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2000.

INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE ALEGAÇÃO EM INSTÂNCIA A QUO.

A análise do contexto fático exposto no Recurso Voluntário é discrepante àqueles argumentos apresentados em sede de Impugnação, razão pela qual resta configurada a preclusão consumativa. Recurso Voluntário Não Conhecido. (Acórdão nº 1002-000.122 – Turma Extraordinária / 2ª Turma – Sessão de 03/04/2018).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2003

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO, ABRANGÊNCIA DO PEDIDO. INOVAÇÃO DO PEDIDO ORIGINAL.

O ressarcimento de tributos é um direito subjetivo a ser exercido dentro de regras administrativas processuais próprias, estabelecidas na legislação tributária. A análise do pedido limitar-se-á ao direito creditório pleiteado, sendo incabível a apreciação de outros créditos não abrangidos na solicitação inicial, pois é defeso à parte inovar a lide com pedido novo em sede de recurso ou de manifestação de inconformidade. (Acórdão nº 3302-010.035 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 17/11/20)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/07/1991 a 30/09/1995

PIS. APRESENTAÇÃO DE ALEGAÇÕES E PROVAS DOCUMENTAIS APÓS PRAZO RECURSAL. PRECLUSÃO.

As alegações e provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento das provas e argumentos apresentados somente na fase recursal. (Acórdão nº 201-81.255 - Primeira Câmara do Segundo Conselho – Sessão de 03/07/2008)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

PRECLUSÃO.

Escoado o prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, opera-se a preclusão do direito da parte para reclamar direito não argüido na impugnação, consolidando-se a situação jurídica consubstanciada na decisão de primeira instância, não sendo cabível, na fase recursal de julgamento, rediscutir ou, menos ainda, redirecionar a discussão sobre aspectos já pacificados, mesmo porque tal impedimento ainda se faria presente no duplo grau de jurisdição, que deve ser observado no contencioso administrativo tributário. Recurso não conhecido nesta parte. (Acórdão nº 203-07.328 - Terceira Câmara do Segundo Conselho. Sessão de 23/05/2001)

À vista disso, repisamos, salvo nos casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material ou quando se tratar de matéria de ordem pública, não merece conhecimento as querelas aventadas em sede de recurso voluntário ou posteriormente, que não tenham sido objeto de contestação na Impugnação, justamente porque não se instaurou o contencioso administrativo para tais controvérsias, sob pena, inclusive, de caracterizar uma situação de supressão de instância.

Em suma, por se configurar em questões carreadas no Recurso Voluntário que estão dissentes dos argumentos apresentados em sede de Impugnação, restou caracterizada a **preclusão consumativa**.

DAS PRELIMINARES

Da Nulidade dos Atos Administrativos

a) Da Introdução

O Responsável Solidário Sr. HÉLIO alega que os Autos de Infração estão eivados de nulidade por cerceamento do direito de defesa, com base nos seguintes fundamentos:

- i. Da Ausência de Participação do Recorrente no Procedimento de Fiscalização que Resultou na Lavratura dos Autos de Infração; e

ii. Da Ausência de Comprovação do Dolo em Relação ao Recorrente.

Antes de aprofundarmos a análise dos sobreditos questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁷, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, tem-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁸, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁹, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Destarte, *a priori*, à luz dos dispositivos legais que regem a matéria, no caso em exame não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a nulidade dos atos administrativos, uma vez que os Autos de Infração foram lavrados por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a

⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁸ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁹ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos essenciais a decidir os recursos administrativos.

Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162¹⁰, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa.**

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo. Houve observância das normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

¹⁰ **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Feita a introdução, nos inclinaremos na análise detalhada das questões de nulidade levantadas pela Recorrente.

b) Da Ausência de Participação do Recorrente no Procedimento de Fiscalização que Resultou na Lavratura dos Autos de Infração.

A Defesa do apontado responsável tributário alega que o seu enquadramento como Responsável Solidário pelo crédito lançado de ofício, nos termos dos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN, **deverá ser considerado nulo**, por evidente **cercamento de direito de defesa**, devendo ser reformada a decisão de piso, visto que (...) ***em nenhum momento as autoridades fiscais o intimaram para apresentar esclarecimentos ou mesmo para que pudessem apurar/demonstrar a pretensa existência de dolo, no que diz respeito à pretensa simulação que motivou a sua inclusão no polo passivo.***

Entendo que não assiste razão ao Interessado pelos seguintes motivos.

De imediato, podemos afastá-la por se tratar de questão suscetível de aplicação direta da Súmula CARF nº 162, já comentada à alhures, de observação obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal em cumprimento ao disposto no art. 123, do Anexo do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, dado que, repisamos, só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa.

Ademais, *ad argumentandum tantum*, merece registro que o vínculo de responsabilidade tributária ocorre quando uma pessoa, física ou jurídica, é legalmente designada como responsável pelo **pagamento de um tributo que originalmente seria devido por outra pessoa**. São ações que visam garantir a arrecadação tributária e evitar que o fisco seja prejudicado pela impossibilidade de cobrança direta do devedor original. A legislação tributária determina de maneira clara quem são os responsáveis em cada caso, visando à segurança jurídica e à efetividade na arrecadação dos tributos.

Também não podemos olvidar que a imputação de responsabilidade tributária deve ser formalizada no lançamento de ofício, do qual deve ser dada a ciência a todos sujeitos passivos autuados (art. 2º e 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018¹¹).

Destarte, até a conclusão do procedimento fiscalizatório, não há norma que condicione a imputação da responsabilidade tributária à intimação dos potenciais responsabilizados para apresentar quaisquer esclarecimentos no tocante aos tributos lançados, tampouco em favor de demonstrar a inexistência do dolo que culminou na responsabilização de terceiro.

Quer dizer, consoante o presente caso, uma vez constatada a dedução indevida das despesas e custos que acarretaram os lançamentos de IRPJ e da CSLL, a apropriação indevida dos créditos de PIS e COFINS, ou acionada a presunção legal de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento e, portanto, a exigência do IRRF de quem fez o pagamento por substituição tributária – a FIBAM –; deve-se lavrar os respectivos autos de infração, em consonância com o disposto no art. 10º, do Decreto nº 70.235/72 (PAF)¹², e cientificar todos os sujeitos passivos. Elementos verificados neste processo.

Com base nessa cognição, em prol de afastar a acusação fiscal, abriu-se oportunidade para o Fiscalizado e os responsáveis tributários demonstrarem a improcedência da autuação e responsabilização, conforme vislumbramos na presente contenda.

Face ao exposto, **não acato a preliminar de nulidade à epígrafe.**

c) Da Ausência de Comprovação do Dolo em Relação ao Recorrente.

O supradito pleito está intimamente relacionado à imputação da responsabilidade tributária de terceiros, notadamente do Sr. HÉLIO, matéria de natureza meritória, que será apreciada em momento oportuno.

¹¹ Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Parágrafo único. Não será exigido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) para a imputação de responsabilidade tributária.

Art. 4º Todos os sujeitos passivos autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura do prazo estabelecido no inciso V do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para que a exigência seja cumprida ou para que cada um deles apresente impugnação.

¹² Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nessa senda, **deixo de apreciar em sede preambular.**

DO MÉRITO

Dos Autos de Infração Recorridos

a) Da Introdução

Quanto ao mérito, conforme relatado no TVF, às fls. 289/406, foram lançados de ofício nos autos sob julgo, relativos ao ano-calendário de 2013:

- i. o **IRPJ** e a **CSLL**, apurado pela sistemática do lucro real anual, em razão da glosa de despesas e custos de serviços e mercadorias escrituradas que não tiveram sua materialidade comprovada;
- ii. a **Multa Isolada** imputada sobre a base de cálculo mensal estimada do IRPJ e da CSLL recompostas;
- iii. o **PIS** e a **COFINS**, levantados sob o regime não-cumulativo, em virtude da constatação que a empresa se apropriava de créditos desses tributos, relacionados à supostas aquisições de mercadorias, que eram descontados indevidamente na apuração das mencionadas contribuições; e
- iv. o **IRRF** sobre todos os pagamentos cujos beneficiários não foram identificados ou as operações ou causas não foram comprovadas.

Indignada, a Autuada alegou que os lançamentos combatidos não devem prosperar, uma vez que o Fisco no que diz respeito:

- i. ao IRPJ, não demonstrou o critério adotado para efetivar o lançamento de ofício, sendo meramente estimado, além de não guardar consonância com os demais custos da Requerente regularmente contabilizados;
- ii. à CSLL, apenas relacionou valores e aplicou a multa de 150%, sem identificar quais seriam os custos/despesas operacionais/encargos não comprovados;
- iii. ao IRRF, o auto de infração não identifica quais seriam os pagamentos sem causa e/ou os beneficiários não identificados e/ou as operações não comprovadas, e que os pagamentos efetuados a diretores se referem a honorários devidamente registrados na sua escrituração contábil liquidados em espécie; e

- iv. ao PIS e a COFINS, o auto de infração apenas relaciona valores e aplica a multa de 150%, sem identificar quais e a que título seriam os créditos que a fiscalização indica como descontados indevidamente na apuração das sinaladas contribuições.

O Aresto recorrido, às fls. 616/636, por unanimidade de votos, julgou improcedente os sobreditos pleitos apresentados pela FIBAM, mantendo o crédito tributário exigido, com base nos seguintes argumentos:

- i. A impugnação traz alegações genéricas, sem apresentação de provas e/ou documentos;
- ii. (...) *Por sua vez, o Fisco demonstrou que a impugnante deduziu despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores pagos a destinatários irreais, inaptos, inexistentes de fato, baseada em operações igualmente irreais, inexistentes, sem comprovação, circunstâncias que caracterizam, ainda, o pagamento sem causa, sujeito à incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), e apropriou-se de créditos inexistentes de PIS/COFINS.*

Conforme destacamos no tópico “Da Delimitação da Lide”, a FIBAM não recorreu e apenas a Defesa do responsável tributário Sr. HÉLIO carrou aos autos diversos pleitos atacando o mérito dos autos de infração e a decisão de piso, contudo, apenas os abaixo relacionados encontra-se alinhados à peça impugnatória apresentada em primeira instância pelo Fiscalizado - quer dizer não se trata de argumentos inovadores ou inéditos fulminados pela preclusão consumativa – ou consiste em matéria de ordem pública:

- i. Da Prejudicial de Decadência: Dos créditos tributários de PIS e COFINS lançados de ofício: aplicação do art. 150, §4º, do CTN:
 - Argui que os apontados créditos tributários deveriam ser parcialmente cancelados, eis que já fulminados pela **decadência** quando da ciência, pelo Recorrente, das autuações, visto que se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujo prazo de decadência segue a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, **o direito de o Fisco lançar eventual diferença se extingue após 05 anos, contados da ocorrência do fato gerador;**
 - A partir deste racional, e considerando que houve pagamento antecipado, (...) *em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não há mais que se falar em questionamento das parcelas que compuseram a apuração do PIS e COFINS referentes aos meses de janeiro a outubro de 2013, vez que transcorridos os 5 anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a lavratura dos autos de infração, ocorrida em 30/11/2018.*
- ii. Da inaplicabilidade da base reajustada para o cálculo do IRRF, posto que representa uma afronta os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

b) Da Prejudicial de Decadência

Antes de darmos seguimento a análise meritória dos pleitos sob julgo, merece relevo destacar que a DECADÊNCIA se trata de um tema de direito material, portanto de mérito ou, melhor dizendo, **prejudicial do mérito**. Essa acepção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)¹³.

Ademais, o instituto da decadência consiste em matéria de ordem pública que pode ser apreciada de ofício pelo julgador tributário, independente de provocação da autuada ou responsáveis tributários. Dessarte, apesar de não ter sido perquirido na peça inaugural, pelos motivos exposto, deve-se apreciar neste Tribunal.

Nessa senda, no que diz respeito a este item, o responsável tributário Sr. HÉLIO protestou em favor de que os créditos tributários de PIS e COFINS lançados de ofício, relativos aos meses de janeiro a outubro de 2013, encontra-se fulminados pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, visto que transcorridos os 5 anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a lavratura dos autos de infração, ocorrida em 30/11/2018.

Em razão da relação umbilical deste pleito com a imputação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, apreciaremos após análise deste.

c) Da inaplicabilidade da base de cálculo reajustada para apuração do IRRF

No âmbito meritório, o responsável tributário Sr. Hélio insurgiu-se contra ao lançamento do IRRF sobre os pagamentos cujos beneficiários não foram identificados ou, quando identificados, não restaram comprovadas as causas e/ou as operações, por acreditar que o reajustamento legalmente previsto para o cálculo do tributo fere os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade.

Entendo que não assiste razão a recorrente, visto que o reajustamento vergastado decorre de determinação legal. Vejamos.

No lançamento questionado a Autoridade Fiscal concretizou o auto de infração do IRRF, nos termos do art. 61, da Lei nº 8.981/95. Neste ponto, é essencial trazermos à baila a transcrição do art. 61, da Lei nº 8.981/95, que tem a seguinte redação:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

¹³ Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:
(...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;(g.n.)

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (g.n.)

O caput do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados. Igualmente, o seu §1º aplica a mesma tributação quando há constatação do pagamento/entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, independente de contabilização, mas não for comprovada a operação ou a sua causa, ou seja, se o Fisco se depara com pagamentos cujas operações ou a sua causa não forem comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitará o Sujeito Passivo à incidência do imposto de renda (que deveria ter sido retido na fonte), exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

Prosseguindo, no § 2º, há previsão de que o vencimento do IRRF em questão ocorre na data do pagamento. Por fim e o mais importante para esta contenda, no § 3º, o preceptivo determina que o valor do pagamento – rendimento - deve ser considerado como líquido, **cabendo o reajustamento da base de cálculo** em prol de apurar o rendimento bruto sobre o qual incidirá o IRRF.

Ora, alegar inaplicabilidade de lei regularmente editada, segundo o processo constitucional, a qual goza de presunção de constitucionalidade e de legalidade, por entender atentatória aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, exigiria o exame em face de disposições constitucionais, o que, sem dúvida, caracterizaria **controle de constitucionalidade da lei, que é atividade inserta no âmbito de competência exclusiva do Poder Judiciário**.

O contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza. Vale esclarecer que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais *a quo* afastar a sua aplicação (Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE n.º 948, de 2 de junho de 1998).

Perante o apresentado, percebe-se claramente que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, na qual habita a devida fundamentação normativa da incidência do IRRF em questão (art. 61, da Lei nº 8.981/95). Logo, as alegações de ofensa aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade não podem ser oponíveis às

autoridades administrativas, posto que estas se encontram totalmente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inciso III, da Lei n.º 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN).

Em verdade, de acordo com o parágrafo único, do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

Assinale-se que tal é a determinação do Parecer Normativo da COSIT/SRF nº 329/1970:

Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Concluindo, importa salientar que o lançamento de IRRF, como se viu, decorre de disposição legal taxativa, de modo que somente seria possível afastar sua aplicação, sob o fundamento de afronta aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, como pretendem o Recorrente, repiso, caso se entendesse pela inconstitucionalidade da norma instituidora. No entanto, esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme entendimento vinculante, consubstanciado na Súmula CARF nº 2¹⁴.

Diante do exposto, irretocáveis os atos administrativos combatidos.

Da Multa De Ofício Qualificada

a) Da Introdução

O Recorrente responsável tributário Sr. HÉLIO indignou-se com a decisão recorrida que manteve a imputação da multa qualificada, no percentual de 150%, por entender que a Fiscalização comprovou a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação, fraude e conluio fiscais, nos termos dos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502/64, subsumindo-se ao disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, redação dada pela Lei nº 11.488/07.

Contrapondo, protestou em favor do cancelamento da multa qualificada (150%) aplicada no caso concreto, alicerçada em duas razões: (i) considerando que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar a atitude dolosa do sinalado responsabilizado - pré-requisito para atribuição da responsabilidade tributária de terceiros nos termos do art. 135, III, por conseguinte,

¹⁴ Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(...) não cabe, no presente caso, a qualificação da multa nem tampouco a imposição de responsabilidade ao Recorrente pelo crédito tributário lançado de ofício; e (ii) que a manutenção da multa qualificada se conforma em uma questão prejudicial, pois se trata de condição *sine qua non* para subsistência da responsabilidade imputada.

Conforme será demonstrado, não procedem as alegações da Recorrente.

b) Da Imputação da Multa de Ofício Qualificada – 150%

Antes de avaliarmos as razões da combatida qualificação da multa de ofício, é salutar trazer a este voto entendimentos sobre o tema.

Inicialmente, é importante registrar que a multa qualificada se encontra regulada pelo artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007¹⁵.

Portanto, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964¹⁶, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

¹⁵ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; ; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n)

¹⁶ Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72. **(g.n)**

A qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita quando e apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

Portanto, sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

Ademais, é cediço que a imposição de multa qualificada é tema sempre muito espinhoso, mesmo porque tal cominação prescinde da demonstração de um “algo mais”, no procedimento do agente fiscalizado, que transcenda a conduta objetiva descrita no tipo tributário, sendo preciso que haja a efetiva comprovação da intenção da prática do fato delituoso. Nesse sentido, é o entendimento firmado pelo CARF nas Súmulas nº 14 e 25:

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

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Alinhado à precitada cognição, no que toca ao lançamento do IRRF, previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, observa-se particularidades que elevam a sua especialidade, visto que se trata de uma presunção legal exigida do substituto tributário, apenas quando este omite o real beneficiário do pagamento comprovado ou a sua real causa econômica, independentemente da existência, ou não, de intuito doloso.

Nessa quadra, quando nos deparamos com a situação adicional em que o substituto tributário, com intento de sustentar as precitadas omissões, pratica atos inclinados a ocultá-las, buscando dar falsa legitimidade aos pagamentos efetivados em favor dos genuínos beneficiários, os quais, presumidamente, não serão oferecidos à tributação, **indubitavelmente há constatação de uma conduta extra que configura em dolo da fonte pagadora. Destarte, torna-se escorreita e obrigatória por parte da Autoridade Fiscal a exigência do tributo acompanhada de imputação da penalidade qualificada.**

A sobredita acepção está amparada pela jurisprudência administrativa prevalente do CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

IR-FONTE DE 35%. MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A emissão de notas fiscais inidôneas e a interposição de terceiros para iludir a realização de pagamentos, além dos atos que materializam a infração (omissão), é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mesmo no caso de presunção legal de omissão. (Acórdão nº 1201-003.397 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 10/12/2019)

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) quando caracterizado o evidente intuito de fraude pela ocorrência de ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o seu pagamento. Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. (Acórdão nº 1401-002.888 – 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/09/2018)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA EM EXIGÊNCIA DE IR-FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. EXISTÊNCIA DE FRAUDE, SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. CABIMENTO.

Uma vez comprovada a ocorrência de uma ou mais das hipóteses tipificadas no art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, é cabível a imposição da multa qualificada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive no caso de exigência de IR-Fonte de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/1995. (Acórdão nº 9101-006.859 – CSRF/ 1ª Turma. Sessão de 06/03/2024)

Retomando a análise do caso concreto, observa-se em primeira instância que a FIBAM – registro sem carrear aos autos qualquer prova ou documento - alegou que não houve sonegação, por entender que todas as notas fiscais de aquisição de mercadorias foram escrituradas e tiveram seus tributos naqueles lançados e devidamente pagos e recolhidos por todas as empresas fornecedoras.

A decisão de primeira instância manteve a imputação da multa de ofício qualificada atacada embasada na seguinte fundamentação, às fls. 616/636:

(...)

Não assiste razão à impugnante.

A ação 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a multa qualificada. Há evidência nos autos deste processo de que a autuada utilizou um esquema de emissão de Notas Fiscais inidôneas, em que a impugnante desde a contratação das empresas ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE, até o momento do lançamento destes valores na sua escrituração contábil e nas Declarações entregue à Receita Federal do Brasil tinha conhecimento da falta de capacidade operacional das empresas em fornecer mercadorias/produtos e/ou prestar os serviços declarados nos documentos fiscais.

Houve, ainda, um conluio, que é “o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando produzir os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, ou seja, a sonegação e a fraude, conforme demonstram os documentos trazidos pelo Fisco e descritos nos presentes autos.

Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos e tendo em vista ainda o disposto no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício apurada deve ser qualificada para 150%.

Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse item.

As argumentações apresentadas em sede recursal, além de confundir o dolo gênero - cuja demonstração é requerida para imputação da responsabilidade de terceiros nos termos do art. 135, III, do CTN (evidenciaremos essa questão quando apreciarmos o tema) – com o dolo espécie essencial para imputação da qualificação da multa de ofício em comento, não traz argumentos capazes de modificar nossa percepção de que a decisão recorrida não merece reparos.

Tal inferência foi construída a partir da apreciação de toda explanação integrante do relatório, alicerçado por detalhada descrição das infrações constatadas pelo Fisco constante do TVF, 289/406, calcada em vasto cabedal probatório - obtido através da OPERAÇÃO DESCARTE e compartilhado com a RFB - colacionado aos autos, que culminou na intelecção inquestionável que a FIBAM praticou atos com intuito de ocultar os fatos desconhecidos – reais beneficiários, as operações ou suas causas – que deram ensejo à omissão receita presumida, utilizando-se de artifícios ardilosos – notas fiscais e contratos ideologicamente falsos firmados com as NOTEIRAS: ALFACOM, ORION, TALKITA e TEDRIVE - em prol de dar real aparência de legitimidade aos dispêndios realizados e que não seriam oferecidos à tributação pelo destinatário. Além disso, restou clarividente a redução indevida do seu lucro, razão das glosas das sinaladas despesas/custos, e a geração de créditos inidôneos relativos às contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos.

Quer dizer, trata-se da comprovação daquele “algo a mais”, de um “esforço adicional”, de uma “conduta extra” que suplanta o ato objetivo descrito no tipo tributário e, por conseguinte, evidencia o dolo específico por parte do substituto tributário, justificando a

imputação de multa de ofício qualificada sobre a exigência dos tributos combatidos, visto que os fatos constatados se amoldam às hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, c/c com o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Destarte, **pugno em favor da manutenção da qualificação da multa de ofício em questão**, devendo repercutir em todos os lançamentos que integram a presente lide, notadamente, sobre os pleitos específicos, tais como a prejudicial de decadência em relação aos lançamentos do PIS e da COFINS.

c) Da Retroatividade Benigna

No presente caso, ocorre que após a 2ª Turma da DRJ/BSB, em 14 de junho de 2019, às fls. 616/636, exarar o Acórdão recorrido, mantendo a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, em respeito ao disciplinamento normatizado no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, este sofreu modificação pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, e, notadamente o inciso VI, do § 1º, do assinalado normativo, passou a disciplinar a questão da seguinte forma, abaixo *in verbis*:

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) (g.n.)

Quer dizer, a alteração mencionada reduziu o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%. Dessarte, atraindo-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do art. 106 do CTN¹⁷, inclusive passível da aplicação de ofício, uma vez que

¹⁷ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Nessa senda, embora no presente caso, decidimos pela manutenção, **indiscutivelmente cabe a redução do percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% em respeito à retroatividade benigna**, inclusive em atendimento à petição do responsável solidário Sr. HÉLIO, às fls. 782/784.

d) Da Prejudicial de Decadência Relacionada à Qualificação da Multa de Ofício: Do Crédito Tributário de PIS e COFINS Lançado de Ofício: Aplicação do Artigo 150, §4º, Do CTN.

Quanto a este item, repisamos, o responsável tributário Sr. HÉLIO protestou em favor de que os créditos tributários de PIS e COFINS lançados de ofício, relativos aos meses de janeiro a outubro de 2013, encontra-se fulminados pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, c/c com o art. 156, V, ambos do CTN¹⁸, visto que transcorridos 5 anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a lavratura dos autos de infração, ocorrida em 30/11/2018.

Inicialmente, temos que firmar a cognição de que a decadência¹⁹ consiste na perda do direito da Administração Tributária de constituir o crédito tributário. Trata-se de instituto de

¹⁸Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

¹⁹CONCEITO DE DECADÊNCIA

Decadência, no nosso conceito, é o fenômeno que acarreta a perda do direito subjetivo do Fisco constituir o crédito tributário pelo ato jurídico chamado lançamento, em decorrência da inércia, ultrapassando o prazo legal para tanto.

A decadência faz morrer, decair, perecer o próprio direito material, impedindo que a Fazenda Pública proceda ao lançamento, e constitua, conseqüentemente, o crédito tributário.

Melhor explicando, devemos esclarecer que, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, ainda ilíquida. A legislação tributária exige a formalização de um ato oficial do Fisco para conferir liquidez à obrigação tributária surgida a pós a ocorrência do fato gerador, e tal formalização se dá com o ato denominado lançamento.

O lançamento, uma vez formalizado, tem o condão de constituir o crédito tributário, ou seja, oficializa e documenta um crédito tributário da Fazenda Pública, surgido com a ocorrência daquele fato gerador, do qual nasceu uma obrigação tributária. O lançamento, como veremos mais adiante, torna líquida a obrigação tributária surgida. Conforme o Ministro do STF Moreira Alves [02], "o direito de lançar é um

direito potestativo modificativo", pois o Fisco transforma a obrigação tributária ilíquida em obrigação tributária líquida, isto é, no próprio crédito tributário.

Relembrando, então, a decadência atinge o direito subjetivo do sujeito ativo da relação jurídica tributária, que é uma relação jurídica de direito material.

direito público, não atingido pela preclusão, e sendo indisponível o crédito tributário deve ser declarado de ofício, independentemente do requerimento do sujeito passivo da ação fiscal. Na espécie, não foi demandado na peça inaugural, contudo, em sede recursal, foi pleiteado pelo responsável tributário Sr. HÉLIO.

No que toca ao tema, o entendimento consolidado, sob prisma doutrinário e jurisprudencial, do tratamento a ser dispensado aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, previsto no *caput* do art. 150, do CTN, deve-se considerar os prazos decadenciais no âmbito tributário nos seguintes termos: se houver pagamento, ainda que parcial, do tributo exigido de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Por outro lado, na ausência de pagamento ou **havendo a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do mesmo dispositivo legal²⁰, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.**

Inclusive a precitada ilação encontra-se estabilizada na Súmula CARF nº 72²¹, de observação obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal.

Nessa senda, considerando que pugnamos em favor da manutenção da multa qualificada, por restar caracterizado o dolo específico, **aplica-se a regra geral disposta no art. 173, I**, por conseguinte, uma vez que, ao deslocarmos o prazo inicial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - considerando o fato gerador mais antigo do lançamento do PIS e da COFINS questionado (31/01/13), a contagem iniciaria em 01/01/14 – o prazo para o Fisco constituir o crédito tributário em comento findaria em 31/12/18, posterior a data de ciência dos autos (30/11/18), portanto **incabível o reconhecimento da decadência.**

Descabe, portanto, a arguição de caducidade, visto que, nesse caso.

A decadência decorre sempre de lei, mais especificamente de Lei Complementar, pois o artigo 146, III, alínea “b” da Carta Magna exige. E o Código Tributário Nacional é uma Lei Complementar, embora seja materialmente complementar e formalmente ordinária. E à decadência se aplicam os princípios da legalidade e da segurança jurídica. [...]

<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/decad%C3%A2nciaodireitotribut%C3%A1rioabrasileiro>

²⁰ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

²¹ **Súmula CARF nº 72:** Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

a) Da Introdução

Segundo relatado, os responsáveis tributários: JOSÉ REINALDO MINDEL e HÉLIO OSNI ALVES, que eram Diretores da FIBAM no período fiscalizado, insurgiram-se contra o acórdão recorrido, mediante apresentação de peças recursais separadas, às fls. 685/692 e 695/749, respectivamente. Registro que o responsável tributário Sr. PAOLO PAPERINI **NÃO APRESENTOU Recurso Voluntário**.

Segundo TVF, às fls. 289/406, a Autoridade Fiscal, partindo da premissa que há nos autos farto conjunto probatório apto a demonstrar (...) *que a FIBAM adquiriu mercadorias e serviços fictícios da ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE (sendo que todos os fornecedores citados são controladas por LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO)*, atribuiu vínculos de responsabilidade tributária às sinaladas pessoas físicas, nos termos dos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN²².

Na fase impugnatória, os responsabilizados arguíram que a Autoridade Fiscal não comprovou que, na condição de Diretores, agiram com infração à lei. Ademais aduzem que, segundo depoimento de funcionário da FIBAM, jamais cometeram qualquer ato ilícito, especialmente passível de ensejar a responsabilidade de terceiros, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Notadamente o Sr. HÉLIO OSNI ALVES acrescenta também que, enquanto Diretor Industrial da FIBAM, não tinha poder para representar a pessoa jurídica perante fornecedores, portanto não tinha condições de responder sobre a acusação fiscal.

O Aresto atacado manteve as responsabilidades tributárias em exame. Estendeu a análise a todos os responsabilizados tomando como referência o Sr. Paolo Peperini. Nessa senda, evidenciou que:

- i. a Autoridade Fiscal procedeu à responsabilização solidária do **Sr. Paolo Peperini**, com fundamento no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), por terem esses administradores praticado atos com infração de lei;

²² Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

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

(...)

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

- ii. segundo Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, tomando como base jurisprudência do STJ, trata-se de responsabilidade solidária que para caracterização do elemento subjetivo se **exige apenas o dolo gênero** e não o dolo espécie, com base nos seguintes fundamentos, *litteris*:

“ 59. A respeito da necessidade da presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (=ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separam as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.”

- iii. (...) *Por outro lado, é certo que, para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;*
- iv. (...) *No caso, é inadmissível cogitar que os fatos narrados nestes autos, que retratam pagamentos de despesas inexistentes a pessoas jurídicas, envolvendo valores significativos, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes. (...) Portanto, agiu o **Senhor Paolo Peperini** com infração à lei, na medida em que autorizou ou concordou com a apropriação, pela contribuinte FIBAM, de despesas inexistentes para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e/ou despesas sabidamente fictícias, acobertadas por documentos ideologicamente falsos; e*
- v. (...) *Considerando os elementos expostos, a conclusão inescapável é que o diretor supracitado sabia das fraudes, pois detinha poderes inerentes ao mandato que recebeu (como diretor), e, ainda, recebeu recursos provenientes das aquisições simuladas realizadas, amoldando-se a sua conduta ao inciso I do art. 124 do CTN.*

Em sede de Recurso Voluntário, o responsável tributário JOSÉ REINALDO MINDEL fundamentou a peça recursal com base nas seguintes argumentações:

- i. Aduz que o Aresto combatido não abordou expressamente no que toca às declarações do funcionário Sérgio relacionada a sua pessoa, uma vez que este esclareceu que as menções ao seu nome nos e-mails, em relação a solicitações de valores que teriam sido entregues à FIBAM, não tiveram nenhum destino ilícito. Acrescenta que, na condição de Diretor, nunca recebeu da FIBAM qualquer valor que não representasse, única e exclusivamente, seus honorários mensais;

- ii. Que não se encontram nos autos, elementos que demonstrassem e comprovassem, de forma inconteste, que praticou atos com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto. Neste ponto, cita jurisprudência do STJ que entende corroborar com sua percepção;
- iii. (...) ***Portanto, se conclui que a ausência de apreciação de todos os argumentos e fundamentos apresentados por este Recorrente em sua impugnação ao Auto de Infração, notadamente no que concerne ao fato de ter este Recorrente agido tão somente segundo a lei e apenas recebido valores devidos decorrentes de seus próprios honorários profissionais, tornam sem efeito a decisão proferida pelo V. Acórdão ora recorrido em relação a este Recorrente e o absolvem da imputação de responsabilidade solidária.***

No que toca ao responsável tributário HÉLIO OSNI ALVES atestou que:

- i. Não há nos autos comprovação do dolo:
- Como exercia o cargo de Diretor Industrial (...) ***não atuava diretamente no dia-a-dia da administração da Autuada, bem como não possuía poder de decisão na área financeira***, razão pela qual jamais poderia ter tido conhecimento de qualquer conduta ilícita por parte da Autuada;
 - A única justificativa apresentada pelas autoridades fiscais para a inclusão do Recorrente no polo passivo das obrigações tributárias da Autuada, seria o suposto recebimento de R\$ 332.449,00, em 20 depósitos, os quais, ***além de não comprovar qualquer atitude dolosa*** - pré-requisito para atribuição da responsabilidade tributária de terceiros nos termos do art. 135, III - em verdade correspondem a rendimentos do trabalho assalariado, desempenhado durante o período de fiscalizado, os quais foram refletidos no informe de rendimentos, referente ao ano-calendário 2013, colacionado aos autos;
 - (...) *no caso em tela, a fiscalização não conseguiu comprovar o dolo por parte do Recorrente, para caracterização da hipótese contida no artigo 135, III, do CTN, tampouco, comprovou que o Recorrente teria interesse comum no fato jurídico que ensejaria a aplicação do artigo 124, I, do CTN.*
- ii. A responsabilidade de terceiros não pode ser caracterizada cumulativamente pelos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, (...) *vez que cada uma dessas hipóteses possui pressupostos de fato e sujeitos próprios;*
- iii. Da necessária qualificação da multa de ofício para que subsista a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, visto que a manutenção da multa qualificada se conforma em uma questão prejudicial, pois se trata de condição *sine qua non* para subsistência da responsabilidade imputada. (...) *A análise do artigo 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, revela que, caso a multa qualificada seja afastada, não há que se falar em fraude, na medida*

em que é precisamente a fraude que autoriza a qualificação da multa. Por conseguinte, caso o lançamento de ofício seja mantido, mas a multa seja reduzida para o percentual ordinário, haverá o reconhecimento implícito de que não há fraude no caso em tela. Deste modo, não havendo fraude, a responsabilização do Recorrente não terá mais guarida no artigo 135, III, do CTN, e, portanto, deverá ser excluída por esta colenda Turma de Julgamento.

A princípio, merece registro que nossa análise se restringirá à participação dos Interessados nos fatos e condutas apurados e demonstrados pela Fiscalização, nos estritos limites dos autos e da competência deste Conselho.

Fixada a premissa, ressalvamos que a responsabilização dos apontados Diretores da FIBAM amparou-se nos arts. 124, I, do CTN – por terem interesse comum no fato gerador dos tributos lançados de ofício - e 135, III, ambos do CTN – por terem praticado atos praticados com infração a lei, na forma de sonegação, dolo e conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Nessa toada, com relação à atribuição de responsabilidade com fundamento no art. 124, do CTN, cabe destacar que a autoridade fiscal constitui o crédito tributário identificando uma relação obrigacional tributária que vincula o sujeito ativo (ente tributante) a dois ou mais sujeitos passivos (contribuinte e responsável). O sujeito passivo solidário é integrante da própria relação jurídico-tributária *ab initio*, de maneira que sua sujeição passiva é congênita ao acontecimento do fato gerador, ou seja, a obrigação tributária já nasce apresentando dois ou mais sujeitos passivos igualmente responsáveis pelo adimplemento da obrigação, em solidariedade.

Na solidariedade passiva existe uma única obrigação e mais de um devedor obrigado por ela como um todo. Não há um devedor “principal” e um responsável “solidário”. Há dois ou mais devedores, que são obrigados por uma única, idêntica e indivisível obrigação. Conforme disposto no parágrafo único do referido art. 124, a solidariedade não admite o chamado “benefício de ordem”, que seria a exigência de o credor primeiro dirigir sua exigência para um devedor e, apenas se insolvente este, impossibilitado de adimplir a obrigação, sucessivamente, direcionar-se ao outro devedor, “solidário”.

Pode então traduzir que a solidariedade não é, *stricto sensu*, um instituto voltado à garantia do adimplemento da obrigação pelo devedor, posto que diz respeito à própria constituição do crédito tributário sobre uma pluralidade de devedores, todos responsáveis pela obrigação como um todo. Os sujeitos passivos tributários estão visceralmente ligados por um vínculo de origem, congênito ao surgimento da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 317) ensina que existe solidariedade sempre que houver mais de um devedor na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral:

No direito tributário, o instituto da solidariedade é um expediente jurídico eficaz para atender à comodidade administrativa do Estado, na procura da satisfação

dos seus direitos. Sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, dizemos existir solidariedade, na traça do que preceitua o art. 264 do Código Civil brasileiro. (g.n)

Nas palavras de Mizabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 729), a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. (...)

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, um contribuinte e um responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo. (g.n)

Assim, no momento em que a autoridade fiscal detecta que está diante de uma das situações previstas no art. 124, do CTN, é seu dever efetuar o lançamento sobre a pluralidade de sujeitos passivos solidários, constituindo o crédito tributário de maneira a identificar corretamente as pessoas ligadas ao polo ativo solidariamente.

No que tange à responsabilidade tributária de terceiros, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressaltamos que é plenamente possível os sócios administradores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)²³.

Todavia é imperioso que, para aplicação do mencionado preceito, a Autoridade Fazendária comprove, para além de qualquer dúvida, que os administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei.

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposos quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

²³ Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ **exige tão-só a presença de 'infração de lei'** (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, **pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso** (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, **se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN**. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

60. Podemos enumerar aqui as **conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores**, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) **O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;**
- b) **O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;**
- c) **A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;**
- d) **O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;**
- e) **O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;**
- f) **A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).**

61. De tudo isso, é importante guardar que o **'sócio-gerente'**, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, **torna-se responsável não por ser 'sócio', mas por ter cometido ato ilícito enquanto 'gerente'**. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. **Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição**. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito. **(g.n)**

Destarte, é relevante ressaltar ilações relativas à responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, que contribuem para sua caracterização, corroboradas pelo Parecer supra.

A primeira refere-se a natureza da pessoa jurídica. Trata-se de uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra capacidade de expressar vontade, **elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito**, do qual resulta a responsabilidade.

A segunda diz respeito a interpretação do capitulado no inciso III, do art. 135, do CTN, uma vez que o malefício que decorre da norma **não se corporifica** com uma simples participação como sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente nos atos da empresa que determina a responsabilização tributária pessoal. **Há que se reconhecer a existência do excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, ou seja, só se configura com a **junção dos dois fatores**.

Considerando o até aqui exposto e afirmado, é plenamente possível a imputação concomitante da responsabilidade solidária prevista no art. 124, com a pessoal determinada no art. 135, inciso III, ambos do CTN, em desfavor de um ou vários dirigentes de uma Pessoa Jurídica, entretanto, é imperioso que a Autoridade Fazendária comprove que os atos envolvidos na autuação foram praticados, no caso, com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto. Tal entendimento decorre da possibilidade dos diretores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016, do CC.

Dessarte, pelo recorrido, **pugno por não acatar** o pleito do responsabilizado HÉLIO de que as responsabilidades imputadas não podem se cumuladas em razão de possuírem hipóteses com pressupostos de fato e sujeitos próprios.

Continuando, inicialmente, devemos ter em mente que, consoante cláusula 8ª, do Estatuto Social da FIBAM, consolidado na Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária – AGOE realizada em 28/04/2005, a **Companhia é administrada pelo Conselho de Administração e pela Diretoria**.

Íquido das ações. - ADMINISTRAÇÃO / ASSEMBLÉIA GERAL - Art. 8º A companhia é administrada pelo Conselho de Administração e pela Diretoria e as Assembleias Gerais serão convocadas pelo Presidente do Conselho de Administração ou por seu substituto, que a presidirá e escolherá o secretário. - CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

Além disso, no que nos interessa, os membros integrantes da Diretoria e do Conselho de Administração da Companhia, no ano-calendário de 2013, foram os seguintes:

DIRETORIA

Titulo	Nome	Cargo	Início do Mandato	Final do Mandato	Eleição
Diretoria	Paolo Paperini - CPF 513.883.088-00	Diretor Presidente e de Relações com o Mercado e Comercial	fev/2012	fev/2014	ARCA de 18/01/2012
	Ricardo Athos Paperini - CPF 033.087.328-82	Diretor Vice Presidente	fev/2012	fev/2014	ARCA de 18/01/2012
	José Reinaldo Mindel - CPF 586.015.548-49	Diretor de Finanças e Administração e Relações com o Mercado	fev/12	fev/14	ARCA de 18/01/2012
	Helio Osni Alves - CPF 044.729.508-04	Diretor Industrial	fev/2012	fev/2014	ARCA de 18/01/2012

Neste ponto, já é possível concluir que, independentemente da espécie de diretoria que é exercida pelos responsabilizados, eles compuseram o Conselho de Administração da FIBAM, no período fiscalizado, e, em conjunto, conforme estatuto, eram responsáveis por todas as decisões no tocante à gestão da Fiscalizada.

Contudo, na espécie, em benefício de decidirmos com a máxima segurança e justiça no que diz respeito às responsabilidades imputadas, alicerçado na linha interpretativa exaurida, é mister a imersão no TVF, às fls. 289/406, em prol de apurarmos os fundamentos e provas que levaram o Fisco atribuir os vínculos de responsabilidade combatidos. Dessa forma, é salutar carreamos a este voto os seguintes excertos:

(...)

8. PAGAMENTOS EFETUADOS A DIRETORES, FUNCIONÁRIOS E PESSOAS LIGADAS À FIBAM

8.1. Conforme já mencionado, esta fiscalização obteve acesso aos extratos bancários da ALFACOM e TALKITA, entre outras empresas.

8.2. No período de 2013, a ALFACOM e TALKITA, de forma reiterada e rotineira, realizaram diversos pagamentos a diretores e funcionários da FIBAM¹³. De forma resumida, temos os seguintes pagamentos:

CPF do Beneficiário/Ordenante	Nome do Beneficiário/Ordenante	Valor total pago	Número de pagamentos
044.729.508-04	HELIO OSNI ALVES	R\$ 332.449,00	20
083.925.448-20	VICENTE CARISTINA NETO	R\$ 29.400,00	7
088.271.588-71	VALERIA CARISTINA MINDEL	R\$ 909.901,91	35
526.732.868-53	GINO CESAR TRUFELLI	R\$ 31.971,00	20
586.015.548-49	JOSE REINALDO MINDEL	R\$ 395.621,00	20
Total Geral		R\$ 1.699.342,91	102

8.2.1. **JOSE REINALDO MINDEL** era, à época dos fatos, Diretor de Finanças e Administração e Relações com o Mercado da FIBAM. VALERIA CARESTINA MINDEL é sua cônjuge, e VICENTE CARESTINA NETO é seu sogro (pai de VALERIA). As três pessoas citadas receberam, ao todo, R\$ 1,33 milhão, somente em 2013, por meio de 62 pagamentos diferentes. Destacamos que os pagamentos eram periódicos e rotineiros.

8.2.2. **HELIO OSNI ALVES** era, à época dos fatos, Diretor Industrial da FIBAM.

(...)

8.3. Em resumo, **pessoas-chave da administração da FIBAM recebiam, além de suas remunerações usuais, valores “por fora” oriundos do esquema.** Destacamos que as transferências para REINALDO, HELIO e GINO eram sempre realizadas nas mesmas datas, e que as transferências englobam todos os meses de 2013.

(...)

10. CONCLUSÕES SOBRE AS AQUISIÇÕES DA ALFACOM, TALKITA, ORION E TEDRIVE

10.1. Considerando todo o exposto, e, em especial:

10.1.1. Que a FIBAM tinha um antigo histórico de compra de notas fiscais fraudulentas das empresas controladas de fato pelos operadores LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO;

10.1.2. Que a ALFACOM, TALKITA e ORION tiveram seu CNPJ baixado de ofício pela emissão de documentos fiscais fraudulentos;

10.1.3. Que a ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE eram empresas controladas de fato pelos operadores LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO;

10.1.4. Que as mercadorias supostamente revendidas à FIBAM pela ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE teriam sido adquiridas de fornecedores que nunca existiram de fato e não teriam capacidade operacional para a venda das mercadorias;

10.1.5. Que não há registro de qualquer pagamento da ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE aos fornecedores das mercadorias que supostamente foram revendidas à FIBAM;

10.1.6. Que a movimentação financeira da ALFACOM, TALKITA e ORION é totalmente incompatível com uma empresa real: em vez de pagar seus fornecedores, os extratos bancários indicam que eram feitos vultosos e rotineiros saques em espécie e pagamentos a pessoas ligadas à FIBAM;

10.1.7. Que, somente em 2013, a ALFACOM e a TALKITA pagaram pelo menos R\$ 1,699 milhão a pessoas ligadas a FIBAM, sendo que o diretor JOSÉ REINALDO MINDEL e pessoas de sua família receberam ao menos R\$ 1,33 milhão.

(...)

17. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

(...)

17.2. Ao longo do presente Termo, demonstramos, com farto conjunto probatório, que a FIBAM adquiriu mercadorias que nunca existiram de fato, da ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE (sendo que todos os fornecedores citados são controlados de fato pelos operadores LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO).

17.3. Conforme já fartamente demonstrado, a aquisição de mercadorias fictícias dos fornecedores supracitados era rotineiramente solicitada via email, por SERGIO ITSUO MATSUSHITA, tesoureiro da empresa.

17.4. Ocorre que tais solicitações eram realizadas por SERGIO a mando do Diretor de Finanças e Administração e Relações com o Mercado da empresa, JOSÉ REINALDO MINDEL (doravante "REINALDO"). Como já citado anteriormente, em várias ocasiões, SERGIO menciona ordens feitas por REINALDO, bem como o copia em emails enviados a GABRIEL CLARO, como, por exemplo, nas mensagens abaixo:

Mensagem em que REINALDO é copiado:

De: Sergio Itsuo Matsushita [mailto:Sergio.Itsuo@fibam.com.br]

Enviada em: quarta-feira, 8 de junho de 2011 12:01

Para: Gabriel Claro

CC: Reinaldo

Assunto: RES: Fluxo / Jun/11

Gabriel, bom dia

Desculpe a demora, segue os valores necessários para o mês de Junho/2011, sendo :

1 – Projeto 47 (P)	- Valor Total Liquido	= R\$ 217.000,00
2 – Projeto Fundo Fixo (F)	- Valor Total Liquido	= R\$ 310.000,00
	Devolução : 01/07/11	= R\$ 200.000,00
	Depósitos : 01/07/11	= R\$ 43.000,00
	Depósitos : 18/07/11	= R\$ 44.000,00
	Devolução : 18/07/11	= R\$ 23.000,00



Sergio Itsuo Matsushita
Tesouraria
sergio.itsuo@fibam.com.br

FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL
Fone: 55 11 2139-5300 Ramal: 124
Fax: 55 11 2139-5330
www.fibam.com.br

Mensagem em que SERGIO relata o pedido de dinheiro em espécie de REINALDO:

Assunto: VISITA

De: Sergio Itsuo Matsushita Sergio.Itsuo@fibam.com.br

Para: gilberto@interconsultsp.com.br;

CC: Gabriel Claro claro.gabriel@yahoo.com.br;

Envio: 01/07/2011 07:36:24

Sr. Gilberto, bom dia

Apesar de você ter me dito que viria somente lá pelas 15 hs.
O Sr. Reinaldo pediu para trazer pelo menos R\$ 120.000,00, até no máximo as 13 hs, o restante pode ser até na segunda feira.

Sergio Itsuo Matsushita
Tesouraria
sergio.itsuo@fibam.com.br

FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL
Fone: 55 11 2139-5300 Ramal: 124
Fax: 55 11 2139-5330
www.fibam.com.br

Mensagem em que SERGIO pede a GABRIEL que siga instruções que teriam sido dadas por REINALDO:

Assunto: RES: Planilhas

De: Sergio Itsuo Matsushita Sergio.itsuo@fibam.com.br

Para: claro.gabriel@yahoo.com.br;

CC: Giba /O=INTERCONSULT EMPRESARIAL LTDA/OU=EXCHANGE ADMINISTRATIVE GROUP (FYDIBOHF23SPDLT)/CN=RECIPIENTS/CN=Gilberto de Souza4e9;

Envio: 18/12/2012 08:13:02

Sr. Gabriel, bom dia

Conforme Sr. José **Reinaldo** / Advogados (Queli / Luiz Alfredo), que já devem ter falado com você não vamos pagar as guias do projeto 65, PPI's abaixo :

PPI 170151190 – vencimento 25/12/2012

PPI 170149332 – vencimento 25/12/2012

PPI 170206440 – vencimento 10/01/2013

O recurso que solicitamos para o projeto 65 será alocado para o próximo projeto FF.

Qualquer duvida por favor me liga.

Sergio Itsuo Matsushita
Tesouraria
sergio.itsuo@fibam.com.br

FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL
Fone: 55 11 2139-5300 Ramal: 124
Fax: 55 11 2139-5330
www.fibam.com.br

17.5. Ou seja, é evidente que **SERGIO** era um executor das diretrizes colocadas por **REINALDO**, operacionalizando a emissão de notas e controlando os pagamentos que deveriam ser feitos pelos operadores **GABRIEL** e **LUIZ CARLOS**. Relembramos ainda que **REINALDO**, sua esposa **VALERIA** e pessoas de sua família receberam pelo menos R\$ 1,33 milhão oriundos das empresas controladas de fato por **GABRIEL** e **LUIZ CARLOS**.

17.6. Outro diretor da empresa de relevo é **HELIO OSNI ALVES ("OSNI")**, Diretor Industrial. **OSNI** foi beneficiário direto do esquema, recebendo R\$ 332 mil em 20 depósitos feitos em sua conta bancária a partir de empresas controladas de fato pelos **CLARO**.

17.7. Além de **REINALDO**, é importante destacar que o próprio Diretor Presidente da empresa, **PAOLO PAPERINI**, também reconhece a realização de compra de mercadorias fictícias, conforme resposta de intimação protocolada em 03/09/2018:

Cumprê informar que a empresa FIBAM optou em realizar referidas operações, concomitantemente, pelas seguintes razões:

- 1 – evitar bloqueio on-line, pelos motivos supra mencionados;
- 2 – efetuar pagamentos à funcionários, prestadores de serviços, fornecedores e demais credores.

Com referencia aos e-mails objeto do presente esclarecimento, informa que os mesmos referem-se as solicitações dos valores que seriam devolvidos em especial à FIBAM, os quais eram supervisionados pelos seus destinatários que também eram corretores/representantes comerciais de algumas empresas fornecedoras.

Cumprê esclarecer, também, que tais operações sempre foram realizadas sem qualquer conhecimento dos funcionários e/ou prestadores de serviços, os quais recebiam os valores que lhes eram devidos.

Assim, cumprida a obrigação de prestar os devidos esclarecimentos à Vossas Senhorias, a Companhia permanece à disposição para quaisquer outros que se fizerem necessários.

Termos em que,
P. Deferimento.

São Paulo, 28 de agosto de 2018.

LUIZ ALFREDO BIANCONI
OAB/SP 133.132

QUELI CRISTINA PEREIRA CARVALHAIS
OAB/SP 140.496

PAOLO PAPERINI
DIRETOR PRESIDENTE
FIBAM COMPANHIA INDUSTRIAL

17.8. As evidências acima demonstradas não deixam dúvida de que REINALDO, OSNI e PAULO PAPERINI foram os responsáveis pela contratação dos serviços da organização capitaneada por LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO.

17.9. Ao atuar de forma conjunta e coordenada para suprimir ou reduzir o montante do tributo devido pelo pagamento de serviços e mercadorias fictícios, os diretores em questão praticaram as condutas de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

17.10. *Desta forma, tendo sido evidenciada a prática de infração à lei, na forma de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, responsabilizamos pelos créditos tributários ora lançados de forma solidária, os Sujeitos Passivos - Responsáveis, a seguir nominados:*

17.10.1. *PAOLO PAPERINI, CPF nº 513.883.088-00, Diretor Presidente;*

17.10.2. JOSE REINALDO MINDEL, CPF nº 586.015.548-49, Diretor;

17.10.3. HELIO OSNI ALVES, CPF Nº 044.729.508-04, Diretor;

(...)

17.12. Considerando os elementos expostos, a conclusão inescapável é que os diretores supracitados sabiam das fraudes, pois detinham poderes inerentes aos mandatos que receberam (como diretores), e também receberam recursos provenientes das aquisições simuladas realizadas.

17.13. Nesse contexto, além de se enquadrarem como responsáveis solidários com fundamento nº inciso III do art. 135 do CTN, fica evidente que também tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador (aquisições simuladas com posterior devolução dos recursos), amoldando-se ao inciso I do art. 124 do CTN.(g.n.)

(...)

Por tudo exposto, infiro que **não restou hialino o cabimento da atribuição de responsabilidade tributária solidária, nos termos do art. 124, I, do CTN**, em razão da Fiscalização não ter logrado êxito em demonstrar o interesse comum dos responsabilizados nas situações que constituam os fatos geradores das obrigações principais combatidas. Da situação posta, denota-se que só há um único devedor e obrigado pelos tributos atinentes aos autos sob julgo, ou seja, a FIBAM. É o legítimo responsável pelos dispêndios combatidos, cuja personalidade, registre-se, não se confunde com as das pessoas físicas que compuseram a sua Diretoria.

Contudo, dos autos resulta substancialmente comprovado que:

- i. precede ao ano fiscalizado, a prática por parte da FIBAM de aquisições de notas fiscais fraudulentas das empresas controladas de fato pelos operadores LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO;
- ii. ocorreram pagamentos de despesas inexistentes, de valores expressivos, a pessoas jurídicas plenamente incapazes operacionalmente para executar os objetos contratados, quer dizer, autênticas NOTEIRAS;
- iii. as sobreditas aquisições fictícias eram rotineiramente solicitadas, via email, por SERGIO ITSUO MATSUSHITA, tesoureiro da empresa, todavia em cumprimento de ordens emanadas do Diretor de Finanças e Administração e Relações com o Mercado da FIBAM, JOSÉ REINALDO MINDEL;
- iv. o Diretor REINALDO, sua esposa VALERIA e pessoas de sua família receberam pelo menos R\$ 1,33 milhão, oriundos das empresas ALFACOM e TALKITA, controladas de fato por GABRIEL e LUIZ CARLOS;
- v. também o Sr. HELIO OSNI ALVES, Diretor Industrial, foi beneficiário direto do esquema, recebendo R\$ 332 mil, em 20 depósitos, realizados em sua conta bancária pelas empresas ALFACOM e TALKITA, controladas de fato por GABRIEL e LUIZ CARLOS; e

- vi. o próprio Diretor Presidente da empresa, Sr. PAOLO PAPERINI, reconhece a realização das multicitadas compras de mercadorias fictícias.

Nesse diapasão, concordamos com o Aresto recorrido que é inadmissível cogitar que os sinalados fatos pudessem passar à margem do conhecimento de seus Diretores, repito que compunham o Conselho de Administração da FIBAM e eram, estatutariamente, responsáveis pela gestão da companhia.

À vista disso, resta indubitável, considerando o nível de detalhamento do TVF e o enorme volume de documentos comprobatórios colacionados aos autos, que os Diretores responsabilizados: JOSÉ REINALDO MINDEL e HELIO OSNI ALVES, tinham plena ciência e consciência da sonegação, fraude e conluio perpetrados pela Fiscalizada.

Conforme apontado neste voto, a modalidade de responsabilidade tributária estabelecida pelo art. 135, III, do CTN, é eminentemente subjetiva, por fundar-se na pessoalidade e na conduta dolosa ou culposa do agente, posto que brota a partir da constatação de um ato ilícito. Neste prisma, por tudo explanado, entendo que não merece reparos o trabalho realizado pela Autoridade Fiscal, que demonstrou de forma cabal e inequívoca a materialidade dos fatos imputados à Recorrente, tal como logrou êxito em provar o vínculo dos responsáveis solidários REINALDO e HÉLIO com os fatos geradores da obrigação tributária, igualmente que praticaram o ato ilícito assinalado ou que o toleraram quando deveriam evitar, igualmente o aresto combatido.

A linha de interpretação adotada neste voto, encontra ressonância na jurisprudência deste Tribunal, segundo ementas abaixo transcritas:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRETORES DE S/A. CARACTERIZAÇÃO DO EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI OU A ESTATUTOS.

Mantém-se a responsabilidade tributária solidária de diretores quando caracterizada a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou a estatutos. (Acórdão nº 1201-002.922 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 14/05/2019)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente obrigados os dirigentes que comprovadamente atuaram, com infração à lei, na administração da sociedade. (Acórdão nº 1201-001.901 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 21/09/2017)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante, mesmo que de fato, da contribuinte for colocado no polo passivo, isto não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados. (Acórdão nº 1401-002.888 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/09/2018)

Nesses termos, entendo que devem ser **MANTIDAS as responsabilidades tributárias ora combatidas dos Srs. JOSÉ REINALDO MINDEL e HELIO OSNI ALVES, nos termos do art. 135, III, do CTN, entretanto AFASTADAS as imputadas com base no art. 124, I, do CTN.**

DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS, para REDUZIR o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%, em decorrência da aplicação obrigatória da retroatividade benigna, em estrito cumprimento à modificação inserida no inciso VI, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho