



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.720312/2018-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.482 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de agosto de 2023  
**Recorrente** PACKSEVEN - INDUSTRIA E COMERCIO LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

**NULIDADE. VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.**

De acordo com o Decreto nº 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

Não há que se falar em nulidade por violação ao contraditório e à ampla defesa quando o auto de infração preenche todos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, inclusive com a correta indicação da disposição legal infringida, e o Termo de Verificação Fiscal, que o acompanha, é minucioso na descrição das supostas infrações e quantificação das grandezas correlatas, propiciando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

**EMPRESA INEXISTENTE DE FATO. BAIXA DE OFÍCIO. INIDONEIDADE DOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS. CONSEQUÊNCIA LÓGICA.**

Da análise cuidadosa da Instrução Normativa n. 1.183/2011, é possível concluir que, se o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ foi declarada inapta é considerado inidôneo, por muito mais razão, o documento emitido por pessoa jurídica baixada de ofício, com efeitos desde a sua abertura, igualmente deve ser considerado inidôneo.

Ademais, se a pessoa jurídica é considerada inexistente de fato desde a sua abertura, todos os documentos fiscais por ela emitidos, por consequência lógica, são inidôneos, independentemente da existência de previsão legal expressa nesse sentido.

**RESP 1.148.444/MG. RECURSO REPETITIVO. NÃO VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS. INAPLICABILIDADE DA TESE FIXADA.**

De acordo com a tese fixada no REsp 1.148.444/MG, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, o ato declaratório de inidoneidade produz efeitos a partir de sua publicação desde que (i) o contribuinte esteja de boa-fé e (ii) seja demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada.

**MULTA QUALIFICADA. SUBSUNÇÃO DOS FATOS ÀS HIPÓTESES DOS ARTIGOS 71 E 72 DA LEI Nº 4.502/64. OCORRÊNCIA.**

Havendo individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de sonegação ou fraude, correta a qualificação da multa, nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

**MULTA QUALIFICADA. CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE DE MANIFESTAÇÃO DO CARF. SÚMULA CARF Nº 02.**

O CARF não é competente para se manifestar sobre aspectos constitucionais da lei tributária, dentre eles o suposto caráter confiscatório da multa imposta, nos termos da Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

**JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

**ART. 124 DO CTN. HIPÓTESE DE SOLIDARIEDADE. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE**

O art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. CARACTERIZAÇÃO DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. NEXO CAUSAL ENTRE IRREGULARIDADES PRATICADAS E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECORRENTE.**

A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais.

A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente.

Demonstrada a caracterização de sonegação e fraude, correta é a imputação de responsabilidade tributária ao sócio e responsável legal da empresa, bem como de sua controladora, pelos atos praticados que culminaram com o surgimento da obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração para exigência de IPI, relativo a fatos geradores ocorridos de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%, em razão do suposto creditamento indevido de créditos básicos, em desrespeito à legislação do imposto.

Isso porque, de acordo com a Autoridade Fiscal, partir do Sistema Público de Escrituração Digital (“SPED”), foram extraídas as notas fiscais eletrônicas de saída (NFe) emitidas por empresas noteiras, que não existiam de fato. Os endereços em que as empresas noteiras deveriam estar estabelecidas e funcionando não existiam, ou eram residências de pessoas que desconheciam totalmente a sua existência, ou não tinham qualquer indício de funcionamento da empresa naquele endereço. Os responsáveis legais por estas empresas eram interpostas pessoas, sem capacidade financeira, que moravam distante de onde seriam as sedes das empresas e que desconheciam a sua existência ou não foram localizados nos endereços constantes no cadastro CPF da Receita Federal.

Diante disso, conclui a Autoridade Fiscal que as empresas noteiras foram abertas com o único propósito de emitir notas fiscais frias, de forma a gerar falsos custos/despesas e falsos créditos tributários de IPI, PIS e COFINS, apropriados pelo Recorrente, além de propiciar a lavagem de dinheiro, pelo pagamento sem causa, das respectivas notas fiscais. Como consequência, foram feitas representações para baixa de ofício por inexistência de fato das empresas noteiras, o que ensejou a nulidade de todos os documentos fiscais por elas produzidos e, portanto inidôneos, por serem ideologicamente falsos.

Tendo em vista que, supostamente, a PACKSEVEN - INDUSTRIA E COMERCIO LTDA (“PACKSEVEN”) se utilizou-se de notas fiscais eletrônicas (NFe) inidôneas, emitidas por empresas noteiras, registrando as referidas notas em sua contabilidade e efetuando os respectivos pagamentos, a Autoridade Fiscal imputou à empresa as seguintes infrações:

- Créditos indevidos de IPI, destacados nas notas fiscais eletrônicas (NFe) inidôneas;

- Créditos indevidos de COFINS, destacados nas notas fiscais eletrônicas (NFe) inidôneas;
- Créditos indevidos de PIS, destacados nas notas fiscais eletrônicas (NFe) inidôneas;
- Contabilização de custo de mercadorias vendidas, pela simulação da compra de insumos através de notas fiscais eletrônicas (NFe) inidôneas; e
- Pagamentos sem causa, ao efetuar os pagamentos de notas fiscais eletrônicas inidôneas.

Enquanto a primeira infração resultou na lavratura do auto de infração subjacente, para exigência de IPI, as demais infrações resultaram na lavratura de autos de infração para exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e IRRF, discutidos nos autos do Processo Administrativo n.º 10855.720317/2018-04, cujo recurso voluntário foi julgado por esta Colenda 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF em 16.10.2019.

Nos presentes autos, em razão da glosa dos créditos do IPI, destacados nas notas fiscais eletrônicas (NFe), emitidas pelas empresas noteiras, a Autoridade Fiscal reconstituiu a escrita fiscal do IPI do estabelecimento industrial da PACKSEVEN e, nas competências nas quais os créditos das entradas eram inferiores aos valores dos créditos glosados (11/2013, 06/2014 e 10/2014), as diferenças foram lançadas nas competências seguintes (12/2013, 07/2014 e 11/2014).

Além disso, foi aplicada à PACKSEVEN a multa qualificada prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07, em razão da suposta conduta fraudulenta da Recorrente de se valer de notas fiscais eletrônicas (NFe), emitidas por empresas inexistentes de fato, com intenção de criar falsas despesas, para reduzir tributos a pagar, creditar-se de falsos créditos de IPI, PIS e COFINS e efetuar pagamentos amparados em documentos inidôneos, promovendo lavagem de dinheiro.

Por fim, foi atribuída responsabilidade tributária, com base no art. 124, inciso I e art. 135, inciso III do CTN, a Rodrigo Zanco Bueno, sócio e responsável legal da PACKSEVEN, nos seguintes termos:

A sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III da Lei n.º 5.172/66 (CTN), da pessoa física abaixo identificada, pois incumbe aos administradores a regular condução dos negócios da pessoa jurídica, sendo que, no presente caso, houve atuação com excesso de poderes frente ao Estatuto Social e infração à lei, que caberia aos sócios com poderes de administração zelar.

Intimados, PACKSEVEN e Rodrigo Zanco Bueno apresentaram impugnação. Em sua impugnação, sustenta a PACKSEVEN, em resumo, que: (i) as infrações imputadas suportam-se em mera Instrução Normativa editada pela Receita Federal do Brasil, traduzindo fundamento jurídico de caráter infralegal para impor deveres e obrigações e que sequer foi apontada no corpo do Auto de Infração lavrado, o que acaba por ferir o disposto nos arts. 97 e 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.325/72; (ii) a Instrução Normativa RFB n.º 1.634 foi publicada em 09 de maio de 2016, posteriormente ao período fiscalizado, não podendo, portanto, alcançar as operações praticadas, que deram origem aos créditos, pagamentos e despesas, sucedidas nos exercícios de 2013 e 2014, sob pena de violar o art. 105 do CTN; (iii) os lançamentos tributários em exame carecem da motivação e evidência fático-probatória da ocorrência da baixa do CNPJ das empresas Verteiler, Art Plastic, Della Plastic, Novo Andrigo e Revenge, emissoras das notas fiscais tidas como inidôneas

pela fiscalização, acabando por macular a própria validade dos atos administrativos produzidos pela Autoridade Fiscal, inclusive em prejuízo ao exercício de defesa da Recorrente e do responsável tributário, pois impossibilitados de compreender, com segurança e certeza, a origem das restrições ao direito de crédito de IPI; (iv) a exigência fiscal afronta entendimento do STJ firmado no REsp n.º 1.148.4444, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, no sentido de que a declaração de inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação e, por isso, não tem o condão de desclassificar *ex tunc* toda a documentação fiscal emitida anteriormente pelo estabelecimento; (v) ainda que sejam admitidos efeitos retroativos do ato declaratório da baixa do CNPJ — restritos àqueles atos comprovados nesses autos —, a inidoneidade fiscal dos fornecedores da Recorrente jamais poderia alcançar a pessoa jurídica e o seu sócio, diante da efetividade das operações praticadas, uma vez que: (a) as operações foram acobertadas por Notas Fiscais emitidas pelas empresas fornecedoras, havendo prova de pagamento de TODAS as aquisições conforme reconhecido pelo próprio auditor no seu Relatório Fiscal; (b) a Recorrente escriturou as operações com as empresas fornecedoras no seu Livro de Registros de Entrada, bem como apresentou no curso da fiscalização o Livro Razão referente à conta de cada empresa fornecedora, na qual consta, em ordem cronológica, os registros contábeis das compras e correlata Nota Fiscal originadora dos créditos e custos, bem como apresentou o Livro de Registro de Apuração do IPI, que apura os totais dos valores contábeis e dos valores fiscais das operações de entrada e saída no período fiscalizado; (vi) a multa qualificada não foi acompanhada da comprovação de intuito fraudulento da Recorrente, havendo farto material probatório que atesta que o contribuinte não tinha conhecimento da inidoneidade de seus fornecedores e efetivamente dispendeu as quantias indicadas nas respectivas notas fiscais; (vii) a fixação de multa em patamar superior a 100% foi declarada inconstitucional pelo STF; e (viii) não incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

Rodrigo Zanco Bueno, por sua vez, repisa os argumentos trazidos pela PACKSEVEN e acrescenta, em síntese, que: (i) a imputação de responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN, não se sustenta diante da inexistência de interesse comum exigido para a incidência dessa norma, uma vez que não participa pessoalmente dos negócios da PACKSEVEN, atuando como seu administrador (órgão da sociedade); (ii) não deve prosperar a atribuição de responsabilidade nos termos do art. 135, III, do CTN, uma vez que não houve no curso do procedimento fiscal a produção de provas que atestassem atos realizados pessoalmente pelo sócio, que tivessem sido praticado para além dos limites de seu mandato; (iii) ainda que fosse o caso de imputar responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN, somente seria possível admiti-la em termos subsidiários, como reconhece a jurisprudência do STJ fixada no regime de recursos repetitivos.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2013, 2014

GLOSA DE CRÉDITO. LANÇAMENTO.

Constatada a escrituração de créditos indevidos, é correta a glosa desses créditos e o conseqüente lançamento do imposto que deixou de ser recolhido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOCUMENTOS INIDÔNEOS E CRÉDITOS INEXISTENTES.**

A motivação da qualificação se fundamenta em ilicitude cometida pelo contribuinte com o uso de notas fiscais inidôneas, as quais não representaram qualquer negócio mercantil, utilizando-se de créditos inexistentes. Correta a qualificação da multa de ofício.

**MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO.**

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

**RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2013, 2014

**ARGUIÇÃO DE NULIDADE.**

Não havendo cerceamento ao direito de defesa e sendo o lançamento procedido por autoridade competente, atendendo aos requisitos legais, não há que se cogitar de nulidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimados, PACKSEVEN e Rodrigo Zanco Bueno interpuseram recurso voluntário. Em seu recurso, PACKSEVEN sustenta, em síntese: (i) a nulidade do lançamento, por violação aos arts. 97 e 142 do Código Tributário Nacional e art. 59, inciso II do Decreto nº 70.325/72, tendo em vista (a) a inexistência de provas dos motivos que ensejaram a autuação, relativos aos procedimentos de baixa de ofício do CNPJ das entidades empresariais fornecedoras, especialmente em razão da não apresentação, nos presentes autos, de elementos materiais hábeis a comprovar a inidoneidade das empresas Verteiler Indústria e Comércio Importação e Exportação de Embalagens Eireli, Art Plastic Comercialização e Industrialização Eireli – EPP, Bella Plastic Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP, Novo Andriago Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP e Revenge Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP, o que representa vício do ato administrativo de lançamento, por ausência de motivação, bem como inviabiliza o direito de defesa; e (b) que a Autoridade Fiscal se absteve de seu dever de proceder a averiguação zelosa e diligente relativamente aos pagamentos efetivados e às mercadorias recebidas pela PACKSEVEN, baseando a autuação em uma presunção de ilicitude e de simulação alicerçada unicamente na baixa do CNPJ das empresas fornecedoras, posteriores aos exercícios autuados; (ii) violação aos artigos 105 e 142 do CTN e aos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.325/72, tendo em vista que a Autoridade Fiscal se limitou a mencionar – e somente no Relatório Fiscal - a Instrução Normativa RFB nº 1.634/16, para alcançar fatos ocorridos em 2013 e 2014, pois ciente da inexistência de dispositivo legal que autorize a constituição do crédito tributário impugnado; (iii) que as Instruções Normativas RFB nº 1.183/2011 e 1.470/2014 - vigentes à época dos fatos (2013 e 2014) – editadas com o fim de regulamentar a Lei nº 9.430/96, tratavam da inidoneidade dos documentos emitidos por pessoa

jurídica cuja inscrição tenha sido declarada inapta, afastando o direito ao crédito em benefício de terceiro interessado a partir da data da publicação do Ato Declaratório Executivo; (iv) que, somente com o advento da Instrução Normativa RFB n.º 1.634/2016, é que se passou a incluir também a hipótese de inidoneidade dos documentos fiscais emitidos por entidade baixada de ofício, não produzindo efeitos perante terceiros desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício; (v) que a Lei n.º 9.430/96 delimita os efeitos da inidoneidade dos documentos somente àqueles emitidos por pessoa jurídica declarada inapta, de forma que se mostra inconcebível admitir que mera Instrução Normativa inaugure o ordenamento jurídico para estabelecer a inidoneidade de documentos emitidos por pessoa jurídica baixada, inviabilizando o direito ao crédito por terceiro interessado desde a data dos fatos que deram causa à baixa de ofício; (vi) que o STJ consolidou o entendimento acerca da impossibilidade de o ato declaratório de inidoneidade produzir efeitos retroativos, nos autos do REsp 1.148.444/MG, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e, portanto, de observância obrigatória pelo CARF, em atenção ao disposto pelo art. 62, §1º, inciso II, alínea “b” do Regimento Interno do CARF; (vi) que corroboram a autenticidade dos dados cadastrais e a habilitação das empresas fornecedoras para realizar operações nos exercícios de 2013 e 2014 as Telas do SINTEGRA das empresas: Verteiler Indústria e Comércio Importação e Exportação de Embalagens Eireli, Paris Plastic Indústria e Comercio de Embalagens Eireli-EPP; Art Plastic Comercialização e Industrialização Eireli – EPP, Bella Plastic Indústria e Comércio de Embalagens Eireli - EPP, Diamondy Indústria e Comercio de Embalagens Eireli-EPP, Malibu Industria e Comercio de Embalagens Eireli-EPP e Novo Andrigo Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP (fls. 2816/2827); (vii) que a Administração Fazendária não pode transferir aos particulares o ônus de constatar, operação por operação, o real desenvolvimento e manutenção dos negócios dos seus fornecedores nos endereços por ele indicados, quando tal fato é atestado pela regularidade cadastral da empresa junto a órgãos competentes; (viii) que há, nos autos, comprovantes de pagamento em favor das empresas fornecedoras, bem como dos registro contábeis e cumprimento das obrigações acessórias correlatas; (ix) que a escrituração mantida com observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados (art. 924 do RIR/99), o que inexistente no presente caso; (x) a ilegitimidade da multa de 150%, tendo em vista que a Autoridade Fiscal lastreou sua aplicação apenas nas notas fiscais consideradas inidôneas, sem apontar quaisquer outros elementos fáticos para caracterizar dolo, intuito fraudulento ou conluio entre comprador e vendedor; (xi) que a estipulação de multa em valor superior ao montante do tributo exigido ofende o princípio da vedação de confisco, nos termos da jurisprudência do STF, devendo ser reduzida para 75%; e (xii) a inaplicabilidade de juros sobre multa de ofício.

Rodrigo Zanco Bueno, por sua vez, repisa os argumentos de defesa de PACKSEVEN e acrescenta, em resumo, que (i) a mera condição de sócio ou de administrador não é razão suficiente para caracterização das hipóteses de responsabilidade com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN; (ii) somente é admitido imputar responsabilidade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN quando as pessoas envolvidas participem, em conjunto e obrigando seus próprios patrimônios, da situação descrita em lei como suficiente à incidência do tributo- e não em razão do fato de Rodrigo Zanco Bueno ser o único sócio da empresa autuada, como o fez a decisão recorrida; (iii) não lhe foi imputada qualquer conduta individualmente descrita, além do fato de figurar como gerente da empresa autuada, o que é vedado pela jurisprudência; (iv) inexistem nos autos alegações de que Rodrigo Zanco Bueno tenha atuado como coobrigado nas operações de aquisição investigadas — hipótese do art. 124, I, do CTN; ou tenha agido além de seus poderes nas operações que deram ensejo à autuação — hipótese do art.

135, III, do CTN; (v) não houve a investigação necessária por parte da autoridade fiscal para apurar fatos suficientes a ensejar a glosa de créditos, pairando incertezas e dúvidas quanto à apontada incorrência das operações praticadas, como apontou julgador Emanuel Carlos Dantas de Assis, em sua declaração de voto, razão pela qual, igualmente, não há que se falar em comprovação de conduta dolosa do sócio da autuada; (vi) o art. 135, III, do CTN não se presta à imputação de responsabilidade solidária, prevendo a responsabilização dos sócios apenas em caráter subsidiário, de forma que, caso não venha a ser deferido o pedido de exclusão da sua responsabilidade, requer seja alterada a natureza da norma de responsabilidade para considerá-la subsidiária e não solidária.

Em 19.02.2020, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF declinou a competência a 1ª Seção do CARF, tendo em vista que o lançamento no presente processo trata de exigência reflexa da atuação constante do Processo Administrativo n.º 10855.720317/2018-04 (IRPJ e reflexos), sendo, portanto, de competência da 1ª Seção nos termos do art. 2º, IV e 6º, §1º, III, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

É relatório.

## **Voto**

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Relator.

### **I – ADMISSIBILIDADE**

A PACKSEVEN recebeu mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 07.12.2018, consultou o referido documento em 10.12.2018 e interpôs o recurso voluntário ora analisado em 07.01.2019.

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto n.º 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo consulta o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

Rodrigo Zanco Bueno, por sua vez, foi intimado do acórdão recorrido por carta em 04.01.2019 e interpôs o recurso voluntário ora analisado em 07.01.2019.

Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972, são tempestivos os recursos voluntários de PACKSEVEN e Rodrigo Zanco Bueno.

Os recursos voluntários cumprem com os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

### **II – PRELIMINARES**

Preliminarmente, sustenta a Recorrente a nulidade do lançamento, por violação aos artigos 97 e 142 do Código Tributário Nacional e art. 59, inciso II do Decreto nº 70.325/72, tendo em vista (a) a inexistência de provas dos motivos que ensejaram a autuação, relativos aos procedimentos de baixa de ofício do CNPJ das entidades empresariais fornecedoras, especialmente em razão da não apresentação, nos presentes autos, de elementos materiais hábeis a comprovar a inidoneidade das empresas Verteiler Indústria e Comércio Importação e Exportação de Embalagens Eireli, Art Plastic Comercialização e Industrialização Eireli – EPP, Bella Plastic Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP, Novo Andriago Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP e Revenge Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP, o que representa vício do ato administrativo de lançamento, por ausência de motivação, bem como inviabiliza o direito de defesa; e (b) que a Autoridade Fiscal se absteve de seu dever de proceder a averiguação zelosa e diligente relativamente aos pagamentos efetivados e às mercadorias recebidas pela PACKSEVEN, baseando a autuação em uma presunção de ilicitude e de simulação alicerçada unicamente na baixa do CNPJ das empresas fornecedoras, posteriores aos exercícios autuados.

De acordo com o Decreto nº 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

No presente caso, não vislumbro a ocorrência de preterição de direito de defesa, vício no lançamento ou de qualquer prejuízo para a Recorrente. O auto de infração subjacente preenche todos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972. O Termo de Verificação Fiscal que o acompanha é minucioso na descrição das supostas infrações e quantificação das grandezas correlatas, o que propiciou à Recorrente o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Com relação à Verteiler Indústria e Comércio Importação e Exportação de Embalagens Eireli, foram juntados aos autos Termos de Diligências nos quais se constatou a inexistência de fato da empresa, inclusive com a juntada de fotos do local (fls. 55-63), representação para a baixa da empresa, despacho decisório e ADE (flg. 64-68). No que se refere às empresas Art Plastic Comercialização e Industrialização Eireli – EPP, Bella Plastic Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP, Novo Andriago Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP e Revenge Indústria e Comércio de Embalagens Eireli – EPP, de fato, não localizei nos autos os documentos que suportaram a baixa da empresa, tendo o Relatório Fiscal se limitado a esclarecer o seguinte:

Em procedimentos fiscais de diligências junto às referidas empresas, constatou-se que as mesmas tratavam-se de empresas noteiras, pois nunca existiram de fato. Os endereços em que as mesmas deveriam estar estabelecidas e funcionando, não existiam, ou eram residências de pessoas que desconheciam totalmente a existência das empresas, ou não tinham qualquer indício de funcionamento da empresa naquele endereço.

Os responsáveis legais por estas empresas tratavam-se de interpostas pessoas (laranjas), sem capacidade financeira, que moravam distante de onde seriam as suas sedes, e que desconheciam as existências das mesmas ou não foram localizados nos endereços constantes no cadastro CPF da RFB.

Estas empresas foram abertas com o único propósito de emitir notas fiscais frias, com o objetivo de gerar falsos custos/despesas e falsos créditos tributários de IPI, PIS e COFINS, além de propiciar a lavagem de dinheiro, pelo pagamento sem causa, das respectivas notas fiscais. (...)

Como frutos de tais diligências, foram feitas representações para baixa de ofício por inexistência de fato, que trouxeram como consequências a nulidade de todos os documentos fiscais por elas produzidos, portanto inidôneos, por serem ideologicamente falsos. Os elementos principais dos processos administrativos para baixa de ofício por inexistência de fato, realizados por esta fiscalização, foram trazidos aos processos do presente procedimento fiscal. Os demais foram realizados por outras unidades da RFB.

Além disso, o Relatório Fiscal informou o número do processo administrativo no qual ocorreu a baixa de ofício de tais empresas. Entendo que tais esclarecimentos são suficientes para a verificação dos motivos que ensejaram a baixa de ofício do CNPJ das referidas empresas, de forma a possibilitar que a Recorrente exerça, plenamente, o seu direito de defesa com relação às consequências da inidoneidade dos documentos fiscais por elas emitidos, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa ou qualquer outro vício no lançamento.

Igualmente, não procedem os argumentos de que a autuação se baseou em uma presunção de ilicitude e de simulação alicerçada unicamente na baixa do CNPJ das empresas fornecedoras, bem como que a Autoridade Fiscal se absteve de seu dever de proceder a averiguação zelosa e diligente relativamente aos pagamentos efetivados e às mercadorias recebidas pela PACKSEVEN.

Como se extrai dos autos, não se trata de mera baixa do CNPJ das empresas fornecedoras da Recorrente, mas, sim, da comprovação de que tais empresas nunca existiram de fato e tinham por objetivo emitir notas fiscais para a Recorrente de venda produtos que sequer tinham capacidade de comercializar – eis que, frise-se, inexistentes de fato. A inexistência de tais empresas tem por consequência a inidoneidade de todos os documentos fiscais por elas emitidos. O auto de infração subjacente não decorre, pois, de presunção, mas de fatos constatados e comprovados nos autos.

Sustenta a Recorrente, ainda, a violação aos artigos 105 e 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto n.º 70.325/72, tendo em vista que a Autoridade Fiscal se limitou a mencionar – e somente no Relatório Fiscal - a Instrução Normativa RFB n.º 1.634/16, para alcançar fatos ocorridos em 2013 e 2014, pois ciente da inexistência de dispositivo legal que autorize a constituição do crédito tributário impugnado.

Ora, no que se refere ao IPI, a constituição do crédito tributário teve por base legal os artigos 24, 181, 186, 226, 227, 259, 260 e 262 do Decreto n.º 7.212/10 (Regulamento o IPI), como devidamente apontado no auto de infração (fls. 2389 e 2390) e decorreu, principalmente, do creditamento indevido do imposto, eis que sustentado em documento fiscal inidôneo. Isto é, a Instrução Normativa RFB n.º 1.634/16 não foi a disposição legal infringida nos presentes autos. A sua referência no Relatório Fiscal serviu, apenas, para apontar as hipóteses que, à época, autorizavam a baixa de ofício da pessoa jurídica inexistente de fato. Portanto, o fato de a Instrução Normativa RFB n.º 1.634/16 não ser a norma vigente quando da baixa das empresas cujas notas foram consideradas inidôneas, mas, sim, quando da lavratura do auto de infração, não implica em violação aos artigos 105 e 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto n.º 70.325/72.

Diante do exposto, afasto as preliminares apontadas.

### III – MÉRITO

#### III.1 - Inidoneidade de Notas Fiscais emitidas por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ foi declarada inapta

Nos anos-calendário de 2016 e 2017, 11 fornecedores da Recorrente tiveram sua inscrição no CNPJ baixada de ofício, por inexistência de fato, com efeitos desde a sua abertura. Isso porque, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, tais empresas nunca existiram de fato (fl. 2361). Confira-se:

Os endereços em que as mesmas deveriam estar estabelecidas e funcionando, não existiam, ou eram residências de pessoas que desconheciam totalmente a existência das empresas, ou não tinham qualquer indício de funcionamento da empresa naquele endereço.

Os responsáveis legais por estas empresas tratavam-se de interpostas pessoas (laranjas), sem capacidade financeira, que moravam distante de onde seriam as suas sedes, e que desconheciam as existências das mesmas ou não foram localizados nos endereços constantes no cadastro CPF da RFB.

A baixa de ofício de tais empresas teve por base no art. 29, II, b, 1, da Instrução Normativa n.º 1.634/2016, que assim dispunha:

Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade: (...)

II - inexistente de fato, assim denominada aquela que: (...)

b) não for localizada no endereço constante do CNPJ e:

1. cujo representante legal no CNPJ não for localizado; ou

À época, nos termos da Instrução Normativa n.º 1.634/2016, a baixa de ofício da inscrição no CNPJ, assim como a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ, tinham por consequência a inidoneidade dos documentos emitidos pela entidade, bem como a vedação a utilização de créditos de IPI. Confira-se:

Art. 47. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não podem ser: (...)

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos; (...)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se em relação aos documentos emitidos:

I - a partir da data de publicação do ADE a que se refere:

a) o art. 41, no caso de pessoa jurídica omissa de declarações e demonstrativos; e

b) o art. 42, no caso de pessoa jurídica não localizada;

II - desde a data de ocorrência do fato, no caso de pessoa jurídica com irregularidade em operações de comércio exterior, a que se refere o art. 43.

III - a partir da data da baixa informada no CNPJ pela entidade;

IV - desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício.

Vale notar que a inidoneidade dos documentos, nos termos do que dispõe expressamente o parágrafo 3º do referido dispositivo, aplicava-se desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício.

Ocorre que os fatos geradores objeto dos autos de infração subjacente ocorreram de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, portanto, antes da baixa de ofício do CNPJ dos fornecedores da Recorrente, bem como da vigência da Instrução Normativa n.º 1.634/2016.

Diante disso, o Recorrente alega que as Instruções Normativas n.º 1.183/2011 e 1.470/2014, então vigentes, tratavam da inidoneidade dos documentos emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição tivesse sido declarada inapta, não alcançando aqueles emitidos por pessoa jurídica baixada de ofício. Além disso, sustenta que a Lei n.º 9.430/96 limita os efeitos da inidoneidade aos documentos emitidos por pessoa jurídica declarada inapta, de forma que é inconcebível admitir que uma instrução normativa estabeleça a inidoneidade de documentos emitidos por pessoa jurídica baixada.

Conforme se extrai do §1º do art. 80 da Lei n.º 9.430/96, baixa da inscrição no CNPJ, nos termos e condições estabelecidos pela Receita Federal, pode decorrer (i) da não apresentação de declarações e demonstrativos por 5 ou mais exercícios; (ii) da inexistência de fato; ou (iii) da declaração de inaptidão.

O art. 43 da Instrução Normativa n. 1.183/2011, assim como o art. 43 da Instrução Normativa n. 1.470/2014, que vigeu até o advento da Instrução Normativa n. 1.634/2016, estabeleciam que eram considerados inidôneos os documentos emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ havia sido declarada inapta, não dispondo expressamente acerca das consequências para as pessoas jurídicas baixadas (seja por declaração de inaptidão, seja por inexistência de fato). Confira-se:

Art. 43. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não podem ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos;

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para fins deste artigo, a pessoa física ou a entidade beneficiária do documento.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se em relação aos documentos emitidos:

I - a partir da data de publicação do ADE a que se refere:

a) o art. 38, no caso de pessoa jurídica omissa de declarações e demonstrativos; e

b) o art. 39, no caso de pessoa jurídica não localizada;

II - desde a data de ocorrência do fato, no caso de pessoa jurídica com irregularidade em operações de comércio exterior, a que se refere o art. 40.

§ 4º A inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta não exclui as demais formas de inidoneidade de documentos previstas na legislação, nem legitima os emitidos anteriormente às datas referidas no § 3º.

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços.

§ 6º A entidade que não efetuar a comprovação de que trata o § 5º sujeita-se ao pagamento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), na forma do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, calculado sobre o valor pago constante dos documentos (grifamos).

No entanto, da análise cuidadosa da referida norma, é possível verificar que a simples não localização da pessoa jurídica no endereço constante do CNPJ levava à declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 37, II, da Instrução Normativa n. 1.183/2011). Após a declaração de inaptidão, caso a pessoa jurídica não regularizasse sua situação nos 5 exercícios subsequentes, ocorria a baixa de ofício (art. 27, III, da Instrução Normativa n. 1.183/2011). Ou seja, a baixa de ofício era uma penalidade mais gravosa às pessoas jurídicas não localizadas nos respectivos endereços, aplicável àqueles que, após terem sua inscrição no CNPJ declarada inapta, não regularizassem sua situação no prazo legal.

Por sua vez, aqueles que não fossem localizados no endereço constante do CNPJ, bem como cujos integrantes do seu QSA, seu representante no CNPJ e seu preposto não fossem localizados, sofreriam, direto, a aplicação da penalidade mais gravosa, qual seja, a baixa de ofício – como ocorreu no presente caso -, com base no art. 27, II da Instrução Normativa n. 1.183/2011. Confira-se:

Art. 27. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica: (...)

II - inexistente de fato, assim entendida aquela que:

a) não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprove o capital social integralizado;

b) não for localizada no endereço constante do CNPJ, bem como não forem localizados os integrantes do seu QSA, seu representante no CNPJ e seu preposto; ou

c) se encontre com as atividades paralisadas, salvo se enquadrada nas hipóteses dos incisos I, II e VI do caput do art. 36 (grifamos).

Diante disso, pode-se concluir que, se o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ foi declarada inapta é considerado inidôneo, por muito mais razão, o documento emitido por pessoa jurídica baixada de ofício, com efeitos desde a sua abertura, igualmente é considerado inidôneo. Assim, não procede o argumento da Recorrente de que, somente com o advento da Instrução Normativa RFB n.º 1.634/2016, é que se passou a incluir também a hipótese de inidoneidade dos documentos fiscais emitidos por entidade baixada de ofício.

Pela mesma razão não procede a alegação de que a Instrução Normativa n. 1.634/2016 inaugurou o ordenamento jurídico ao estabelecer a inidoneidade de documentos emitidos por pessoa jurídica baixada, tendo em vista que a Lei n.º 9.430/96 delimita os efeitos da inidoneidade dos documentos somente àqueles emitidos por pessoa jurídica declarada inapta. Eis a redação do art. 82 da Lei n. 9.249/96, vigente à época dos fatos:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Mais uma vez, se o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes, atual CNPJ, tenha sido considerada ou declarada inapta não produz efeitos tributários em favor de terceiros, por óbvio, o documento emitido por pessoa jurídica baixada – frise-se, penalidade mais gravosa do que a declaração de inaptidão - igualmente não produz efeitos tributários em favor de terceiros. Assim, a Instrução Normativa n. 1.634/2016 não violou o disposto no art. 82 da Lei n. 9.249/96, mas expressou uma consequência lógica e necessária do referido dispositivo legal.

Outro ponto controvertido refere-se à possibilidade de a baixa de ofício repercutir na inidoneidade de documentos emitidos antes da publicação do correspondente ADE. Sobre o tema, sustenta a Recorrente que, somente com o advento da Instrução Normativa RFB n.º 1.634/2016, é que a inidoneidade dos documentos passou a produzir efeitos perante terceiros desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício, como estabelece o parágrafo 3º do art. 47 supra transcrito.

Ocorre que, no presente caso, por vezes, os despachos decisórios que deram ensejo aos atos declaratórios executivos, por vezes, os próprios atos declaratórios executivos são expressos ao estabelecer que os efeitos da baixa de ofício retroagem à data da abertura da empresa. Confira-se os documentos que determinaram a retroatividade da baixa de ofício nos presentes autos:

- IDEAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA – ME: ato declaratório executivo, fl. 47;
- VERTEILER INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE EMBALAGENS EIRELI – EPP: despacho decisório, fl. 66;
- PARIS PLASTIC IND. E COM. DE EMBALAGENS EIRELI – EPP: despacho decisório, fl. 87;

- ATAL PACK INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS EIRELI – EPP: despacho decisório, fl. 108;
- ATUAL SEVEN IND. E COMÉRCIO DE EMBALAGENS EIRELI – EPP: ato declaratório executivo, fl. 133;
- DIAMONDY INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS EIRELI – EPP: despacho decisório, fl. 151; e
- MALIBU - IND. E COM. DE EMBALAGENS EIRELI – EPP: ato declaratório executivo, fl. 172.

Ora, se a pessoa jurídica é considerada inexistente de fato desde a sua abertura, todos os documentos fiscais por ela emitidos, por consequência lógica, são inidôneos, independentemente da existência de previsão legal expressa nesse sentido.

Ao julgar improcedente o recurso voluntário interposto nos autos do Processo Administrativo 10855.720317/2018-04, que teve por base os mesmos fatos aqui analisados, concluiu esta 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção, nos termos do voto do Relator Nelso Kitchel, que, no presente caso, sequer seria necessária a emissão do ADE:

“Diversamente do alegado pelos recorrentes, o ADE não tem efeito retroativo, mas sim caráter declaratório de situação jurídica configurada anterior à data de publicação do ADE. (...)”

A rigor, no caso de pessoas jurídicas inexistentes de fato sequer seria necessário a emissão de ADE, pois pessoa jurídica que não existe de fato não pode emitir nota fiscal, muito menos gerar crédito de tributos para terceiros (fraude contra o Fisco)”.

Cumprе ressaltar que o reconhecimento da inidoneidade dos documentos emitidos por empresas baixadas de ofício desde a sua constituição está em linha com o parágrafo 4º do art. 43 da Instrução Normativa n. 1.183/2011, que prevê que a inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta não legitima os documentos emitidos antes da publicação do ADE. No mesmo sentido era o art. 43 da Instrução Normativa n. 1470/2014, que vigeu até o advento da Instrução Normativa n. 1.634/2016, cujo parágrafo 3º do art. 47 passou a estabelecer expressamente que a inidoneidade se aplica aos documentos emitidos, dentre outros, desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício.

Para reforçar seu argumento de impossibilidade de o ato declaratório de inidoneidade produzir efeitos retroativos, a Recorrente invoca o decidido no REsp 1.148.444/MG, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e no qual foi firmada a seguinte tese:

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

Note-se que, nos termos da referida tese, o ato declaratório de inidoneidade produz efeitos a partir de sua publicação desde que (i) o contribuinte esteja de boa-fé e (ii) seja demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada. Aplicando tais lições ao presente caso,

cumpra ressaltar que o Relatório Fiscal (fl. 2365) constatou que, além dos fornecedores da Recorrente serem inexistentes de fato, as notas fiscais eletrônicas (NFe) contabilizadas pela Recorrente apresentam uma grande quantidade de valores semelhantes e numerações sequenciais, o que reforça as características de emissões de notas frias por parte de empresas notórias e, o meu ver, indica a ausência de boa-fé.

Ainda que assim não fosse, não foi demonstrada nos autos a veracidade da compra e venda. É fato que as operações em questão foram contabilizadas pela Recorrente. No entanto, não há, nos presentes autos, comprovação de que os bens ou mercadorias foram recebidos pela Recorrente, como devidamente constatado pela decisão recorrida (fl. 3349), donde se extrai que não ficou demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada. Portanto, não há que se falar em aplicação do quanto decidido pelo STJ no REsp 1.148.444/MG ao presente caso.

Igualmente não procede o argumento de que há nos autos comprovantes de pagamento em favor das empresas fornecedoras, bem como dos registro contábeis e cumprimento das obrigações acessórias correlatas, razão pela qual cabe à Autoridade Fiscal comprovar a inveracidade dos fatos registrados. Ora, o parágrafo 5º do art. 47 da Instrução Normativa n. 1.634/2016 afasta a inidoneidade do documento emitido por empresa baixada de ofício na hipótese de o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços. No presente caso, embora o pagamento tenha sido comprovado, não há qualquer indício de que os bens ou mercadorias tenham sido recebidos pela Recorrente.

Ademais, de fato, nos termos dos artigos 923 e 924 do RIR/99, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, cabendo ao Fisco a prova da inveracidade de tais fatos. No entanto, o referido art. 923 também é expresso no sentido de que os fatos escriturados na contabilidade do contribuinte devem ser comprovados por documentos hábeis – o que não ocorreu no presente caso. E, como se isso não bastasse, a Autoridade Fiscal acostou aos presentes autos prova robusta acerca da inexistência de fato dos fornecedores da Recorrente, donde se extrai a impossibilidade de quaisquer bens terem sido comercializados por tais empresas.

Não se sustenta, ainda, alegação da Recorrente de que as Telas do SINTEGRA corroboram a autenticidade dos dados cadastrais e a habilitação das empresas fornecedoras para realizar operações nos exercícios de 2013 e 2014. Isso porque tais documentos não são suficientes para ilidir as robustas provas colacionadas pela Autoridade Fiscal, que, frise-se, comprovam, de forma irrefutável, que os fornecedores da Recorrente, cujas notas fiscais foram consideradas inidôneas, nunca existiram de fato.

Com relação à empresa IDEAL INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS PLASTICAS LTDA, inclusive, há nos autos a informação de que a Secretaria da Fazenda do Estado já havia constatado que a empresa nunca funcionou no local, declarando, assim, a situação cadastral da empresa como NULA – NÃO HABILITADO, desde 23.03.2009, conforme consulta ao Sistema Sintegra/ICMS e Ofício da Delegacia Regional Tributária (fl. 37).

Não se trata, pois, de transferir aos particulares o ônus de constatar, operação por operação, o real desenvolvimento e manutenção dos negócios dos seus fornecedores nos endereços por ele indicados, mas, sim, de desconsiderar as diversas operações realizadas pela

Recorrente, nos anos-calendários de 2013 e 2014, com 11 fornecedores que nunca existiram e/ou tinham como sócios pessoas físicas com comprovada ausência de capacidade financeira ou que residiam em localidade distante da empresa baixada de ofício. Em razão do volume das operações, da quantidade de dinheiro transacionada, do número de fornecedores baixados de ofício, das características das notas fiscais, bem como da ausência de comprovação do recebimento dos bens ou mercadorias correlatos, não há como presumir que a Recorrente desconhecesse a irregularidade de seus fornecedores.

Diante do exposto, deve ser mantida a decisão recorrida no que se refere à glosa dos créditos de IPI em razão da inidoneidade das notas fiscais emitidas, nos anos-calendário de 2013 e 2014, pelos fornecedores da Recorrente cuja inscrição no CNPJ foi baixada de ofício.

### **III.2 – Multa de ofício qualificada**

Sustenta a Recorrente a ilegitimidade da multa de 150%, tendo em vista que a Autoridade Fiscal lastreou a sua aplicação apenas nas notas fiscais consideradas inidôneas, sem apontar quaisquer outros elementos fáticos para caracterizar dolo, intuito fraudulento ou conluio entre comprador e vendedor.

Nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, ao sujeito passivo será aplicada multa de ofício de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento pela Autoridade Fiscal (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido (art. 72 da Lei nº 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha

procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964” (Acórdão n.º 9101-005.686, de 13.08.21).

No presente caso, a qualificação da multa decorreu da utilização pelo Recorrente de notas fiscais eletrônicas, emitidas por empresas inexistentes de fato, com clara intenção de, dentre outros, creditar-se de falsos créditos de IPI e efetuar pagamentos amparados em documentos inidôneos, promovendo a lavagem de dinheiro.

De fato, o volume das operações, a quantidade de dinheiro transacionada, o número de fornecedores baixados de ofício, as características das notas fiscais, bem como a ausência de comprovação do recebimento dos bens ou mercadorias correlatos são elementos fáticos suficientes para caracterizar sonegação e fraude.

No que se refere ao argumento de que a estipulação de multa em valor superior ao montante do tributo exigido ofende o princípio da vedação de confisco, nos termos da jurisprudência do STF, devendo ser reduzida para 75%, cumpre ressaltar que o CARF não é competente para se manifestar sobre aspectos constitucionais da lei tributária, nos termos do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72, artigo 62 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, e Súmula CARF n.º 02, aprovada em 2006.

### III.3 – Juros sobre multa de ofício

Sustenta a Recorrente a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício. O tema, entretanto, está pacificado no âmbito deste conselho, sendo objeto da Súmula CARF n.º 108:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Assim, não subsiste a alegação de não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

### III.4 – Responsabilidade tributária de Rodrigo Zanco Bueno

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é

a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”<sup>1</sup>. O responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”<sup>2</sup>.

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

No presente caso, a responsabilidade de RODRIGO ZANCO BUENO, foi embasada nos artigos 124, I e 135, III do CTN. Diante disso, resta perquirir se as condutas a ele imputadas se subsomem às hipóteses previstas nos referidos artigos.

#### (i) Art. 124 do CTN

No termos do art. 124 do CTN, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, as pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II).

As pessoas “designadas por lei” são aquelas cuja responsabilidade é expressamente atribuída pela legislação, não suscitando grandes dúvidas. O “interesse comum”, por sua vez, apesar da subjetividade, não deve ser objeto de alargamento conceitual imoderado apenas para fins de cobrança do crédito tributário. Isso porque “[a] *solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. [...] É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias*”<sup>3</sup>.

Assim, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Nesse sentido, ensina Regina Helena Costa<sup>4</sup>:

“A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional. (...) Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas ‘forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo’”.

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.118.

<sup>4</sup> COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 276.

Diante disso, caso não se trate de solidariedade entre contribuintes, cronologicamente, primeiro, um terceiro deve ser responsabilizado pelo crédito tributário, passando a figurar no polo passivo da relação jurídica, ao lado do contribuinte ou em substituição a ele, para, então, incidir o comando do art. 124 do CTN, que determina a solidariedade entre aqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária;

A interpretação sistemática do Código Tributário Nacional confirma o entendimento de que o referido dispositivo não se presta a atribuir responsabilidade a terceiros, mas apenas a graduar a responsabilidade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Isso porque o art. 124 do CTN está dentro do “Capítulo IV – Sujeito Passivo” e não do “Capítulo V – Responsabilidade Tributária”.

No presente caso, a empresa PACKSEVEN foi quem manteve relação pessoal e direta com a situação que constituiu fato gerador do IPI, sendo, portanto, o contribuinte dos débitos em discussão. RODRIGO ZANCO BUENO, por sua vez, não se reveste da condição de contribuinte, vez que não realizou diretamente os fatos geradores, somente podendo ser considerado solidariamente responsável pelo crédito tributário em exigência caso subsista a imputação que lhe foi atribuída com base no art. 135, III do CTN.

#### **(ii) Art. 135 do CTN**

Para se determinar o alcance do art. 135 do CTN é preciso analisá-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Aliomar Baleeiro, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”<sup>5</sup>. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as

---

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando desse entendimento Luis Eduardo Schoueri<sup>6</sup>:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.

No presente caso, RODRIGO ZANCO BUENO foi responsabilizado com base no art. 135, III, do CTN, por ser sócio e responsável legal da Recorrente, bem como de sua controladora. Confira-se (fl. 2384):

#### 20. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III da Lei nº 5.172/66 (CTN), da pessoa física abaixo identificada, pois incumbe aos administradores a regular condução dos negócios da pessoa jurídica, sendo que, no presente caso, houve atuação com excesso de poderes frente ao Estatuto Social e infração à lei, que caberia aos sócios com poderes de administração zelar.

• Rodrigo Zanco Bueno, CPF 120.757.678-66, sócio e responsável legal da empresa fiscalizada, bem como de sua controladora, Forward Empreendimentos Eireli, CNPJ 06.996.696/0001-34, conforme consta no cadastro CNPJ da RFB.

Cumprido ressaltar que os atos praticados, que culminaram com a lavratura do auto de infração subjacente, não decorreram da simples falta de pagamento de tributo ou estão revestidos de incertezas, como alega o Recorrente. Pelo contrário, ficou demonstrada nos presentes autos a caracterização de sonegação e fraude no creditamento de IPI com base em notas fiscais inidôneas, em razão do volume das operações, da quantidade de dinheiro transacionada, do número de fornecedores baixados de ofício, das características das notas fiscais, bem como da ausência de comprovação do recebimento dos bens ou mercadorias correlatos.

Portanto, deve ser mantida a responsabilidade atribuída a RODRIGO ZANCO BUENO com arrimo no art. 135, III, do CTN, tendo em vista que (i) o responsável era o único sócio pessoa física e responsável legal da Recorrente, além de administrador da Forward Empreendimentos Eireli, única sócia pessoa jurídica da Recorrente; (ii) a utilização de empresas noteiras para apropriação de créditos tributários consiste em infração à lei, que vai muito além da

---

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614.

falta de recolhimento de tributos; e (iii) os atos praticados culminaram no surgimento da obrigação tributária.

Por fim, igualmente não procede o argumento do Recorrente de que o art. 135, III, do CTN não se presta à imputação de responsabilidade solidária, prevendo a responsabilização dos sócios apenas em caráter subsidiário. Com visto acima, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Apesar de a responsabilidade de RODRIGO ZANCO BUENO ser pessoal, com arrimo no art. 135, III, do CTN, a aplicação do art. 124, I, do CTN, faz com que o responsável, no caso, RODRIGO ZANCO BUENO, responda de forma solidária com o contribuinte, no caso, a PACKSEVEN.

Diante do exposto, mantenho a responsabilidade de RODRIGO ZANCO BUENO.

#### **IV – CONCLUSÕES**

Diante do exposto, conheço dos recursos voluntários, afasto as preliminares e, no mérito, NEGÓ-LHES PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic