



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.723655/2016-17
ACÓRDÃO	1201-007.573 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDUSTRIA SANTA ELIZA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO DELEGADO. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO POR AUDITOR- FISCAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL.

Não se reconhece nulidade quando o auto de infração é devidamente assinado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para o lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. CONFRONTO ENTRE ECD E NF- e. APURAÇÃO DIRETA. ADMISSÃO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

A constatação de receita omitida mediante confronto objetivo entre a escrituração contábil e as notas fiscais eletrônicas emitidas, confirmada pelo próprio contribuinte ao apresentar planilha que reconhece o montante omitido, legitima integralmente o lançamento, sobretudo quando não são trazidas provas capazes de descaracterizar a omissão ou os cálculos fiscais.

IRPJ E CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO DE 30%. EXCESSO COMPROVADO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. GLOSA MANTIDA.

Comprovado pela fiscalização, por meio de demonstrativos analíticos, que o contribuinte compensou prejuízos fiscais em valores superiores ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, e não havendo impugnação específica quanto aos cálculos, mantém-se a glosa dos valores excedentes.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIRO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DIRETA PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

É inválida a imputação de responsabilidade tributária a terceiro quando a autoridade fiscal fundamenta expressamente o lançamento na desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, instituto cuja aplicação depende de decisão judicial. A responsabilização de terceiros no âmbito tributário submete-se às hipóteses específicas previstas no Código Tributário Nacional, não podendo a autoridade administrativa promover diretamente a extensão dos efeitos da obrigação tributária com fundamento exclusivo em norma de direito privado.

Ainda que os fatos apurados possam, em tese, suscitar discussão acerca da existência de interesse comum na situação constitutiva do fato gerador, nos termos do art. 124, I, do CTN, não cabe ao órgão julgador substituir a motivação adotada pela autoridade lançadora para manter a exigência com fundamento jurídico diverso daquele utilizado na constituição do crédito tributário. Caracterizado o vício de motivação do ato administrativo, impõe-se o afastamento da responsabilidade atribuída ao terceiro.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. OMISSÃO DE RECEITAS E COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Mantém-se a responsabilidade do administrador quando comprovado que, além de exercer a gestão da sociedade, era também responsável pela elaboração e assinatura da escrituração contábil e das declarações fiscais que deram suporte às infrações tributárias apuradas pela fiscalização.

A constatação de omissão de receitas e de compensação de prejuízos fiscais em desacordo com a legislação, associada à atuação direta do administrador como contador da empresa, evidencia sua participação consciente nos atos praticados com infração à lei, legitimando a responsabilização prevista no art. 135, III, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: (1) rejeitar a preliminar de nulidade formal do lançamento, e (2) no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte. Por maioria de votos, (3) dar provimento ao Recurso Voluntário da

responsável solidária Ideal Business, para afastar sua responsabilidade, vencida a Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha (Relatora), que votou por mantê-la; e (4) negar provimento ao Recurso Voluntário do sócio-administrador, mantendo sua responsabilidade tributária, vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha (Relatora) e Lucas Issa Halah, que votaram por afastá-la. Designado o Conselheiro Marcelo Antonio Biancardi para redigir o voto vencedor

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Redator designado

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, que julgou improcedentes as impugnações do Contribuinte e dos Responsáveis Solidários. O caso tem origem em autos de infração lavrados para cobrança de IRPJ, com reflexos em CSLL, PIS e COFINS referentes ao ano de 2012, em razão da constatação de omissão de receita pela emissão de notas fiscais de venda sem a correspondente contabilização.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no ano-calendário 2012, decorrentes da omissão de receita em razão da ausência de escrituração contábil de notas fiscais de venda, bem como da compensação de prejuízos acima do limite de 30%, com os seguintes valores originais:

IRPJ - R\$ 128.352,56 CSLL - R\$ 52.686,90 PIS - R\$ 22.949,39 COFINS - R\$ 105.706,33 No Relatório Fiscal de fls. 482/493 a fiscalização informou, em síntese, que:

a) A atuada é indústria do ramo de alimentos, constituída como sociedade empresária limitada, tendo por sócios duas pessoas jurídicas (Ideal Business Part. Soc. Ltda e J.G.N. Part. Soc. Ltda) com iguais números de quotas sociais, mas é administrada por administrador pessoa física, Sr. Edson Antonio Tonon, que representa a atuada, assina declarações e a contabilidade da empresa, como contador e administrador.

b) Iniciada a fiscalização na atuada, elaborou quadro dando conta de **divergências entre as receitas escrituradas na Escrituração Contábil Digital (ECD) e as receitas observadas por meio das Notas Fiscais Eletrônicas (NFe-Sped)**, para os anos-calendário 2012 e 2013. Em resposta, a **Santa Eliza apresentou suas justificativas através de planilha MS Excel e arquivos em PDF contendo razões analíticas;**

c) A partir da planilha elaborada intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos. Assim, **acatou as justificativas e comprovações apresentadas pela Santa Eliza no que se refere aos valores omitidos, conforme planilhas e documentos por ela apresentados;**

d) A autuação compreendeu os dois primeiros trimestres de 2012. Para efeito da apuração do primeiro trimestre, a fiscalização, considerou a receita omitida nos meses de janeiro e fevereiro. **Os meses de março e abril, com diferenças negativas em relação ao escriturado, foram considerados como redutores da receita omitida no mês de maio, reduzindo assim a omissão no segundo trimestre;**

e) Assim a base de cálculo resultou das receitas omitidas no ano-calendário 2012 e, a partir dela, foram lançados de ofício o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Também foram considerados eventuais saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa na apuração do IRPJ e CSLL, respectivamente, devidos;

f) Na verificação das compensações de prejuízos fiscais **ficou evidenciado que no primeiro e terceiro trimestres de 2012 a Santa Eliza compensou prejuízos fiscais, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões** previstas e autorizadas pela legislação de regência. Considerando as bases de cálculo do IRPJ serem as mesmas da CSLL, verificou-se a mesma inobservância quanto a essa contribuição social. Os valores compensados a maior foram de R\$ 89.824,97 no primeiro trimestre e de R\$ 82.778,98 no terceiro trimestre, ambos de 2012;

g) Sobre o imposto apurado, nas duas infrações, foi aplicada a multa de ofício em sua graduação **mínima de 75%;**

h) A omissão de receitas e compensação de prejuízos acima do limite legal configuram infração à legislação tributária, portanto, **lavrou termo de sujeição**

passiva solidária em relação ao administrador, haja vista que é o responsável direto pela contabilização e declaração, nos termos do artigo 135, III do CTN;

i) **A sócia, Ideal Business, atuou como intermediário financeiro da Santa Eliza. A movimentação financeira da Santa Eliza foi realizada nas contas bancárias da Ideal Business, através da qual eram recebidas as receitas, efetuados pagamentos, transferências e saques, conforme extratos bancários apresentados à fiscalização;**

j) A Ideal Business **não realizou escrita contábil no ano de 2012**, justificando ausência de movimentação financeira, bem como declarou que não realizou atividades mercantis ou financeiras no mesmo ano, com exceção da cessão de suas contas bancárias para movimentação pela Santa Eliza, conforme declarações prestadas;

k) Nos termos do Art. 50 do Código Civil, houve **abuso de personalidade jurídica pela Ideal Business tanto pela confusão patrimonial quanto pelo desvio de finalidade**, devendo as obrigações por créditos tributários objeto das infrações tributárias atribuídas à Santa Eliza em 2012 serem **estendidos aos bens da Ideal Business na condição de solidária**.

Inconformadas com a autuação, da qual tomaram ciência pessoal em 18/01/2017, os Impugnantes apresentaram impugnação, às fls. 565/582, 767/787, 802/812 e 815/835, em 17/02/2017, alegando, em síntese, que:

Impugnação do Contribuinte:

a) A impugnação é tempestiva;

b) Nulidade por contrariar o artigo 11 do PAF, ou seja, ausência de assinatura do delegado;

c) Exerce suas atividades comerciais e industriais, realizando compra e venda de mercadorias, primando pelo cuidado e diligência em todas as contratações. Realiza a escrituração de todos os eventos que envolvam valores, observando a Resolução CFC 595/85, não havendo que se falar em omissão de receitas;

d) A autuada deixou de pagar suas obrigações com alguns fornecedores e, tendo em vista a possibilidade de bloqueio de recursos financeiros, firmou contrato de prestação de serviços com a empresa Ideal Business Participações Societárias LTDA, de modo que os recursos de gestão financeira foram lançados na conta 1.42.10.001 - denominada 796 Banco do Brasil IBSoc. Ag 275-5 c/c 100811;

e) Anexou razão analítico do 1º e 2º trimestre com todos os lançamentos necessários à apuração. A fiscalização baseou a autuação em documentos digitais, sem analisar os documentos e livros do contribuinte e sem comprovar a omissão. Não é possível o lançamento baseado em mera presunção;

f) Em nenhum momento a defendente deixou de observar o limite de 30% na compensação do prejuízo operacional;

g) Não sendo devido o imposto, também não são devidos a multa e juros. Não foi comprovada a omissão de receita, nem a inobservância do limite de compensação, não justificando as multas que lhe foram imputadas, também não são devidos juros.

Impugnação dos Responsáveis Solidários:

h) **Não restaram comprovadas práticas que justifiquem a responsabilidade tributária solidária da empresa Ideal Business, nos termos do art. 124 do CTN.** Bem assim, deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 134 do CTN, logo, **somente seria responsável na impossibilidade de satisfação pelo contribuinte e no caso de provado o ato omissivo ou comissivo relacionado ao fato jurídico tributário;**

i) O contribuinte tem plenas condições de arcar com o débito, o que afasta a solidariedade, caso não entenda assim, somente a responsabilidade abarcaria as penalidades moratórias, haja vista que não houve dolo;

j) Reproduz todas as razões de defesa do contribuinte, relatadas acima. (destaques meus)

A **decisão recorrida** (fls. 842/851) afastou as alegações de nulidade formal e rechaçou os argumentos de mérito, ao entendimento de que

a fiscalização acatou as justificativas e esclarecimentos do contribuinte, de modo que os valores das receitas omitidas são exatamente aqueles constantes da planilha MANIFESTO DE RECEITAS 2012 (arquivo não paginável 201709131724916), elaborada pela própria autuada, na qual, concluiu que o valor das receitas omitidas não era de R\$ 1.746.932,70, como dizia ao Fisco, mas de R\$ 1.090.441,51, desta forma admitindo a ocorrência de omissão neste montante. (destaques meus)

A DRJ registrou, ainda, que os impugnantes não comprovaram a escrituração e tributação das notas fiscais identificadas como omitidas e que não houve contestação dos cálculos elaborados pela fiscalização. Quanto à compensação do prejuízo fiscal acima do limite de 30%, o acórdão recorrido também entendeu que não foi rechaçada pelas impugnações, que apenas afirmaram a observância do limite.

Por fim, a DRJ manteve a responsabilidade solidária da sócia pessoa jurídica, que, “estreme de dúvidas, laborou em comunhão com a autuada para evitar a tributação das receitas, haja vista que o próprio contribuinte afirma que utilizava a conta bancária da sócia para ocultar sua movimentação financeira, com fito de evitar o bloqueio judicial de suas contas pelos credores, o que também implicou na omissão de fatos geradores.”

Já a responsabilidade solidária do sócio da Contribuinte foi mantida por ser “representante e administrador da empresa desde o ano de 2004, conforme consta do contrato social, e também atua como contador da empresa, assinando a contabilidade, declarações e demonstrativos.”

A Contribuinte e os Responsáveis Solidários interuseram recursos voluntários, reiterando seus argumentos de impugnação.

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

A Contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 16/01/2018 (fl. 857) e apresentou o seu recurso voluntário em 09/02/2018 (fl. 859), antes do prazo. O Responsável Solidário sócio administrador da Contribuinte Sr. Edson Tonon protocolou seu recurso no mesmo dia, sendo que não foi registrada sua ciência a respeito do acórdão, falha que se supre pelo comparecimento do sujeito passivo.

Também não identifiquei ciência da Responsável Solidária Ideal Business, mas ela também interpôs recurso voluntário, suprimindo a ausência de intimação.

Assim, os recursos são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

2 RECURSOS VOLUNTÁRIOS DA CONTRIBUINTE E DA SÓCIA PESSOA JURÍDICA

Considerando que os recursos são mera reiteração da impugnação e por entender que o acórdão recorrido enfrentou de modo satisfatório a questão, adoto as razões de decidir da DRJ, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1634/2023)¹, acrescentando ao final considerações que entendo serem pertinentes:

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

1. NULIDADE POR OFENSA AO ART. 11 DO PAF

Os impugnantes alegaram haver nulidade pelo fato de os autos de infração não terem sido assinados pelo delegado da unidade, portanto, lavrados por autoridade incompetente.

O artigo 11 do Decreto nº 70.235/72 trata de “notificação de lançamento”, instrumento distinto do “auto de infração”, cujos requisitos estão no artigo 10 da mesma lei. Aquela é expedida pelo órgão que administra o tributo, portanto,

¹ Art. 114. (...)
(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

assinada pelo seu responsável, este, é lavrado pelo servidor competente pelo lançamento tributário, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 6º, inciso I, alínea “a” da 10.593/2002.

O processo cuida de autos de infração, cujos requisitos estão no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, e seu inciso VI impõe a assinatura do servidor autuante, com informação do cargo e matrícula, o que se verifica nos documentos de fls. 494/560, portanto, ausente a hipótese arguida, contida no artigo 59, II do PAF, que daria azo à declaração de nulidade.

DO MÉRITO

2. DA OMISSÃO DE RECEITA

Os Impugnantes sustentam que não houve omissão de receita, porquanto todas as operações de venda foram devidamente escrituradas de acordo com as normas contábeis. Alegam que a autuação decorreu de mera presunção, a partir de indícios, sem a devida comprovação pelo Fisco. Explicam também que a utilização de conta bancária de terceiros para recebimento de suas receitas tinha o objetivo de evitar o bloqueio judicial nas ações de execução pelo inadimplemento de obrigações junto aos fornecedores.

O lançamento foi motivado pela falta de escrituração de notas fiscais de venda na contabilidade da autuada, verificada a partir do confronto das informações constantes da ECD e NFe do SPED. Realizado o confronto das informações o Auditor Fiscal elaborou planilha com as receitas omitidas, assim considerados os valores constantes das notas fiscais não escrituradas. Referida planilha foi encaminhada ao contribuinte que, após analisá-la, apresentou esclarecimentos e justificativas, bem assim elaborou sua planilha, denominada de MANIFESTO DE RECEITAS 2012.

Informa o Relatório Fiscal (item 15, fls. 487) que **a fiscalização acatou as justificativas e esclarecimentos do contribuinte, de modo que os valores das receitas omitidas são exatamente aqueles constantes da planilha MANIFESTO DE RECEITAS 2012 (arquivo não paginável 201709131724916), elaborada pela própria autuada, na qual, concluiu que o valor das receitas omitidas não era de R\$ 1.746.932,70, como dizia ao Fisco, mas de R\$ 1.090.441,51, desta forma admitindo a ocorrência de omissão neste montante.**

O Auditor Fiscal não presumiu a ocorrência de omissão de receita, mas a constatou mediante aferição direta no confronto de ECD e NFe de vendas emitidas, cujo resultado da apuração foi submetido ao contribuinte, que, por sua vez, após esclarecimentos e justificativas, admitiu a omissão em sua maior parte.

Ainda que a autuada não houvesse admitido a omissão, a fiscalização apontou para as NFe de vendas emitidas e que não estavam escrituradas, discriminando-as, desincumbindo-se, desta forma, do ônus que lhe cabia. **Agora, em sede de contencioso, os Impugnantes ainda poderiam demonstrar que esta ou aquela**

NFe foi escriturada, ou cancelada, ou devolvida, de modo a possibilitar uma revisão do quantum omitido, mas não o fizeram.

Os Impugnantes até **carrearam cópia do razão analítico aos autos, mas não apontam os lançamentos que entendem servirem de prova para demonstrar eventual irregularidade ou ensejar a necessidade da conversão do julgamento em diligência para revisão do lançamento.**

Os Impugnantes não se desincumbiram do ônus de comprovar que houve a escrituração e oferecimento à tributação dos valores lançados, apresentando suas razões e os pontos de discordância, consoante dispõe artigo 16, III do PAF. Vale lembrar que a mera juntada do razão analítico, como fizeram os Impugnantes, sem que haja a vinculação ao lançamento ou fato que deseja discordar e provar não configura propriamente a comprovação que a lei incumbe ao contribuinte.

Conforme mencionado alhures, o lançamento considerou os valores das receitas omitidas constantes das NFe de venda emitidas e não escrituradas, no montante de R\$ 1.090.441,51, conforme planilha apresentada pela própria autuada, sendo certo que, em sede de contencioso, não trouxe novos elementos de prova capazes de modificar ou afastar a exação.

Vale registrar que em nenhuma das impugnações houve contestação expressa acerca dos cálculos de apuração das bases de cálculo e dos tributos devidos sobre a receita omitida, constantes do auto, (fls. 494/543 e arquivo não paginável 201709131725199) de maneira que se considera matéria não impugnada nos termos do artigo 17 do PAF.

3. DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO ACIMA DE 30%

No Relatório Fiscal o Auditor Fiscal informou que na verificação das compensações de prejuízos fiscais **ficou evidenciado que no primeiro e terceiro trimestres de 2012 a Santa Eliza compensou prejuízos fiscais, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência.**

Considerando as bases de cálculo do IRPJ serem as mesmas da CSLL, verificou-se a mesma inobservância quanto a essa contribuição social. Os valores compensados a maior foram de R\$ 89.824,97 no primeiro trimestre e de R\$ 82.778,98 no terceiro trimestre, ambos de 2012.

Em sua defesa, fls. 575, a Impugnante menciona, em um único parágrafo, que não deixou de observar o limite de 30% na compensação de prejuízo, sem apresentar qualquer razão ou prova para sustentar a sua alegação, de maneira que se considera não impugnada.

Nada obstante, **o Auditor Fiscal apresentou, com base na informação de fls 246/254, planilha demonstrativa (arquivo não paginável 201709131725199) do cálculo do valor limite para compensação dos prejuízos, evidenciando o descumprimento pelo contribuinte, no 1º e 3º trimestres.**

Realmente, verifica-se, às fls. 251, que houve a compensação de R\$ 128.321,38, quando o limite seria R\$ 38.496,41 (128.321,38 x 30%), o que resulta num excesso de R\$ R\$ 89.824,96 no 1º trimestre. Bem assim, nota-se, às fls. 253, que houve a compensação de R\$ 118.255,69, quando o limite seria R\$ 35.476,07 (118.215,09 x 30%), o que resulta num excesso de R\$ R\$ 82.778,98 no 3º trimestre, portanto, procedente os lançamentos.

Assim como não contestou expressamente a imputação de descumprimento do limite à compensação, os Impugnantes deixaram também de contestar os cálculos de IRPJ e CSLL sobre as bases ajustadas, logo, não impugnados.

4. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Da Responsabilidade do Sócio PJ

O Auditor Fiscal relatou, nos itens 28 a 33, de fls. 490/491, a atuação da sócia pessoa jurídica, Ideal Business Participações Ltda, que, estreme de dúvidas, laborou em comunhão com a autuada para evitar a tributação das receitas, haja vista que o próprio contribuinte afirma que utilizava a conta bancária da sócia para ocultar sua movimentação financeira, com fito de evitar o bloqueio judicial de suas contas pelos credores, o que também implicou na omissão de fatos geradores.

O contrato de prestação de serviços, fls. 592/595, firmado entre a autuada e sua sócia, além de corresponder, pela confusão patrimonial e comunhão de interesses, a prova produzida unilateralmente, sem qualquer registro ou possibilidade de aferir sua existência previamente aos fatos geradores da atuação, é inócua em face do Fisco, não se prestando para afastar a responsabilidade tributária que pesa sobre as Impugnantes, a teor da norma contida no artigo 123 do CTN.

A fiscalização foi eficiente ao demonstrar a impossibilidade de a sócia executar os serviços supostamente contratados, servindo tão-somente para ocultar a movimentação financeira da autuada, o que também resultou na confusão patrimonial, haja vista que a sócia, Ideal Business, mesclou ao seu patrimônio, o da empresa autuada, constatação que enseja a aplicação do **artigo 50 do CC/02**, na forma em que fundamentou o Auditor, para desconsiderar a personalidade jurídica da sócia e atribuir a responsabilidade solidária.

Os Impugnantes, a respeito da responsabilidade solidária, atribuída à sócia Ideal Business, questionaram a sujeição passiva, mas sob o fundamento dos artigos 124 e 134, defendendo, em síntese, que a responsabilidade seria subsidiária e, ainda assim, somente abarcaria as penalidades moratórias.

No âmbito da RFB, **o entendimento prevalente é de que a responsabilidade atribuída pelo artigo 124 é solidária, portanto, não guarda benefício de ordem. Embora não tenha sido este o fundamento legal utilizado pelo Auditor Fiscal, os atos praticados pela sócia da autuada ajustam-se perfeitamente ao seu inciso I, pois, não resta dúvida de que o fato de utilizar sua conta bancária para ocultar a**

movimentação financeira da atuada, laborou também para omitir do Fisco fatos geradores que não foram oferecidos à tributação, o que caracteriza o interesse comum de que trata a norma suscitada.

À vista dos fatos narrados no relatório fiscal e do conjunto probatório constante dos autos, escorreito o procedimento adotado pela fiscalização, que comprovou a confusão patrimonial e o desvio de finalidade da pessoa jurídica, sócia da atuada, caracterizou o abuso de personalidade e atribuiu a responsabilidade solidária, com fito de alcançar o patrimônio da sócia para garantia e satisfação do crédito tributário.

A respeito da confirmação da Recorrente sobre as receitas omitidas, relevante reiterar o teor da decisão recorrida analisando a planilha apresentada no arquivo não paginável de fl. 341, em que a Contribuinte afirmou que “A Receita Real omitida por ERRO após todos os cálculos soma o valor de R\$ 1.090.441,51.”, exatamente a base utilizada pela fiscalização para os lançamentos ora discutidos.

No que tange à responsabilidade solidária da sócia Ideal Business, entendo que a fundamentação para sua manutenção merece maior aprofundamento, notadamente porque a autoridade fiscal não indicou dispositivo do CTN para embasar a responsabilização. E, como destacou a DRJ, a hipótese dos autos se subsume ao art. 124, I do CTN, dada a caracterização de interesse econômico e jurídico no fato gerador, consubstanciado na confusão patrimonial e abuso da personalidade jurídica.

A pergunta que se faz diante disso é: poderia o fisco responsabilizar solidariamente a empresa sócia por descon sideração da personalidade jurídica, invocando o art. 50 do Código Civil², sem mencionar os requisitos de responsabilização tributária do CTN? A doutrina auxilia na construção da resposta, de modo que recorro a Maria Rita Ferragut³, para quem a responsabilidade tributária de terceiros não se confunde com a mera vinculação formal decorrente de relações societárias. Ao contrário, exige-se que o sujeito responsabilizado esteja materialmente vinculado ao fato gerador ou à prática que ensejou a obrigação tributária.

Todavia, a mesma autora esclarece que há hipóteses em que a própria estrutura societária é utilizada de forma abusiva, com a criação de entes jurídicos meramente formais, desprovidos de autonomia real, com o objetivo de ocultar patrimônio, diluir responsabilidades ou frustrar a atuação do Fisco. Nessas situações, não se está propriamente diante de um grupo econômico legítimo, mas sim de uma simulação de autonomia, em que diversas pessoas jurídicas operam como se fossem uma única entidade econômica, ao menos em relação àquele ato infracional.

² Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

³ Artigo “Grupos Econômicos e Responsabilidade Tributária” na obra Coletânea 100 anos do CARF, organizada por Ana Claudia Borges de Oliveira e Tadeu Puretz, São Paulo, 2024.

É precisamente nesse contexto que se insere o art. 50 do Código Civil, que autoriza a desconsideração da personalidade jurídica e corresponsabilização de terceiros quando verificados o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial. Embora Ferragut tenha feito essa análise no contexto do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 (responsabilidade solidária de grupo econômico para fins de contribuição previdenciária), o raciocínio se aplica ao presente caso, na medida em que se entende que a desconsideração não se presta a criar nova hipótese de sujeição passiva tributária, mas sim a permitir que se alcance solidariamente o patrimônio daquele que, embora formalmente distinto, atuou de forma abusiva e integrada na prática dos atos que deram ensejo à obrigação.

No caso concreto, o conjunto probatório evidencia, de forma inequívoca, a ocorrência de tais pressupostos.

Conforme relatado pela autoridade fiscal (itens 28 a 33, fls. 490/491), a sócia Ideal Business Participações Ltda. foi utilizada como meio para movimentação financeira da atuada, inclusive com a disponibilização de sua conta bancária para ocultação de receitas, com o objetivo de evitar bloqueios judiciais e frustrar a atuação de credores. Tal circunstância foi reconhecida pela própria Contribuinte, que explicou a situação no contexto de contratação da empresa Ideal Business para a prestação de serviços de gestão financeira.

O contrato firmado entre as partes, juntado pela Contribuinte nas fls. 592/595, denota como objeto a “a prestação de serviços de administração em geral, incluindo serviços de cobrança, objetivando a recuperação financeira da empresa mediante a reestruturação financeira e administrativa da mesma.” O próprio contrato prevê que “em virtude da dificuldade financeira atravessada pela CONTRATANTE, as contas bancárias encontram-se bloqueadas mediante decisão judicial, fazendo-se necessária a utilização da conta bancária da CONTRATADA para execução do objeto contratual.”

Acontece que a contratada era sócia da contratante desde 20/08/2004 (fl. 485), tendo sido o tal contrato assinado no dia 23/05/2007.

Assim, longe de afastar as conclusões de confusão patrimonial e abuso de personalidade jurídica, o contrato apresentado pelas Recorrente reforça-as. Isso porque não apenas carece de elementos que comprovem a efetiva execução do serviço de recuperação financeira, como revela, em sua própria lógica, a utilização da sócia como meio para circulação de recursos da atuada em contexto de restrição patrimonial. Trata-se, portanto, de instrumento que busca conferir aparência de legalidade a uma prática que, na substância, corresponde à utilização indevida da autonomia patrimonial da suposta contratada, inclusive com indícios de fraude a credores.

Nesse cenário, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica mostra-se adequada para afastar a autonomia meramente formal da sócia e permitir a responsabilização solidária pela omissão de receitas constatada no período em que uma transitava seus recursos pela conta bancária da outra.

É importante registrar que a desconsideração da personalidade jurídica não exige a demonstração de dolo na prática de crime tributário, mas a comprovação de que houve desvio de finalidade e confusão patrimonial. Além disso, a doutrina esclarece que a desconsideração não implica a extinção da pessoa jurídica, mas apenas a suspensão pontual dos efeitos da sua autonomia patrimonial em determinado caso concreto, preservando-se sua existência para as demais relações jurídicas⁴.

No âmbito tributário, a jurisprudência do CARF tem reconhecido que a autoridade administrativa pode proceder à desconsideração da personalidade jurídica quando presentes os seus pressupostos, no exercício da competência atribuída pelo art. 142 do CTN para constituir o crédito tributário e identificar os sujeitos passivos.

Nesse sentido, o Acórdão nº 2201-009.434 assentou que a desconsideração da personalidade jurídica, embora não seja necessária, é útil à autoridade fiscal para conferir efetividade ao crédito tributário em algumas circunstâncias, destacando que cabe à autoridade, no ato do lançamento, comprovar a ocorrência das hipóteses previstas pela lei para fundamentar essa desconsideração. A citação a seguir auxilia na compreensão do entendimento:

Assim, o desenvolvimento mais explícito, rápido e completo da figura da 'desconsideração da personalidade jurídica' nos domínios do direito privado pode e deve ser aproveitado no campo do direito tributário, já familiarizado, embora parcialmente, com a prática. Nesta linha, o art. 50 do novo Código Civil afirma e confirma a possibilidade de se afastar a personalidade jurídica quando esta concorre para a proteção indevida de patrimônios individuais em detrimento do Fisco.

Pode-se afirmar, diante do que foi considerado, que o art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o contribuinte em sentido estrito (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII do CTN) ou contra o responsável (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso II, 135 e 142 do CTN). É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica.

Importa, ainda, destacar que o agente da desconsideração da personalidade jurídica no campo tributário não é o juiz. A menção ao magistrado no art. 50 do novo Código Civil decorre do fato daquele dispositivo estar voltado para a aplicação da desconsideração em relações jurídicas de direito privado, caracterizadas pela horizontalidade, onde uma das partes não pode, unilateralmente, impor obrigações ou constituir direitos em desfavor da outra. Na seara tributária, como já sublinhado, compete à autoridade fiscal, nos termos do

⁴ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. Direito empresarial esquematizado. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.

art. 142 do Código Tributário Nacional, constituir o crédito tributário, identificando o sujeito passivo da obrigação. Neste momento, se for o caso, será aplicada a desconsideração da personalidade jurídica.

Esse entendimento, portanto, harmoniza-se com os arts. 128 e 124, I, do CTN, que admitem a atribuição de responsabilidade a terceiros vinculados ao fato gerador. Utilizando, mais uma vez, a doutrina de Maria Rita Ferragut, pode-se afirmar que o art. 50 do Código Civil somente não poderia ser aplicado se lhe fosse conferida interpretação que contrariasse as normas gerais do CTN, o que não é o caso.

Diante disso, ainda que o Auditor Fiscal não tenha fundamentado expressamente a responsabilização no art. 124, I, do CTN, os fundamentos fáticos e jurídicos adotados são compatíveis com o sistema de responsabilidade tributária, de modo que voto por manter a responsabilização solidária atribuída à pessoa jurídica Ideal Business Participações Ltda.

3 RECURSO VOLUNTÁRIO DO SÓCIO ADMINISTRADOR

Em reiteração de sua impugnação, o sócio administrador da Contribuinte sustenta que sua indicação responsável solidária não corresponde aos fatos e carece de comprovação de condutas que justifiquem transferência de responsabilidade. Invoca o art. 128 do CTN para lembrar que só lei pode, expressamente, atribuir responsabilidade a terceiro vinculado ao fato gerador, e distingue a responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN) da responsabilidade por substituição, frisando que aquela é por transferência e surge após o fato gerador.

Argumenta que a solidariedade do art. 124 do CTN não alcança os sócios administradores na hipótese dos autos, pois não há interesse comum no fato gerador nem designação legal específica. Além disso, o art. 134 condiciona a responsabilização solidária à impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação do contribuinte — o que não se verifica, porque a contribuinte principal está regularmente constituída e com situação “ATIVA” no CNPJ. Sem esse requisito, não se pode estender a terceiros a obrigação do sujeito passivo principal.

Aduz, ainda, que, mesmo em cenário de responsabilidade de terceiro, o parágrafo único do art. 134 limita a repercussão, em matéria de penalidades, às multas moratórias, inexistindo dolo do responsável.

Entendo que assiste razão ao Recorrente.

Sua responsabilidade solidária na autuação foi embasada no art. 135, III, do CTN, pelo simples fato de ele ser, na época dos fatos, responsável pela administração da sociedade e também assinava as demonstrações contábeis como contador.

No entanto, a responsabilização de um sócio administrador pela obrigação tributária da empresa exige a existência de prova consistente e detalhada que, além de

individualizar sua ação, evidencie o ato ilícito praticado. Somente nessa hipótese se admite atingir o patrimônio pessoal do gestor para satisfazer o crédito tributário.

Convém lembrar que a pessoa jurídica possui patrimônio próprio, distinto do de seus sócios e administradores, e que o afastamento dessa autonomia – com a consequente responsabilização pessoal dos **dirigentes** – constitui medida de caráter excepcional, dependente de comprovação robusta de comportamentos concretos.

Aqui, portanto, diferente da desconsideração da personalidade jurídica empreendida para responsabilizar a sócia pessoa jurídica que emprestou suas contas bancárias para a Contribuinte, para que se configure a responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN, exige-se a comprovação de dolo do administrador na prática dos atos que teriam levado à omissão de receitas, o que não se verificou no caso concreto.

4 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade formal do lançamento e, no mérito, negar provimento aos recursos da Contribuinte e da Responsável Solidária Ideal Business. Quanto ao recurso voluntário do sócio administrador, voto por dar-lhe provimento para excluir sua responsabilidade tributária firmada com base no art. 135, III, do CTN, por ausência de comprovação de dolo na prática de omissão de receitas.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

VOTO VENCEDOR

Marcelo Antonio Biancardi, redator designado

Pedimos vênia à brilhante relatora para discordar no que tange a atribuição de responsabilidade tributária pelos motivos abaixo expostos. No que se refere aos demais assuntos julgados, transformamos em nossos os argumentos e voto da relatora.

1 DA RESPONSABILIDADE DA IDEAL BUSSINESS

A controvérsia cinge-se à validade da imputação de responsabilidade solidária à empresa Ideal Business Participações Societárias Eireli, promovida pela autoridade fiscal no âmbito do lançamento.

Do exame do Relatório Fiscal, verifica-se que a autoridade autuante não fundamentou a responsabilização da recorrente nas hipóteses previstas no Código Tributário

Nacional, mas expressamente na desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil.

Com efeito, já no resumo da autuação consignou-se que:

“Durante o procedimento fiscal foi verificado que um dos sócios da Indústria Comércio e Exportação de Produtos Alimentícios Santa Eliza Ltda (Santa Eliza), a empresa Ideal Business Participações Societárias Eireli – EPP – CNPJ 06.371.388/0001-13 (Ideal Business), cedeu suas contas bancárias para trânsito financeiro das operações da Santa Eliza no período dos fatos geradores omitidos. Assim, nos termos do art. 50 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), a Ideal Business passa a responder, também, solidariamente com o crédito tributário lançado na presente autuação.”

Posteriormente, ao tratar especificamente da matéria, a fiscalização afirmou que:

“Logo, A Ideal Business distancia-se de seu objeto social ao ceder suas contas bancárias para movimentação de terceiros, sem a devida contabilização, e separação de forma inequívoca, de forma a demonstrar a propriedade de tais valores (se da Santa Eliza, se da Ideal Business o de ambas) em desrespeito à separação patrimonial inerente às pessoas jurídicas. Verifica-se, pois a confusão patrimonial na movimentação bancária e o desvio de finalidade quanto ao objeto social.”

E concluiu:

“Portanto, nos termos **do Art. 50 do Código Civil, houve abuso de personalidade jurídica** pela Ideal Business tanto pela **confusão patrimonial quanto pelo desvio de finalidade**, devendo as obrigações por créditos tributários objeto das infrações tributárias atribuídas à Santa Eliza em 2012 serem estendidos aos bens da Ideal Business na condição de solidária.” [Grifamos].

Não há dúvida, portanto, de que a motivação adotada pela autoridade fiscal foi a aplicação direta do art. 50 do Código Civil, mediante reconhecimento de confusão patrimonial e desvio de finalidade.

Todavia, a própria norma invocada pela fiscalização dispõe que:

Art. 50. Em caso de **abuso da personalidade jurídica**, caracterizado pelo **desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial**, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. A redação legal é inequívoca ao atribuir ao Poder Judiciário a competência para decretar a desconsideração da personalidade jurídica. Trata-se de instituto de direito privado cuja aplicação pressupõe decisão judicial, não cabendo à autoridade administrativa promover, diretamente no lançamento tributário, a

extensão dos efeitos de obrigações aos bens de terceiros com fundamento exclusivo no art. 50 do Código Civil. [Grifos nossos].

No âmbito do direito tributário, a responsabilização de terceiros encontra disciplina própria no Código Tributário Nacional, que estabelece hipóteses específicas de sujeição passiva indireta. Entre elas, destaca-se o art. 124, inciso I, do CTN, segundo o qual são solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Sob esse aspecto, cumpre registrar que os fatos descritos pela fiscalização são potencialmente aptos a ensejar discussão acerca da existência de interesse comum na situação que deu origem à obrigação tributária.

Segundo o Relatório Fiscal, a Ideal Business teria:

- a) atuado como intermediária financeira da Santa Eliza;
- b) permitido que a movimentação financeira da Santa Eliza fosse realizada por meio de suas próprias contas bancárias, pelas quais transitavam receitas, pagamentos, transferências e saques;
- c) declarado ausência de movimentação financeira própria, apesar da utilização de suas contas para movimentação de recursos da Santa Eliza;
- d) apresentado DIPJ com receita zero;
- e) participado de contexto que a fiscalização qualificou como confusão patrimonial e desvio de finalidade.

Conforme nosso entendimento, o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN não se restringe à realização conjunta do fato gerador em sentido estrito, podendo alcançar situações de atuação coordenada, fraude, conluio, abuso da personalidade jurídica, confusão patrimonial ou participação consciente na desfiguração do fato jurídico tributário, desde que demonstrados vínculo material com a infração e nexo causal com o resultado lesivo ao Erário.

Todavia, não foi essa a fundamentação adotada no lançamento.

A autoridade fiscal não imputou responsabilidade à Ideal Business com fundamento no art. 124, I, do CTN. Tampouco construiu a motivação do ato administrativo a partir dos requisitos próprios da responsabilidade tributária previstos no sistema tributário nacional. Ao contrário, fundamentou expressamente a responsabilização na desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, instituto cuja aplicação foi atribuída pelo legislador ao Poder Judiciário.

Tal situação difere-se do simples equívoco na atribuição da responsabilidade tributária considerando-se os artigos do CTN, que ao nosso ver pode ser suprido pela correta descrição dos fatos ensejadores da responsabilização. Neste caso, o princípio jurídico e os requisitos legais são os mesmos, havendo mero equívoco formal no enquadramento legal,

equivoco este que não impede ao responsabilizado apresentar sua defesa sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa, já que o instituto jurídico atacado é o mesmo.

Por sua vez, no presente caso, estamos diante de institutos jurídicos de natureza totalmente diversa. Como visto, o art. 50 do CC disciplina instituto de direito privado, aplicável na relação entre particulares, enquanto o art. 124, I do CTN trata de regulamento de direito público, onde há prevalência do interesse público sobre o do administrado.

Nessas circunstâncias, não cabe ao órgão julgador substituir a motivação adotada pela autoridade lançadora para manter a exigência com fundamento jurídico diverso daquele efetivamente utilizado na constituição do crédito tributário, sob pena de macular os princípios da ampla defesa e do contraditório.

A validade do lançamento deve ser examinada à luz dos motivos expressamente indicados pela autoridade administrativa. Se a responsabilização foi construída sobre fundamento jurídico inadequado, o vício compromete a própria validade do ato quanto à inclusão do terceiro no polo passivo.

Assim, ainda que os fatos descritos no Relatório Fiscal pudessem, em tese, suscitar debate acerca da aplicação do art. 124, I, do CTN, a responsabilização efetivamente promovida baseou-se exclusivamente na desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, fundamento que não poderia ser utilizado pela autoridade fiscal para, por si só, estender os efeitos da obrigação tributária à recorrente.

Diante disso, voto por afastar a responsabilidade atribuída à Ideal Business Participações Societárias Eireli, excluindo-a do polo passivo da presente exigência fiscal.

2 DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR

Dirijo da conclusão da eminente relatora de que não estariam presentes os requisitos para a responsabilização do administrador Edson Antonio Tonon com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Inicialmente, cumpre destacar que a autoridade fiscal não atribuiu responsabilidade ao recorrente exclusivamente em razão de sua condição formal de administrador. Ao contrário, o Relatório Fiscal registra circunstâncias concretas que evidenciam sua participação direta nos fatos que deram origem às infrações tributárias apuradas.

Conforme consignado no relatório, a fiscalização constatou a ocorrência de duas infrações tributárias distintas: (i) omissão de receitas decorrente da emissão de notas fiscais de venda sem a correspondente contabilização e (ii) compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas em desacordo com o limite legal de 30%.

A fiscalização apurou que havia divergências entre as receitas registradas na Escrituração Contábil Digital e aquelas efetivamente evidenciadas pelas Notas Fiscais Eletrônicas,

concluindo pela existência de receitas omitidas nos dois primeiros trimestres de 2012. Após análise dos documentos apresentados pela recorrente, permaneceu caracterizada omissão de receitas em montante superior a um milhão de reais. Além disso, verificou-se que a sociedade compensou prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL sem observância do limite legal de 30%, promovendo redução indevida das bases tributáveis.

No tocante ao recorrente solidário, o relatório registra expressamente que ele era o representante legal da sociedade durante todo o período fiscalizado, exercendo a administração da empresa desde agosto de 2004.

Mais do que isso, a fiscalização consignou que o recorrente solidário não apenas administrava a sociedade, mas também era responsável pelo preenchimento da DIPJ e assinava as demonstrações contábeis e fiscais da empresa, inclusive o balanço patrimonial e o LALUR, simultaneamente na qualidade de administrador e contador.

Esse aspecto assume especial relevância para o deslinde da controvérsia.

A responsabilização prevista no art. 135, III, do CTN exige demonstração de prática de atos com infração à lei. Evidentemente, tal responsabilidade não decorre automaticamente da mera condição de sócio ou administrador. Todavia, quando o administrador participa diretamente da elaboração, validação e assinatura dos registros contábeis e das declarações fiscais que veiculam informações falsas ou inexatas, revela-se presente o elemento subjetivo necessário à responsabilização.

No caso concreto, as infrações apuradas não decorreram de fatos externos ou de mera irregularidade formal. A omissão de receitas pressupõe a existência de receitas efetivamente auferidas pela empresa que deixaram de ser refletidas na escrituração contábil e fiscal. Da mesma forma, a compensação indevida de prejuízos fiscais pressupõe a adoção consciente de critérios incompatíveis com a legislação tributária.

Não se trata, portanto, de situação em que o administrador poderia alegar desconhecimento dos fatos e/ou o contador de que procedeu à incorreta contabilização em função da ascendência funcional imposta pelo administrador.

Ao acumular as funções de administrador e contador da sociedade, sendo simultaneamente responsável pela condução dos negócios empresariais, pela escrituração contábil, pela elaboração das demonstrações financeiras e pela transmissão das declarações fiscais, o recorrente possuía domínio integral sobre as informações utilizadas para apuração dos tributos.

As receitas omitidas eram conhecidas pela administração da empresa e as informações prestadas ao Fisco eram produzidas sob sua supervisão direta. As divergências entre as notas fiscais emitidas e as receitas escrituradas não poderiam passar despercebidas justamente à pessoa encarregada de elaborar e assinar a contabilidade e as declarações tributárias da sociedade.

Da mesma forma, a compensação de prejuízos fiscais acima do limite legal não decorre de erro material involuntário, mas da adoção consciente de procedimento incompatível com a legislação de regência.

Nesse contexto, os fatos apurados evidenciam que o recorrente não figurava como mero administrador formal, mas atuava diretamente na gestão operacional e na produção das informações contábeis e fiscais que serviram de suporte às infrações tributárias constatadas pela fiscalização.

A conjugação das funções de administrador e contador, aliada à natureza das infrações apuradas, permite concluir pela existência de atuação dolosa na apresentação de informações sabidamente incompatíveis com a realidade econômica e fiscal da empresa, circunstância que caracteriza infração à lei para os fins do art. 135, III, do CTN.

Assim, entendo que a autoridade fiscal logrou demonstrar elementos suficientes para individualizar a conduta do recorrente e estabelecer o nexo entre sua atuação e as infrações tributárias apuradas, razão pela qual deve ser mantida sua responsabilização pessoal pelos créditos tributários objeto da autuação.

Diante do exposto, voto por manter a responsabilidade atribuída ao Sr. Edson Antonio Tonon, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi