



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.720715/2016-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.319 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente ASCENSUS TRADING & LOGÍSTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 05/04/2016

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRECLUSÃO. INUTILIDADE.

Não deve ser conhecido pedido de diligência extemporâneo, sobremais inútil à resolução da lide.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Demonstrada a acusação fiscal, despicienda a diligência para juntada de provas de interesse exclusivo do contribuinte, quando possível a ele obtê-las.

PLANEJAMENTO. ILICITUDE. IMPOSSIBILIDADE.

A operação que a) aparenta transmitir direitos de posse e propriedade de atacadistas quando, em verdade, transmite direitos do industrial; b) é perpetrada aparentemente com sonegação tributos; e c) contém declaração de créditos tributários não verdadeiros é ilícita, podendo ser desconsiderada pela fiscalização.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO.

Demonstrado por farta documentação a falsidade das operações e das declarações bem como dolo da contribuinte de rigor a incidência da multa descrita no Art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833/03.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CTN.

A participação direta do sócio na contratação de negócios ilícitos que geraram créditos a compensar, o torna pessoalmente responsável pela infração, independentemente do momento da compensação.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN.

A responsabilidade descrita no artigo 135 do CTN é solidária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, (i) em negar provimento em relação a responsabilidade do sócio, vencidos os conselheiros Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto, que deram provimento, votou pelas conclusões o Conselheiro Lázaro Antônio de Souza Soares; e por unanimidade de votos, (ii) em negar provimento ao restante do recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta).

Relatório

1.1. Trata-se de auto de infração lavrado em 05 de abril de 2016 para a aplicação de multa isolada por não homologação de compensação sabidamente falsa.

1.2. Isto porque, segundo fundamento fiscal, as aquisições que geraram créditos pleiteados pela **Recorrente ASCENSUS** são fictas, com simulação subjetiva.

1.2.1. Nos termos de apuração do GAECO (Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado) do Ministério Público de São Paulo, as empresas **Multióleos** Óleos e Farelos Ltda e **Faróleos** Comércio de Produtos Alimentícios Ltda adquiriam de produtores soja em bruto e, em sequência, remetiam para industrialização para as empresas **Sina Alimentos** e **Sina Indústria** de Óleos Vegetais. Após a industrialização, **Multióleos** e **Faróleos** vendiam o produto acabado para outras empresas, dentre as quais a **Recorrente ASCENSUS**. Esta última, por sua vez revendia para exportação à empresa **Sina Comércio** e Exportação de Produtos Alimentícios Ltda.

1.2.2. Entretanto, conclui o *Parquet* Paulista que **Sina Alimentos**, **Sina Indústria**, **Sina Comércio**, **Multióleos**, **Faróleos** e outras empresas compõem o mesmo grupo (**Grupo FN**) sendo que as duas últimas (**Multióleos**, **Faróleos**) são empresas de fachada, sem infraestrutura e que não recolhem tributos em suas operações de venda. Com efeito, a operação engendrada entre a **Recorrente ASCENSUS** e o **Grupo FN** culminava por gerar créditos sem lastro (destituído de pagamento nas etapas anteriores da cadeia) de tributos não cumulativos – ICMS e (no que importa) PIS e COFINS.

1.2.3. Tendo em vista a narrada infração à Lei, o auto arrola o **Recorrente GERALDO Bandoch Junior** como responsável solidário, nos termos do artigo 135 do CTN pois, *“como consta na relação de sócios excluídos no CNPJ e afirmado pela fiscalizada, GERALDO BANDOCH JUNIOR era, à época dos fatos, seu administrador. Na linha da teoria do domínio do fato, reputa-se inacreditável que a empresa sob sua administração tenha pago R\$ 18,1 milhões por serviços fictícios a empresas de seu pai e de outros sócios, tampouco que se tenha comprado R\$ 33,6 milhões de farelo de soja para revenda fictícia, sem seu conhecimento e aval”*.

1.2.4. As conclusões acima encontram respaldo nos seguintes indícios e provas:

1.2.4.1. Remessa direta para o porto pelas empresas **Multióleos, Faróleos**, sem transitar fisicamente pelos armazéns da **Recorrente ASCENSUS**;

1.2.4.2. Pequena margem de lucro nas vendas da **Recorrente ASCENSUS** à empresa **Sina Comércio** (3,5% sobre o valor de aquisição menos os tributos não cumulativos);

1.2.4.3. Flagrante em Yuki Kumakola (contato da **Recorrente ASCENSUS** na **Multióleos**) emitindo notas fiscais pela **Multióleos** para a **Recorrente ASCENSUS** e desta para **Sina Comércio**;

1.2.4.4. No momento da emissão da Nota Fiscal da **Recorrente ASCENSUS** para a **Sina Comércio** a mercadoria já se encontrava no porto de destino;

1.2.4.5. Interceptação telefônica entre Yuki Kumakola e Dario Aprígio (outro contato da **Recorrente ASCENSUS**) dá conta que este último controla os estoques e a emissão das notas fiscais da **Recorrente ASCENSUS**;

1.2.4.6. Declaração de nulidade da inscrição cadastral das empresas **Multióleos e Faróleos** pelo fisco Estadual Paulista.

1.2.4.7. Transferências financeiras da **Recorrente ASCENSUS** para empresas do mesmo grupo como pagamento de serviços inexistentes e, por fim, a **Geraldo Bandoch Junior**.

1.3. Irresignada, a **Recorrente ASCENSUS** apresentou Manifestação de Inconformidade em que colige cópia das Notas Fiscais de Venda, Memorandos de Exportação, *Bill of Lading*, registros de exportação, extratos das Declarações de Exportação, confirmações de compras e alega:

1.3.1. Adquiriu de boa-fé de empresas até então regulares junto ao fisco paulista;

1.3.2. Demonstrou transferência de valores para aquisição das mercadorias bem como o recebimento destas últimas;

1.3.3. Não há prova nos autos de que as operações com as empresas Faróleos, Multióleos e Sina foram simuladas;

1.3.4. *“Seu interesse na operação com exportação de soja tinha por objetivo expandir os negócios no campo da exportação, vez que já possuía a época dos fatos vasta experiência no ramo de comércio exterior”;*

1.3.4.1. Ademais, *“em que pese o valor de revenda dos bens destinados à exportação não apresentassem alta margem de lucro, tal margem, adicionada aos créditos gerados pela operação, tornavam o negócio como um todo viável”;*

1.3.4.2. *“Dados estatísticos apontam que a rentabilidade média da soja em 2014/2015 foi de 3,6% no Brasil”;*

1.3.5. O envio das mercadorias diretamente ao porto para embarque (sem passar por armazéns da **Recorrente ASCENSUS**) deve-se à redução de custos logísticos apenas;

1.3.6. As notas fiscais, conhecimentos de transporte com carimbo de transposição de fronteira, comprovantes de pesagem das mercadorias nos terminais e declarações de exportação, comprovam que as operações não foram simuladas;

1.3.7. Por fim, pleiteia diligência para a juntada de cópia integral do processo crime vinculado à Operação Yellow.

1.4. O **Recorrente GERALDO** também apresentou Manifestação de Inconformidade insistindo nos argumentos anteditos somados a tese de inexistência de responsabilidade solidária, porquanto no momento do pedido de ressarcimento havia se retirado do quadro societário da **Recorrente ASCENSUS**. Ademais, não é suficiente para a responsabilização solidária a posição de sócio, é necessária demonstração de dolo ou má-fé. Por fim, assevera que *“no caso em análise, não há provas de que os supostos ilícitos foram praticados para benefício pessoal do Requerente, com desvio de dinheiro para a sua pessoa física. Isto é, não há prova de que o mesmo agiu com excesso de poderes, ou infração à lei, contrato social ou estatuto”*.

1.5. A DRJ de Porto Alegre julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pois: *“a apuração das contribuições sociais feita pelo interessado foi auditada em procedimento fiscal, no qual verificou-se que todos os créditos solicitados em ressarcimento são decorrentes de operações simuladas de compra e venda de farelo de soja junto às empresas fornecedoras Multióleos Óleos e Farelos Ltda. (CNPJ 06.247.827/0001-80) e Faróleo Comércio de Produtos Alimentícios Ltda. (CNPJ 05.055.406/0001-95)”*.

1.5.1.1. As conclusões acima têm como base *“vários elementos indiciários e provas diretas foram relacionados, como se constata na informação fiscal: depoimentos, documentos fiscais, movimentação financeira com extratos bancários, diligências nos locais indicados como domicílio tributário e funcionamento das empresas fictícias e tudo reportado com os documentos juntados aos autos”* assim como *“no padrão de conduta repetido ao longo do tempo”*.

1.5.1.2. *“Destarte, os documentos juntados pelo contribuinte relativos a conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, operações de pesagem de mercadoria, etc, não têm o condão de desconstituir as conclusões da auditoria fiscal”*.

1.5.2. Assevera ainda que *“os fatos imputados foram qualificados pela fiscalização como fraude e conluio, sendo enquadrados nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, correspondendo à falsidade das declarações apresentadas pelo sujeito passivo, na medida em que foram informados créditos de ressarcimento decorrentes de prática dissimulatória na aquisição de soja. Com base, então, no art. 18, §2º, da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, constituiu-se a multa isolada por compensação não homologada com o referido crédito. Na espécie, aplicou-se a multa qualificada de 150%, incidente sobre a totalidade dos débitos indevidamente compensados”*.

1.5.3. Ao final, atesta que por ser administrador da **Recorrente ASCENSUS**, o **Recorrente GERALDO** tem o domínio do fato ilícito e, se bem que o mero inadimplemento seja insuficiente para configurar a responsabilidade solidária – porquanto imperativo ato ilícito do administrador para tanto – a sonegação e a fraude no presente caso ensejam a responsabilidade do administrador nos termos do artigo 135 inciso III do CTN.

1.6. Intimada, os **Recorrentes ASCENSUS e GERALDO** buscam guarida neste Conselho, reiterando o quanto descrito em sede de Manifestação de Inconformidade com adição das seguintes teses:

1.6.1. A acusação fiscal é fundamentada em Denúncia do Ministério Público Estadual de São Paulo no início das investigações, sem considerar os desdobramentos posteriores;

1.6.2. As empresas do Grupo Sina encontram-se com situação fiscal regular conforme extrato SINTEGRA e decisão proferida no Agravo de Instrumento 2168961-45.2015.8.26.0000;

1.6.3. “Acaso a Recorrente tivesse qualquer envolvimento em esquema fraudulento, como afirma a decisão, certamente seria também denunciada pelo Ministério Público”;

1.6.4. Os documentos que comprovam a operação não foram analisados pela DRJ;

1.6.5. O artigo 135 do CTN versa sobre responsabilidade exclusiva, logo, em configurada tal responsabilização, de rigor a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da autuação;

1.6.6 Por fim, pleiteia diligência para a juntada de cópia integral do processo crime vinculado à Operação Yellow e se *“certifique e confirme que as mercadorias constantes desses documentos (...) foram efetivamente desembarçadas/embarcadas”*.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De plano não deve ser conhecido o pedido de **DILIGÊNCIA** feitos pelos **Recorrentes** relativo certificação e confirmação de que as mercadorias foram exportadas pois levantados apenas em sede de Voluntário, momento processual inadequado, portanto (*ex vi*, art. 16, IV do Decreto 70.235/72). Sobremais, a acusação fiscal é de simulação subjetiva, é dizer, a operação materialmente aconteceu, porém não entre as pessoas declaradas, tornando a diligência inútil.

2.1.1. Outrossim, sem embargo da incompleta instrução processual – posto que não coligida cópia integral do processo crime relativo às infrações que culminaram no presente auto – a acusação fiscal não é baseada meramente em alegações do *Parquet* Paulista. Como logo se verá, há interceptações telefônicas, relatórios do COAF e outras provas documentais colacionadas pelos **Recorrentes** que respaldam a ocorrência de ato ilícito.

2.1.2. Desta feita, demonstrada a acusação fiscal, despicienda a diligência para a juntada de provas de interesse exclusivo dos **Recorrentes**, quanto mais quando se sabe que o processo crime 0019133-58.2013.8.26.0071 (cujo o objeto é a responsabilidade criminal do **GRUPO FN** pelos fatos que levaram ao presente auto) não corre em segredo de justiça:

Dados do processo

Processo:	0019133-58.2013.8.26.0071 (007.12.0130.019133)
Classe:	Crimes de Responsabilidade dos Funcionários Públicos
	Área: Criminal
Assunto:	Quadrilha ou Bando
Local Físico:	13/01/2020 00:00 - Mesa do Diretor
Distribuição:	29/05/2013 às 11:29 - Direcionada
	1ª Vara Criminal - Foro de Bauru
Controle:	2013/001244
Juiz:	Érica Marcelina Cruz
Outros números:	0019133-58.2013.8.26.0071

2.2. Os **Recorrentes** asseveram em sua defesa a **LICITUDE DA OPERAÇÃO**; trata-se, segundo alegam, de mero planejamento tributário, com intuito de gerar créditos para abatimento de tributos não cumulativos. De outro modo, inexistente qualquer simulação (objetiva ou subjetiva) apta a tornar viável a desconsideração do negócio entabulado entre a **Recorrente ASCENSUS** e as empresas **Multióleos, Faróleos e Sina Comercial** – o que busca demonstrar por meio de notas fiscais, pedidos de compra, comprovantes de exportação e de pagamentos.

2.2.1. A seu turno, a fiscalização taxa os negócios jurídicos entre a **Recorrente ASCENSUS** e as empresas **Multióleos, Faróleos e Sina Comercial** de simulados. A **Recorrente ASCENSUS** (no foco fiscal) é mera pessoa interposta entre pessoas jurídicas do **Grupo FN**; interposição esta que tem como intuito apenas gerar créditos tributários.

2.2.2. Pois bem, inobstante a responsabilidade social, as pessoas jurídicas e físicas são livres para organizar seus negócios de forma a maximizarem seus lucros. Quando legalmente possível, inexistente qualquer outra obrigação de ordem social ou psicológica que determine modelos de negócio. O Direito Tributário é ramo do direito tal qual qualquer outro. Em assim sendo somente defronte à norma (tributária ou não) que vincule sanção – ou simplesmente proíba – determinado ato, é possível etiqueta-lo como ilícito.

2.2.3. Mais do que lícito, é até certo ponto corriqueira a especialização das empresas com fracionamento de atividades em diferentes pessoas jurídicas, quer por questões de logística de mão de obra, de custo do metro quadrado, de maior visibilidade, quer por questões meramente tributárias. A contratação de Comercial Exportadora para transacionar commodities é igualmente comum, tanto que o legislador ordinário regulamentou especificamente o tema no Decreto 1.248/72 e na MP 2.158-35/01. Consequentemente, regra geral, o modelo de negócio (do solo ao navio) é lícito, somente pode ser impingido de ilícito face à incidência normativa que traga esta pecha, dentre as quais (e no que importa à solução do presente caso) a descrita no artigo 167 da Matrícula Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

2.2.4. No modelo de negócio aparente, as empresas **Multióleos** e **Faróleos** adquiriam de produtores soja em bruto e, em sequência, remetiam para industrialização por encomenda para as empresas **Sina Alimentos** e **Sina Indústria**. Após a industrialização, **Multióleos** e **Faróleos** vendiam o produto acabado para outras empresas, dentre as quais a **Recorrente ASCENSUS**. Esta última, por sua vez revendia para exportação à empresa **Sina Comércio**.

2.2.4.1. No entanto, em diligência na empresa SINA-Alimentos em Bauru foram apreendidos talonários de contingência de Notas Fiscais da Multióleos-MG, a indicar que as notas fiscais eram emitidas no estabelecimento da SINA Alimentos. Ademais, “*o endereço comercial divulgado pela MULTIÓLEOS no site apontador coincide com o escritório (MATRIZ) das indústrias SINA, à Alameda Santos, 455*” embora a Inscrição Estadual da empresa **Multióleos** indique outro endereço, um galpão na Rua Belém, 353, no Brás, em São Paulo:



2.2.4.2. Some-se ao indício acima descrito, relatório do COAF que aponta o senhor Nemr Abdul Massih (sócio de alguma das empresas do **Grupo FN**) como controlador das Contas Corrente das empresas **Multióleos, Faróleos e Sina Indústria**:

Empresas	Contas nos Bancos
Sina Indústria de Óleos Vegetais Ltda (CNPJ 06.348.804/0001-62)	Banco do Brasil, HSBC e Itaú
Faroleo Comércio de Produtos Alimentícios Ltda	Itaú, J. Safra, Lemon, Mercantil do Brasil, Panamericano e Pine
DOV Óleos Vegetais Ltda	Banco do Brasil, Citibank, Fibra, HSBC, Itaú e Mercantil do Brasil
Dovos Distribuidora de Ovos Ltda	Itaú
DMR Representação Comercial Ltda	Banco do Brasil, Citibank, Fibra, HSBC, Itaú e Mercantil do Brasil
Racial Indústria de Produtos Alimentícios Ltda	Banco do Brasil
Multióleos Óleos e Farelos Ltda	Banco do Brasil, Itaú, Itaú BBA e Mercantil do Brasil
Minóleio Comércio e Representação de Cereais Ltda - ME	Banco do Brasil, Fibra e Itaú
Ottas Corretora de Alimentos Ltda	Banco do Brasil e Itaú
Excell Corretora de Alimentos Ltda - ME	Banco do Brasil e Itaú
Zapi Distribuidora Ltda	Bradesco e Banco do Brasil
Assis e Olinto Comércio de Óleos Ltda	Unibanco e Itaú
Baruinter Distribuidora Ltda	Itaú
S.C. Distribuidora de Alimentos Ltda	Citibank
B.C.D. Corretora de Cereais Ltda	Citibank, Banco do Brasil e Itaú
R.C. Representações Comerciais Ltda - EPP	Banco do Brasil e Itaú
Simeia Comércio de Rações e Óleos Ltda	Itaú

Fonte: Relatório de Inteligência Financeira do COAF – RIF Nº 8432 de 11/10/2012

2.2.4.3. Ainda, interceptação telefônica entre o diretor Financeiro do Grupo FN (João Shoiti Kaku) e a senhora Marcela do Banco Fibra traz com incontáveis detalhes parte da verdadeira estrutura do *modelo de negócios* entabulado entre as partes:

Marcela quer saber sobre o organograma, quer o atualizado do Grupo. KAKU fala sobre a estrutura de gestão da Companhia. KAKU diz que em cima de tudo funciona a holding que é a FN, que vai virar SINA: a SINA vai passar a ser a holding. Diz que abaixo tem todas as prestadoras de serviços, que cada uma funciona em uma fábrica. Que a SINA Matriz é a SINA Alimentos, que era a SINA de Bauru, e que tem como filiais a SINA Orlândia, Sto Anastácio e Pirapozinho. **Que antes tinha uma SINA em cada fábrica, e**

que agora juntou tudo em uma única SINA-Alimentos matriz em Bauru, das quais NEMR é o acionista principal. (...)

Diz que embaixo de cada prestadora de serviços estão as comerciais: **embaixo da SINA-Bauru está a MULTIÓLEOS**, que tem linhas de créditos com vocês; embaixo da SINA-Alimentos filial Orlândia está a DOV; **abaixo da SINA-Sto Anastácio tem a FARÓLEO**; **que agora estão botando no ar a SINA-Alimentos Pirapozinho, que por enquanto embaixo dela terá a MULTIÓLEOS e FARÓLEO, elas que vão pegar óleo, mandar para lá e beneficiar e voltar como mercadoria para elas; (...)**

2.2.4.4. Desta forma, as empresas **Multióleos e Faróleos** carecem de real estrutura ou comando minimamente autônomo, ambas são controladas como meros departamentos das indústrias **SINA**, ao ponto de Nemr Abdul Massih determinar a data, o valor, e a empresa para qual será faturada a venda de cada um dos produtos da **Multióleos**, nos termos de interceptação telefônica:

A WAS deu um toque né, o senhor sabe disso né? Não, mas quem vai vender é a MULTIÓLEOS. HAMUD diz: A MULTIÓLEOS vende para a WAS e a WAS vende para lá? NEMR diz: Exatamente. Na mesma hora. É assim que vai funcionar a operação. Não tem nada ver com você isso aí, diz NEMR. HAMUD diz: Tudo bem, é que quem fatura é aqui, a WAS né.

2.2.4.5. Desnuda-se assim uma primeira camada de simulação: a compra efetiva de mercadorias não se dá entre **Multióleos e Faróelos** como vendedoras, ambas não existem de fato. A venda de farelo de soja para a **Recorrente ASCENSUS** é feita pelas empresas **SINA-Bauru e SINA-Santo Anastácio**. Para utilizar os termos da lei, (e em uma primeira aproximação) a propriedade de farelo de soja é transmitida aparentemente entre **Multióleos/Faróleos** e a **Recorrente ASCENSUS**, porém, em verdade a transmissão é realmente feita entre SINA e a **Recorrente ASCENSUS**.

2.2.5. Livre do emaranhado inicial exsurge nova ilicitude (contrariedade à lei) da operação. **Multióleos e Faróleos** são interpostas entre indústria e a **Recorrente ASCENSUS** visto que as primeiras recolhem diminuto tributo aos cofres públicos por meio fraudulento. **Multióleos e Faróleos** deslocam em sua contabilidade notas fiscais isentas ou não tributadas para o campo da tributação e, quando insuficiente o crédito gerado pela (dis)torção inicial, adquirem notas fiscais frias – tudo na forma revelada pelo senhor Carlos Eduardo Tadeu, contador da **Multióleos**:

Date: Mon, 26 Nov 2012 15:23:59 +0000

To: hiss_ao@hotmail.com

Subject: ICMS

From: tadeu.multioleos@terra.com.br

Ronaldo

e ai td bem, pensou que sumi né..... deu um enroscos com meus honorarios, como é de praxe mudaram a data de pagamento sem avisar.

essa semana estou acertando com vc, ok

mas to escrevendo para perguntar uma coisa, quando acertamos os valores na GLA, normalmente pego a parte isenta ou outras e nas entradas e jogo como tributada, assim na realidade não coloquei notas frias apenas o sistema jogou em campo errado, ok

mas e quando acontece que o valor a ser diminuido e muito alem da soma das isentas e outras??????????

Como cobrir???

Carlos Eduardo Tadeu Craveiro

*MULTIOLEOS - Oleos e Farelos
Rua Belem, 353 - São Paulo
tel.11-2081-4311*

RE: ICMS

De: Ronaldo Hissao Hakamada <hiss_ao@hotmail.com>

Para: "tadeu.multioleos@terra.com.br" <tadeu.multioleos@terra.com.br>

Exibir todos destinatários Data: Seg 26/11/12 14:01

Boa tarde!

Sr.Tadeu

Uhhaaaaaa, pensei que o dia 05/11 nunca iria chegar, rsrsrsrs, é brincadeira!

Mas o sr.quer que eu ensine o pulo do gato?

Nesse caso tem que se planejar para obter notas fiscais eletrônicas para suprir suas necessidades antes de fechar o mês pois não se consegue nfe com data retroativa.

Convém conversar com o Contador anterior dessa empresa.

2.2.6. Por todo o exposto, temos que a operação anterior à aquisição pela **Recorrente ASCENSUS** é claramente ilícita porque: a) aparenta transmitir direitos de posse e propriedade da **Multióleos e da Faróleos** quando, em verdade, transmite direitos das empresas

SINA; b) é perpetrada aparentemente com sonegação tributosa; e c) contém declaração de créditos tributários não verdadeiros.

2.3. Como matéria de defesa a aplicação da multa em questão os **Recorrentes** avertam **BOA-FÉ**. No entanto, ao fixar a responsabilidade o fisco aventa *dolo de fraudar* (consciência e vontade de excluir as características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto e evitar seu pagamento) por meio de (*dolo*) de conluio, ajuste para a fraude.

2.3.1. De saída boa-fé e dolo não se confundem. Boa-fé é a confiança de se estar agindo conforme a Lei, sem intuito de lesar e a má-fé é o conhecimento da situação ilícita, é o saber que lesa outrem (*Fides bona contraria est fraudi et dolo*). Dolo é consciência e vontade de se atingir um determinado fim manifestado na ação. Dolo se discute em tipicidade, má-fé em culpabilidade, como consciência real da ilicitude. Por ser consciência real (e não potencial da ilicitude) pode haver dolo sem que exista má-fé (a exemplo, no dolo eventual). Assim, abstratamente, a alegação de boa-fé pode não elidir o dolo (v.g., dirigir em alta velocidade em via pública movimentada para levar alguém ao hospital e terminar por abalroar pedestre). No entanto, no caso *sub judice*, em análise perfunctória, constatada boa-fé, excluído o dolo – o que leva a meditação sobre o primeiro tema.

2.3.2. Todas as provas relacionadas no tópico anterior não são de acesso público. Interceptações telefônicas e telemáticas, relatórios do COAF, diligências *in loco* dependem (ou ao menos deveriam depender) de autorização judicial para tanto. É dizer, fossem estas as únicas provas da simulação, não poderia ser arguida má-fé dos **Recorrentes**. Porém assim não é.

2.3.3. De saída, salta aos olhos a sincronia dos contratos de compra entre **Multióleos** e a **Recorrente ASCENSUS** e de venda entre esta última e a **Sina Comercial**. Há identidade de condições de pagamento, proximidades de data de subscrição, identidade de data de entrega... A marcha entre um e outro contrato é tão próxima que os primeiros foram emitidos em papéis idênticos apenas com a alteração do timbre:

DATA DE EMISSÃO Nº: 9492/11

Data: Agosto, 24 de 2011 12 - 9,15 hrs -

Comprador: AC Comercial Importadora e Exportadora Ltda
Rua: Uberaba, n.º 300, 1º andar
Joinville - SC / Cep: 89.211-585
CNPJ: 07.635.245/0001-34 / I.E. 255.078.420

Vendedor: Multioleos - Oleos e Farelos Ltda
Rua Belém, 353
São Paulo - SP Cep: 03.051-010
CNPJ: 06.247.827/0001-80 / I.E. 148.238.666.119

Nós temos o prazer de confirmar o seguinte negócio realizado com a sua empresa:

Produto: Farelo de soja (Base 48 Pct de Profat)

Quantidade: 3000 (tres mil) toneladas métricas (+/- 10%) a granel

Entrega: Entre 15 de Agosto e 15 de Setembro de 2011

Paridade: Posto nos armazens da TERLOGS TERMINAL MARITIMO LTDA em São Francisco do Sul - SC, Av. Engenheiro Leite Ribeiro, 470, Centro, CEP: 89-240-000, CNPJ: 04814657-0001/43 / I.E. 254.342.566

Preço: R\$ 767.00 (setecentos e sessenta e sete reais) por tonelada métrica, com 12% de ICMS, 1,65% de PIS e 7,60% de COFINS.

Pagamento: 30 dias do embarque da mercadoria, via TED para Banco a ser informado pelo vendedor

sina **export** **Confirmação nº: 9491/11**

Data: Agosto, 24 de 2011

Comprador: Sina Comercio e Exportação de Produtos Alimentícios Ltda.
Al. Santos, 455, 3 andar, 308B
São Paulo - SP / Cep: 01419-000
CNPJ: 09.374.458/0001-85 / IE: 148.004.805.115

Vendedor: AC Comercial Importadora e Exportadora Ltda
Rua: Uberaba, n.º 300, 1º andar
Joinville - SC / Cep: 89.211-585
CNPJ: 07.635.245/0001-34 / I.E. 255.078.420

Nós temos o prazer de confirmar o seguinte negócio realizado com a sua empresa:

Produto: Farelo de soja (Base 48 Pct de Profat)

Quantidade: 3000 (tres mil) toneladas métricas (+/- 10%) a granel

Entrega: Entre 15 de Agosto e 15 de Setembro de 2011

Paridade: Posto transferido nos armazens do comprador em São Francisco do Sul - SC

Preço: R\$ 636,61 (seiscentos e trinta e seis reais e sessenta e um centavos) por tonelada métrica com ICMS, PIS e COFINS diferidos

Pagamento: 30 dias do embarque da mercadoria, via TED para Banco a ser informado pelo vendedor

2.3.3.1. Do acima ressaltar-se a identidade de datas de emissão (24 de agosto de 2011) e a sequência de números de contrato. Na mesma data, a **Recorrente ASCENSUS** primeiro vendeu farelo de soja para a **Sina Comercial** e adquiriu toneladas de soja da empresa **Multióleos**. Por sinal, os contratos são sequenciados, de número sempre próximo um ao outro, a indicar que foram emitidos por apenas uma empresa. Efetivamente, valem de forma tão harmônica que quando emitida terceira cópia do contrato de compra da soja foi emitida terceira cópia do contrato de venda do mesmo produto:

SÃO PAULO, 23 DE JANEIRO DE 2012 CONFIRMAÇÃO DE NEGÓCIO Nº: 9661, FECHADA NESTA DATA	
VENDEDOR: MULTIOLEOS - OLEOS E FARELOS LTDA RUA BELÉM, 353 SÃO PAULO - SP CEP: 03.051-010 CNPJ: 06.247.827/0001-80 / I.E. 148.238.666.119	
COMPRADOR: AC COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA RUA: UBERABA, N.º 300, 1º ANDAR JOINVILLE - SC / CEP: 89.211-585 CNPJ: 07.635.245/0001-34 / I.E. 255.078.420	

	
Cofirmação nº: 9659/12	
Data:	Janeiro, 24 de 2012
Comprador:	Sina Comercio e Exportação de Produtos Alimentícios Ltda. Al. Santos, 455, 3 andar, 3088 São Paulo - SP / Cep: 01419-000 CNPJ: 09.374.458/0001-85 / IE: 148.004.805.115
Vendedor:	AC Comercial Importadora e Exportadora Ltda Rua: Uberaba, n.º 300, 1º andar Joinville - SC / Cep: 89.211-585 CNPJ: 07.635.245/0001-34 / I.E. 255.078.420

SÃO PAULO, 23 DE JANEIRO DE 2012 COFIRMAÇÃO DE NEGÓCIO Nº: 9661C, FECHADA NESTA DATA	
VENDEDOR: MULTIOLEOS - OLEOS E FARELOS LTDA RUA BELÉM, 353 SÃO PAULO - SP CEP: 03.051-010 CNPJ: 06.247.827/0001-80 / I.E. 148.238.666.119	
COMPRADOR: AC COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA RUA: UBERABA, N.º 300, 10 ANDAR JOINVILLE - SC / CEP: 89.211-585 CNPJ: 07.635.245/0001-34 / I.E. 255.078.420	

	
Cofirmação nº: 9659C/12	
Data:	Janeiro, 24 de 2012
Comprador:	Sina Comercio e Exportação de Produtos Alimentícios Ltda. Al. Santos, 455, 3 andar, 308B São Paulo - SP / Cep: 01419-000 CNPJ: 09.374.458/0001-85 / IE: 148.004.805.115
Vendedor:	AC Comercial Importadora e Exportadora Ltda Rua: Uberaba, n.º 300, 10 andar Joinville - SC / Cep: 89.211-585 CNPJ: 07.635.245/0001-34 / I.E. 255.078.420

2.3.3.2. A coincidência é tamanha que os dois contratos de compra (9661 e 9661-C) foram emitidos um dia antes dos dois (em quem sabe quatro: A, B e C) contratos de venda (9659 e 9659C).

2.3.3.3. É claro que seria justificável a sincronia caso o emitente dos contratos fosse a **Recorrente ASCENSUS**. No entanto, o timbre da SINA no canto esquerdo alto dos contratos e a alteração de layout dos mesmos indica que o contrato de venda de soja foi emitido pela **Multióleos/Faróleos** e o contrato de compra foi emitido pela **Sina Comercial**. Afinal, qual empresa que para o mesmo produto altera o layout de seus contratos? Assim, insista-se, é um tanto curioso o fato de os contratos de compra e de venda de soja, emitidos por duas empresas diferentes, terem numeração tão próxima durante todo o período investigado.

2.3.4. Idêntica estranheza é causada ao observarmos que o pedido de venda de soja da **Multióleos** para a **Recorrente ASCENSUS** do contrato 9636 foi feito no dia 12 de dezembro de 2011. Já o pedido de compra da soja da **Sina Comercial** para a **Recorrente ASCENSUS**, de número 9635, data de 15 de dezembro do mesmo ano. Isto porque, o registro de exportação (procedimento anterior ao registro da declaração de exportação e a chegada da mercadoria para embarque em recinto alfandegado) é do dia 12 de dezembro de 2011 com o embarque da mercadoria em 22 de dezembro de 2011 e a emissão da Nota Fiscal de venda da **Recorrente ASCENSUS** para a **Sina Comercial** ocorreu em 27 de dezembro de 2011:

SÃO PAULO, 12 DE DEZEMBRO DE 2011
COFIRMAÇÃO DE NEGÓCIO Nº: 9636, FECHADA NESTA DATA

VENDEDOR:
MULTIOLEOS - OLEOS E FARELOS LTDA
RUA BELÉM, 353
SÃO PAULO - SP CEP: 03.051-010
CNPJ: 06.247.827/0001-80 / I.E. 148.238.666.119

COMPRADOR:
AC COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
RUA: UBERABA, N.º 300, 1º ANDAR
JOINVILLE - SC / CEP: 89.211-585
CNPJ: 07.635.245/0001-34 / I.E. 255.078.420



Cofirmação nº: 9635/11

Data: **Dezembro, 15 de 2011**

Comprador: Sina Comercio e Exportação de Produtos Alimentícios Ltda.
Al. Santos, 455, 3 andar, 308B
São Paulo - SP / Cep: 01419-000
CNPJ: 09.374.458/0001-85 / IE: 148.004.805.115

Vendedor: AC Comercial Importadora e Exportadora Ltda
Rua: Uberaba, n.º 300, 1º andar
Joinville - SC / Cep: 89.211-585
CNPJ: 07.635.245/0001-34 / I.E. 255.078.420



Extrato do Registro de Exportação

Número do RE:	115390765001
CNPJ do Exportador	09.374.458/0001-85
Nome do Exportador:	SINA COMERCIO E EXPORTACAO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA
Situação atual do RE:	Averbado
Data da Última Atualização:	26/12/2011 - 15:58:26
Data do Registro do RE:	12/12/2011 - 18:04:33

Freight payable as per CHARTER PARTY dated FREIGHT ADVANCE Received on account of freight: Time used for loading days hours.	SHIPPED at the Port of Loading in apparent good order and condition on board the Vessel for carriage to the Port of Discharge or so near thereto as she may safely get the goods specified above. Weight, measure, quality, quantity, condition, contents and value unknown IN WITNESS whereof the Master or Agent of the said Vessel has signed the number of Bills of Lading indicated below all of this tenor and date any one of which being accomplished the others shall be void. FOR CONDITIONS OF CARRIAGE SEE OVERLEAF
Freight payable at PAID Number of original B/L 03 (THREE)	Place and date of issue São Francisco do Sul, Brazil December 22nd, 2011. Signature: 
By authority of the Baltic and International Maritime Council (BIMCO), Copenhagen	

AC COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA RUA UBERABA, 300 - FLORESTA - JOINVILLE-SC - CEP: 89.211-585 TEL.: 47 3028-6080		DANFE DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº: 26569 SÉRIE: 1 FOLHA: 1 / 1		 CHAVE DE ACESSO 4211 1207 6352 4500 0134 5500 1000 0265 6910 2100 0401 CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO PORTAL NACIONAL DA NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal OU NO SITE DA SEFAZ AUTORIZADA.	
NATUREZA DA OPERAÇÃO 6.502 - REM. MERC. ADQ. TERC. C/ FIM EXPEC. DE EXPORT		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 342110110138260 - 27/12/2011 08:21:28			
INSCRIÇÃO ESTADUAL 255078420		INSCR. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ 07.635.245/0001-34	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL SINA COM. E EXPORT. DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA					
ENDEREÇO ALAMEDA SANTOS, 455		BAIRRO / DISTRITO CERQUEIRA CESAR		CNPJ / CPF 09.374.458/0001-85	
MUNICÍPIO SÃO PAULO		UF SP		DATA DE EMISSÃO 27/12/2011	
FONE / FAX		INSCRIÇÃO ESTADUAL 148004805115		DATA DE ENTRADA/SAÍDA 27/12/11	
FOLHA / DUPLICATA		HORA DE SAÍDA		CEP	

2.3.4.1. Com o antedito se quer dizer que, antes de entabular o contrato de aquisição das mercadorias da **Recorrente ASCENSUS**, a **Sina Comercial** havia iniciado os trâmites de exportação das mesmas; antes de a **Recorrente ASCENSUS** transmitir formalmente a propriedade das mercadorias com a emissão da Nota Fiscal para a **Sina Comercial** as mercadorias já se encontravam “na água”.

2.3.5. Outrossim, é cediço que soja em grãos, produto descrito na Nota Fiscal emitida pela **Multióleos** e pela **Faróleos** (NCM 12010090) é commodity com valor fixado em bolsa de valores (embora caiba um parêntesis para ressaltar que o contrato de compra e venda de soja descreve farelo de soja, NCM 23040900, assim como registro e declaração de exportação). O CEPEA (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada) e a ESALQ (Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz) da USP (Universidade de São Paulo) divulgam o preço médio da soja em bolsa de valores. Com base neste estudo, elaborou-se uma planilha comparando o preço da soja em bolsa e o valor praticado pela **Multióleos/Faróleos** nas vendas para a **Recorrente ASCENSUS**:

Mês/Ano	Valor Multióleos	Variação Mês	Valor Mercado	Variação Mês
ago/11	R\$767,00	-	R\$775,00	-
set/11	R\$636,61	0,83	R\$817,50	1,05
out/11	R\$0,00	-	R\$770,17	0,94

nov/11	R\$0,00	-	R\$755,83	0,98
dez/11	R\$610,00	-	R\$753,83	1,00
jan/12	R\$700,00	1,15	R\$780,00	1,03
fev/12	R\$690,00	0,99	R\$784,33	1,01
mar/12	R\$910,00	1,32	R\$870,50	1,11
abr/12	R\$990,00	1,09	R\$959,50	1,10
mai/12	R\$920,00	0,93	R\$1.018,50	1,06
jun/12	R\$1.000,00	1,09	R\$1.087,00	1,07
jul/12	R\$1.050,00	1,05	R\$1.272,00	1,17
ago/12	R\$1.270,00	1,21	R\$1.366,83	1,07
set/12	R\$870,00	0,69	R\$1.382,00	1,01
out/12	R\$670,00	0,77	R\$1.240,17	0,90

2.3.5.1. Como se observa da planilha acima, a variação do preço de venda da **Multióleos/Faróleos** para a **Recorrente ASCENSUS** e desta para a **Sina Comercial** é aleatório, sem qualquer contato com o preço praticado pelo mercado, a indicar que o valor de venda entre as empresas era fixados com fins outros, quiçá para obter um maior ou menor volume de créditos tributários, “para deixar de pagar impostos”, como revela Nemr Abdul Massih em conversa interceptada:

PIERRE diz que queria ver com NEMR justamente isso, como é que vão fazer. NEMR faz algumas contas. NEMR diz que não compensa comprar da Granol. Diz que ele vai vender para PIERRE. Compensa mais. Vai fazer 2.700 base FOB lá e o lucro fica todo para a DOV. NEMR faz mais algumas contas e chega a 3.060 comprando de NEMR contra 3.150 comprando da GRANOL. NEMR diz que vai fazer 500 ton para PIERRE. NEMR: Faz pra coisa melhor, né? PIERRE diz que não entendeu. NEMR diz: Faz pra ORTED e a ORTED vende isso aqui. NEMR faz mais contas (acrescenta o juros) e chega a um outro valor e fala: Faz 2.970 para 30 dias. PIERRE: Pra ORTED? NEMR: Prá ORTED. NEMR diz que está cobrando juros de PIERRE. PIERRE pergunta: **Agora, a ORTED para vender para DOV, que preço que faz? NEMR diz: Você que vê, põe mais caro, 3.200, alguma coisa para não pagar imposto. faz 3.250. Fala ainda: com 18 (18% de imposto).**

2.3.6. Por fim, em resposta a intimação da fiscalização de piso, a **Recorrente ASCENSUS** informa seus contatos nas empresas **Multióleos/Faróleos** e **Sina Comercial**:

Elen Cristiane Garcia
Depto Fiscal
Multióleos Oleos e Farelos
Fone: (14) 3106-6100 Ramal 6165
<mailto:elenbauru@sina.ind.br>

Dario Aprigio
Departamento Operacional de Logística
Sina Com. e Exp. de Produtos Alimentícios Ltda.
Tel. Office: +55.11.3149.6956
Fax Office: +55.11.3884.7645
GSM móbile: +55.11.6564-2937
Nextel móbile: +55*2*48108
'darioaprigio@sina.ind.br'

Yuki Kumakola
Sina Com. e Exp. de Produtos Alimentícios Ltda.
Tel Office: +55.11.3149.6938/ 3149.6950
Fax Office: +55.11.3149.6966
Mobile: +55.11.96564.2935
www.sina.ind.br

2.3.6.1. A única pessoa indicada como contato na empresa **Multióleos** é a senhora Elen Cristiane Garcia, cujo o e-mail é elen**BAURU@SINA.IND.br** e telefone com DDD de Bauru. Desta forma, a senhora Elen (contato da **Recorrente ASCENSUS**) é parte do corpo de funcionários da **SINA INDÚSTRIA** (IND.br) e esta localizada em Bauru - o que, por ela ser parte departamento fiscal, reforça a tese de que as notas da **Multióleos** são emitidas dentro da **Sina Indústria**.

2.3.6.2. Mais do que o sobredito, a **Recorrente ASCENSUS** indica como contatos os senhores Dario Aprígio e Yuki Kumakola, pessoas que em conversa interceptada revelam que tinham pleno controle do estoque e da emissão de notas da (e não pela) **Recorrente ASCENSUS**:

YUKI não entende, dizendo que o pessoal faz a transferência da mercadoria qdo termina o contrato. Dário nega, diz que eles fazem a transferência mediante a descarga, por exemplo, vc fez um contrato de 3000, antes a gente esperava chegar as 3000 no porto para fazer a cobertura, hoje não é movimentação diária, que isso até em São Francisco já estava assim, era movimentação diária na CIDASC, a Terlogs ainda deixava passar alguns dias, mas na CIDASC, que é órgão público, a movimentação do dia anterior eles querem até depois do almoço a cobertura no porto, que ele pode perguntar para o Ulisses; diz que o porto não está mais permitindo mercadoria descoberta; é diária; que ele tem feito nota diariamente para o porto, **quando tem movimentação, a SINA tem de estar com a mercadoria no nome, a mercadoria embarcou na fábrica, descarregou hoje, amanhã o Ulisses já passa o relatório para a ANGELONI, para a AC (Recorrente ASCENSUS), para a MERCADOMÓVEIS cobrando a cobertura para o porto.** YUKI diz que passa o outro contrato. Falam assuntos pessoais e despedem-se. (...)

YUKI pergunta como estão as coisas. DARIO diz que está colocando os relatórios em ordem; os estoques, as notas fiscais de exportações de hoje, **mais as notas fiscais que o pessoal do ANGELONI, da AC Comercial (Recorrente ASCENSUS), MERCADOMÓVEIS fez;** YUKI pergunta da AC; DARIO diz que estão emitindo tudo tranquilo. YUKI pergunta se vai precisar de contrato; **DARIO diz que por enquanto não, diz que ele já fez 2000 para FAROLEO embarcar; MULTIOLEOS, acabou as nomeações dela, ela vai terminar o contrato** que tem um saldo para Ourinhos, perto de finalizar a gente faz para maio para Ourinhos...

2.3.7. Ante todo o exposto, mais do que mero conhecimento, a **Recorrente ASCENSUS** participou ativamente do “*modelo de negócio*” do **Grupo FN** que tinha como único objetivo gerar créditos espúrios, destituídos de lastro, para que a **Recorrente ASCENSUS** pudesse “*equilibrar os custos da importação através dos créditos acumulados com a exportação* (fls. 3 da Manifestação de Inconformidade)”. De outro modo, a **Recorrente ASCENSUS** praticou (livre e conscientemente) ação tendente a criar fato gerador inexistente (aquisição de bens para revenda) com o intuito de reduzir o montante do imposto a ser pago (pela criação de créditos tributários sem fundamento fático), sendo de rigor a aplicação da multa.

2.4. A fiscalização fundamenta a **RESPONSABILIDADE DO SÓCIO** no artigo 135 inciso III do CTN. Isto porque, segundo o Termo de Verificação de Infração, o **Recorrente GERALDO** era administrador da **Recorrente ASCENSUS** à época dos fatos. Desta feita, “*na linha da teoria do domínio do fato, reputa-se inacreditável que a empresa sob sua administração (...) tenha comprado R\$ 33,6 milhões de farelo de soja para revenda fictícia, sem seu conhecimento e aval*”.

2.4.1. Como matéria de defesa os **Recorrentes** tecem os argumentos descritos no item 1.4 acima, a saber:

1.4. O Recorrente GERALDO também apresentou Manifestação de Inconformidade insistindo nos argumentos anteditos somados a tese de inexistência de responsabilidade solidária, porquanto no momento do pedido de ressarcimento havia se retirado do quadro societário da Recorrente ASCENSUS. Ademais, não é suficiente para a responsabilização solidária o fato de ser sócio, é necessária demonstração de dolo ou má-fé. Por fim, assevera que “no caso em análise, não há provas de que os supostos ilícitos foram praticados para benefício pessoal do Requerente, com desvio de dinheiro para a sua pessoa física. Isto é, não há prova de que o mesmo agiu com excesso de poderes, ou infração à lei. contrato social ou estatuto”.

2.4.2. Na escorreita lição de SCHOUERI (ao discorrer acerca da posição majoritária sobre o tema) para incidência da responsabilidade nos termos do artigo 135 do CTN faz-se necessária a presença de três aspectos: 1) ato praticado com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatutos, 2) o fato jurídico tributário e, 3) uma relação de causalidade entre ambos.

2.4.3. Destarte, para a responsabilização nos termos do artigo 135 inciso III do CTN não basta a infração a Lei é necessário “*que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal*” (PAULSEN). É neste mesmo sentido, inclusive, a Jurisprudência Vinculante do Tribunal da Cidadania e do Egrégio Sodalício:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. (...)

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que 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 (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). (STJ - REsp 1101728 / SP – Temas 96 e 97)

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

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade

tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

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

2.4.4. É evidente que, quando há ação direta do administrador no ato ilícito, do mesmo conjunto de fatos exsurge o fato gerador tributário e o fato gerador da responsabilidade tributária. E é justamente neste sentido que deve ser entendida a remessa da fiscalização a *teoria* do domínio do fato: como coautoria ou domínio funcional do fato. Na esteira de *Roxin (Autoria e Domínio del Hecho*, p.151), configura-se o domínio funcional do fato quando duas ou mais pessoas organizam-se para a prática de um ato ilícito, dividindo tarefas para a consecução do intento. Se bem que fracionável *a priori*, cada ação singularmente considerada é voltada a um fim último, ilícito. Os autores assumem uma “*tarefa essencial para a realização do fato planejado e que lhe possibilita(m), por meio de sua parte no fato, o domínio integral dos acontecimentos*”. Com isto se quer dizer que, o autor de parte essencial à função final do fato é o autor de todo o fato ilícito.

2.2.4.1. Transpondo o raciocínio para o caso concreto. O **Recorrente GERALDO** em momento algum imputa a ação dolosa de gerar créditos tributários a compensar sem lastro a terceiros (ainda que desconhecidos), limita-se a infirmar o dolo da ação; quando se levanta contra a autoria é para dizer que no momento da consumação da infração (apresentação de pedido de compensação) não se encontrava no quadro social da **Recorrente ACSENSUS**. No entanto, não concorrer para o protocolo do pedido de compensação não culmina com a exclusão da responsabilidade pela fraude. A ação anterior de contratar de forma simulada com terceiros para ter em sua escrita fiscal créditos sem lastro é “*tarefa essencial para a realização do fato planejado*”, logo o **Recorrente GERALDO** tem domínio funcional da fraude, é coautor desta. De outro modo, há ação direta do administrador no ato ilícito, portanto do mesmo conjunto de fatos exsurge o fato gerador tributário e o fato gerador da responsabilidade tributária

2.4.4.2. De mais a mais, ao contratar operação simulada para aumentar artificialmente o valor dos créditos de PIS e COFINS em ECD, reduzindo o valor dos tributos a pagar os **Recorrentes**, em tese, fraudaram a fiscalização tributária por meio de declaração falsa para eximir-se total ou parcialmente do pagamento de tributos (art. 2º inciso I da Lei 8.137/90). Ainda, ao simular aquisição de mercadorias para revenda e posterior transferência para exportação, os **Recorrentes** aplicaram “*em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal*”. Igualmente, o Termo de Verificação Fiscal descreve que as “receitas” recebidas pela **Recorrente ASCENSUS** eram repassadas a Pessoas Jurídicas prestadoras de serviços e destas ao **Recorrente GERALDO** – fato não refutado. Assim, o **Recorrente GERALDO** recebeu “para si (...) parcela (...) deduzida (...) de contribuição como incentivo fiscal” (art. 2º inciso III da Lei 8.137/90).

2.4.5. Ao final, inobstante o vasto saber jurídico das vozes em sentido contrário, seria contraditório assumir que existem dois fatos geradores para respaldar o nascimento da

obrigação tributária dos administradores (um principal, em que o contribuinte figura no polo passivo, e outro de *responsabilidade*) e ao mesmo tempo negar a consequência jurídica de um dos fatos geradores (que criou a obrigação principal). Para segregar o consequente jurídico da obrigação principal (em face do contribuinte) necessário dispositivo legal expresso que assim diga (MACHADO, Curso, fls. 142). Neste sentido a Jurisprudência da Segunda Turma e da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (*obiter dictum* em Repetitivo) e da Câmara Superior desta Casa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS.

2. A controvérsia tem por objeto a decisão do Tribunal de origem, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo de Execução Fiscal, em decorrência do redirecionamento para o sócio-gerente, motivado pela constatação de dissolução irregular do estabelecimento empresarial.

3. Segundo o sucinto acórdão recorrido, "a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, é pessoal, e não solidária nem subsidiária", de modo que, "com o redirecionamento, a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da pessoa jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários".

4. O decisum recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica.

5. É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."

6. O afastamento da responsabilidade tributária decorreu da constatação de que, em revisão do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a inadimplência não deve ser considerada ato ilícito imputável ao representante da pessoa jurídica. No que concerne diretamente à questão versada nestes autos, porém, subjaz implícita a noção de que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária do sócio-gerente.

7. Merece citação o posicionamento adotado pela Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 174.532/PR, segundo os quais "Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei".

8. Isto, por si só, já seria suficiente para conduzir ao provimento da pretensão recursal. Porém, há mais a ser dito.

9. Ainda que se acolha o posicionamento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN - por ser descrita como pessoal - não pode ser considerada solidária, é improcedente o raciocínio derivado segundo o qual há exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em caso de dissolução irregular.

10. Atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio.

11. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito).

12. Não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente.

13. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido.

14. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente.

15. A adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a um desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial!

16. Dito de outro modo, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular - , ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).

17. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1455490/PR)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que 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 (Tema 96 e 97 - REsp 1101728 / SP).

RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES (ART. 135, III, DO CTN). SOLIDARIEDADE. A responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, por representantes de pessoas jurídicas de direito privado, tem caráter solidário, o que não afasta o contribuinte da relação jurídico-tributária (inteligência

Parecer/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009). (Acórdão 9303-007.552 – Conselheiro: Rodrigo Da Costa Possas)

3. Por todo o exposto, recebo, porquanto tempestivo, e conheço do recurso voluntário e a ele nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese concordar quase na integralidade com o voto do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, apresentado durante a sessão de votação do presente processo, apresento esta Declaração de Voto unicamente com o objetivo de complementar os argumentos por ele apresentados para negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, responsável solidário, Geraldo Bandoch Junior.

Alega o recorrente a inexistência de responsabilidade solidária, dentre outros motivos, porquanto no momento do pedido de ressarcimento já havia se retirado do quadro societário do sujeito passivo, contribuinte, ASCENSUS.

Sobre a sujeição passiva solidária, assim dispõe o acórdão recorrido:

Restou claro no Relatório Fiscal que VALDECI INOCÊNCIO PEREIRA, **GERALDO BANDOCH JUNIOR**, GERALDO BANDOCH e VANDERLEI PALHANO DA CRUZ **foram os beneficiários finais das quantias pagas pela fiscalizada** como prestações de serviço fraudulentas utilizadas para reduzir o montante de tributos devidos, sendo, portanto, pessoas que tinham interesse direto na situação.

Já o art. 135, III, do CTN diz que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, ao contrato social ou estatutos. **Também relatou-se a infração de lei com a fraude perpetrada.** Como consta na relação de sócios excluídos no CNPJ e afirmado pela fiscalizada, **GERALDO BANDOCH JUNIOR era, à época dos fatos, seu administrador.**

Em síntese, a fraude consistia na venda simulada de soja e subprodutos feita por empresas de fachada (Multióleos e Faróleo) a intermediários (outras empresas do mesmo grupo, uma empresa do Paraná, a própria fiscalizada e outra de Santa Catarina) que imediatamente revenderiam a outra empresa do grupo (Sina) para que esta exportasse. O farelo de soja sempre pertenceu ao Grupo FN/Sina e esteve todo o tempo

nas dependências da Sina, saindo de lá diretamente para os portos de embarque, transitando apenas documentalmente pelos intermediários que, na passagem, ficavam com os créditos tributários. As vendedoras iniciais, em nome de laranjas ou offshore, serviam para acumular as dívidas tributárias pelos créditos gerados, que nunca seriam pagas, e para blindar a Sina, existente de fato e real exportadora. A fiscalizada, sob a antiga denominação AC Comercial, é textualmente citada no Relatório como participante do esquema e em diversas escutas telefônicas, relatórios de inteligência, relatórios do COAF sobre transações financeiras, etc., ou seja, no farto material probatório da fraude.

Evidentemente, não poderiam ser aproveitados quaisquer créditos das aquisições de Multióleos e Faróleo, dado que os emitentes dos documentos fiscais tiveram as inscrições estaduais declaradas nulas desde o início pela Fazenda do Estado de São Paulo (fls. 1168/1169):

(...)

Destarte, na linha da teoria do domínio do fato, reputa-se inacreditável que a empresa sob sua administração tenha pago R\$ 18,1 milhões por serviços fictícios a empresas de seu pai e de outros sócios, tampouco que se tenha comprado R\$ 33,6 milhões de farelo de soja para revenda fictícia, sem seu conhecimento e aval. Isto posto, **os lançamentos de ofício decorrentes das prestações de serviço foram efetuados com responsabilidade solidária de VALDECI INOCÊNCIO PEREIRA (CPF 660.247.579-72), GERALDO BANDOCH (CPF 351.213.359-20), VANDERLEI PALHANO DA CRUZ (CPF 751.226.939-00) e GERALDO BANDOCH JUNIOR (CPF 045.424.029-59). E, no lançamento das multas isoladas pela falsidade na compensação, houve responsabilização solidária de GERALDO BANDOCH JUNIOR (CPF 045.424.029-59).**

(...)

Vale lembrar que **constitui infração à lei a sonegação, a fraude ou o conluio**, práticas ilícitas caracterizadas, à luz dos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964. Tais hipóteses determinam a qualificação da multa de ofício, conforme dispõe o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Nessa linha, confirmados os fatos que ensejam a qualificação da penalidade, incontestável é a responsabilidade do ex-sócio, então administrador da empresa, ao tempo dos atos ilícitos, segundo as disposições do art. 135, III, do CTN.

Diante de todo o exposto, afasta-se a preliminar de ilegitimidade passiva do sócio administrador, Geraldo Bandoch Jr., expressamente responsabilizado na autuação.

Pelos fatos que foram imputados ao responsável solidário, e confirmados pelo acórdão da DRJ, entendo que a sua conduta se subsume aos tipos infracionais descritos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Realmente, ao inserir em sua escrituração contábil/fiscal créditos tributários que sabem serem indevidos, o contribuinte e o responsável solidário realizaram a conduta de impedir, ou ao menos retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária sobre a correta base de cálculo dos tributos, que é uma circunstância material referente à obrigação tributária principal (sonegação).

Da mesma forma, realizam a conduta de excluir, ou ao menos modificar, características essenciais (base de cálculo) da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido (fraude).

E, como restou comprovada sua atuação em conjunto com outras pessoas, também responsabilizadas pela Autoridade Fiscal, inegável ter praticado o conluio.

Avançando, observa-se que tais condutas dos sujeitos passivos, contribuinte e responsáveis solidários, além de se enquadrarem nas definições estabelecidas pelos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, para fins de qualificação (majoração) da multa de ofício (de 75 para 150%), também se configuram em crimes contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 27/12/1990:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

No presente caso, a conduta dos sujeitos passivos se amolda ao tipo do art. 1º, inciso II. Com efeito, ao inserir em sua escrituração contábil/fiscal créditos tributários que sabem serem indevidos, estão inserindo elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal e assim fraudando a fiscalização tributária, com a consequente supressão ou redução de tributo.

Vale ressaltar a diferença entre o art. 1º e o 2º, visto a semelhança dos tipos penais. É praticamente pacífico na doutrina e na jurisprudência que o art. 1º se refere a crimes materiais, que exigem o resultado naturalístico “supressão ou redução de tributo”, enquanto o art. 2º trata apenas de crimes formais (para muitos, sinônimo de crimes de mera conduta), pela ausência da expressão “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas” em seu *caput*, bem como pela Pena, muito mais leve que a do art. 1º.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu ao julgar, em 07/10/2019, o Recurso Ordinário em Habeas Corpus - RHC 174.224/SP:

É o relatório necessário. Decido.

O caso é de negar-se provimento ao recurso.

A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que falta justa causa para a ação penal o lançamento de tributo pendente de decisão definitiva de processo administrativo, devendo o curso da prescrição, no entanto, ficar suspenso. Veja-se, a propósito, trecho destacado no que importa da ementa do HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Plenário:

“EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

(...)

No mesmo sentido é o teor da Súmula Vinculante 24, verbis:

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

(...)

E, de fato, não consigo encontrar justificativa razoável para sustentar tratamento distinto ao tipo previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90 e àquele previsto no art. 337-A do Código Penal.

No que concerne aos crimes tributários previstos nos incisos I a IV do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, a necessidade de lançamento de crédito tributário, para configuração típica desses delitos, já é matéria pacificada. Nesse sentido, a Corte editou o Enunciado nº 24, Súmula Vinculante, que assim dispõe: ‘*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*’.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça decidiu ao julgar, em 01/06/2017, o Recurso Ordinário em Habeas Corpus – 83.103/RS:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DELITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90. CRIME FORMAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO. QUESTÕES SUSCITADAS NA IMPETRAÇÃO A SEREM ESCLARECIDAS. CAUSAS DE SUSPENSÃO E INTERRUÇÃO. RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO EM PARTE.

1. **O entendimento deste Superior Tribunal de Justiça em relação aos crimes inculcados no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 é de que são considerados crimes materiais**, ou seja, é necessária a redução ou supressão do tributo e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário definitivo como condição para a persecução penal, **ao menos no que toca aos incisos I a IV do referido dispositivo**.

2. **Ao contrário, no que diz respeito aos crimes tipificados no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é remansosa a jurisprudência deste Sodalício em afirmar que são formais**, ou seja, independe de um resultado naturalístico para sua consumação, sendo que **sua aplicabilidade se dá justamente naqueles casos em que a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes do dano**.

3. No entanto, não há como proceder ao reconhecimento da prescrição quando pendente de esclarecimentos questões importantes sobre a natureza da obrigação tributária e a verificação de eventuais marcos suspensivos ou interruptivos previstos na legislação, como, por exemplo, a existência de refinanciamento da dívida.

4. **Recurso provido em parte para reconhecer que o delito previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 é de natureza formal, e não material**, como afirmado no acórdão recorrido, devendo o Tribunal a quo avançar nos temas propostos pela impetração, notadamente acerca da possibilidade de se verificar eventuais marcos suspensivos ou interruptivos da prescrição penal.

Estabelecidas tais premissas, quais sejam, sobre a conduta imputada ao sujeito passivo, responsável tributário, Geraldo Bandoch Junior, e tecidas as devidas considerações sobre a legislação invocada pelas Autoridades Fazendárias, deve-se analisar o argumento de defesa sobre a sua exclusão dos quadros da empresa antes da entrega do Pedido de Ressarcimento.

Sua responsabilização foi atribuída, pelo Fisco, em razão da incidência do art. 135, III, do CTN, ao considerar que houve infração à lei penal:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Portanto, mostra-se necessário verificar se a infração à lei penal ocorreu enquanto Geraldo Bandoch Junior possuía poderes de representação/gestão do contribuinte ASCENSUS. Ou seja, é necessário verificar o momento da consumação do crime, o que passa por uma análise do *iter criminis*, ou “caminho/fases do crime”.

Sobre a consumação do crime, assim dispõe nosso Código Penal:

Art. 14 - **Diz-se o crime:** (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - **consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal:** (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - tentado, quando, iniciada a execução, não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente. (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Segundo Rogério Greco, em Curso de Direito Penal – Parte Especial, vol. II, 2008, pág. 124, as fases do crime são as seguintes:

Considera-se como exaurido o delito quando há um esgotamento completo da figura típica.

O *iter criminis*, vale dizer, o caminho a ser percorrido pelo agente a fim de que possa ser responsabilizado criminalmente, é composto pelas seguintes fases: *cogitação, preparação, execução, consumação e exaurimento*.

Há infrações penais em que pode ocorrer a sua consumação sem que, entretanto, restem exauridas. Imagine-se a hipótese do delito de extorsão mediante sequestro, tipificado no art. 159 do Código Penal, que diz: *Sequestrar pessoa com o fim de obter, para si ou para outrem, qualquer vantagem, como condição ou preço do resgate*.

Nesse delito, basta que o agente prive a vítima de sua liberdade, com o fim de obter qualquer vantagem, como condição ou preço do resgate, para que se conclua pela sua consumação. Não há necessidade, para fins de consumação do delito em estudo, que o agente obtenha a vantagem prevista no título. Entretanto, caso venha efetivamente a obtê-la, tal situação será considerada mero exaurimento do crime.

Vale transcrever, mais uma vez, os tipos infracionais sob análise:

LEI nº 4.502/64:

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

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

(...)

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

LEI nº 8.137/90

Art. 1º **Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo**, ou contribuição social e qualquer acessório, **mediante as seguintes condutas**:

(...)

II - fraudar a fiscalização tributária, **inserindo elementos inexatos**, ou omitindo operação de qualquer natureza, **em documento ou livro exigido pela lei fiscal**;

A consumação do crime contra a ordem tributária ocorrerá quando da inserção de elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal, com a consequente supressão ou redução de tributos. Da mesma forma, estará consumada a fraude contra a Fazenda Nacional quando ocorrer a ação dolosa tendente a excluir ou modificar características essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

No momento que o contribuinte escritura em seu livro Razão, ou em qualquer outro livro fiscal, créditos de PIS e de Cofins (inserção de elementos inexatos / ação tendente a modificar característica essencial (base de cálculo) da obrigação tributária) que sabe serem indevidos (portanto, de forma dolosa), reduzindo o montante do tributo devido, já está consumado o crime, bem como a fraude e a sonegação.

Em relação à redução do tributo devido, faz-se necessária uma explicação sobre a fraude realizada. Ocorre que, quando um contribuinte registra em sua escrita fiscal créditos de PIS e de Cofins que sabe serem indevidos (poderiam ser créditos de ICMS, de IPI, enfim, créditos da não-cumulatividade, de forma geral), diferentes consequências podem advir, a depender do montante de tais créditos.

A apuração de tributos não-cumulativos ocorre pelo sistema de débitos e créditos. Após apurar seus débitos do tributo, o contribuinte deduz, na escrita fiscal, os créditos daquele mesmo tributo que ele possa, se for o caso, possuir. Esta operação poderá resultar em saldo devedor, caso seus débitos sejam superiores aos seus créditos, e assim o contribuinte deverá providenciar o seu recolhimento aos cofres públicos.

Entretanto, poderá resultar também saldo credor, caso seus créditos sejam superiores aos seus débitos, e assim o contribuinte poderá transferir esse saldo para o período de apuração seguinte ou solicitar a sua utilização para compensação com outros tributos.

Quando o contribuinte escritura os débitos que sabe serem indevidos, poderá fazê-lo em quantia que apenas reduza seu débito, ou que suprima (elimine) todo o débito, ou ainda que supere seus débitos, resultando a apuração em saldo credor passível de compensação com outros tributos.

De qualquer sorte, tanto o crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, quanto a sonegação e a fraude definidas nos arts. 71 e 71 da Lei nº 4.502/64, estão consumados já no

momento da escrituração dos créditos indevidos, pois, seja qual for o seu montante, haverá, no mínimo, a redução dos tributos, o que já é o suficiente para sua consumação. A supressão total do tributos, ou a sua utilização para compensação podem até influenciar na dosimetria da pena, pelo maior desvalor da conduta, mas não alteram o momento da consumação.

No presente caso, o recorrente inseriu créditos indevidos em sua escrituração fiscal em montante que lhe permitiu ter saldo credor passível de compensação com outros tributos. Ao realizar a escrituração de tais créditos, reduzindo ou suprimindo tributos, consumou a conduta delituosa. A eventual apresentação de Declaração de Compensação, em momento posterior, nada mais é que o exaurimento do crime, que ocorre **após** sua consumação.

A título de comparação, suponhamos que alguém roube determinada quantia de outrem. Em momento posterior, utiliza parte dessa quantia para pagar um débito, como um financiamento de imóvel ou de carro, ou para comprar uma jóia. Ora, o crime não se considera consumado com a utilização do produto do crime, mas sim com a realização de todos os elementos do tipo penal.

Logo, o recorrente Geraldo Bandoch Junior não pode se eximir da responsabilidade tributária pelos tributos que deixaram de ser pagos à época da escrituração dos créditos indevidos, e nem pelos tributos que foram indevidamente compensados com créditos inexistentes posteriormente à sua retirada da empresa, tendo em vista que a origem de tais créditos ocorreu durante o período em que ainda a administrava.

Quanto à tese levantada pelo Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto durante os debates em sessão, referente ao fato da autuação ter por objetivo a cobrança de multa isolada por não homologação de compensação, e não os tributos que foram indevidamente compensados, entendo que tal situação não exime a responsabilidade do recorrente Geraldo Bandoch Junior também por esta multa.

Entendo que, assim como a multa de 20%, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada de 150%, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, também passa a ser de responsabilidade solidária do recorrente. Vejamos o texto legal:

Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Lei nº 10.833/2003:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada **em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração** apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

O fundamento de ambas as multas decorre do ilícito tributário cometido pela recorrente com a escrituração de créditos indevidos: (i) seja o não pagamento dos débitos indevidamente compensados nos prazos previstos na legislação específica, ou (ii) seja a não-homologação da compensação por ter sido comprovada a falsidade da declaração (DCOMP).

Ambas as multas, por óbvio, somente passam a ser devidas após a apresentação da Declaração de Compensação contendo os créditos indevidos; neste momento, os tributos que deveriam ter sido pagos ou devidamente compensados não o foram, fazendo incidir a multa do art. 61; e com a não-homologação, passa a incidir a multa do art. 18. Porém, como dito, esta apresentação da DCOMP é meramente o exaurimento de um crime consumado quando do registro contábil dos créditos indevidos.

Logo, se a Turma entende que o recorrente é responsável tributário pelos tributos indevidamente compensados, com seus acréscimos legais (multa e juros de mora, em conformidade com o art. 61 da Lei nº 9.430/96), não me pareceria lógico negar esta responsabilidade para a multa do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Ademais, o próprio art. 18, em seu § 3º, vincula o destino da multa isolada ao resultado do julgamento do débito principal, acrescido dos encargos legais:

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

O julgamento simultâneo é decorrência lógica desta vinculação pois, se o julgamento do principal e de seus acréscimos legais for favorável ao contribuinte, entendendo-se correta a compensação, o mesmo ocorrerá com o lançamento da multa isolada, que deverá ser cancelado.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio de Souza Soares