



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11274.720140/2022-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.778 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	INDUSTRIA DE BEBIDAS PIRASSUNUNGA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

OPERAÇÕES DE COMPRA NÃO COMPROVADAS.

Mantém-se o lançamento quando demonstrado, nos autos, que a contribuinte contabilizou compras fictícias emitidos no bojo de um esquema fraudulento com o objetivo de aumentar indevidamente custos e despesas, obter créditos indevidos de tributos e, assim, reduzir as bases de cálculo dos tributos devidos.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL.

Cabível o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, quando a escrituração revelar evidentes indícios de fraudes que a tornem imprestável para determinar o lucro real, como a contabilização de compras fictícias.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONTADOR. INAPLICABILIDADE.

O dever de zelo na conduta do contador não é suficiente para atrair a responsabilidade de prepostos, sem que haja elemento comprobatório de sua participação nos atos que resultaram em infração tributária nem seu proveito pessoal no resultado desses atos. Hipótese em que fica afastada a responsabilidade tributária.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da Pessoa Jurídica, para redução do percentual da multa qualificada a 100%, por aplicação do disposto no art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, que limitou a multa qualificada a esse percentual; (ii) negar provimento ao Recurso Voluntário do Responsável Vicente Tommaso Neto, para sua manutenção no polo passivo da relação tributária; e (iii) dar provimento ao Recurso Voluntário do Responsável Denílson Ricardo Baptistela, para sua exclusão do polo passivo da relação tributária.

Sala de Sessões, em 24 de junho de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Eduardo de Oliveira Santos** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rafael Taranto Malheiros, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Eduardo Dornelas Souza, Iágalo Jung Martins, Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski.

## RELATÓRIO

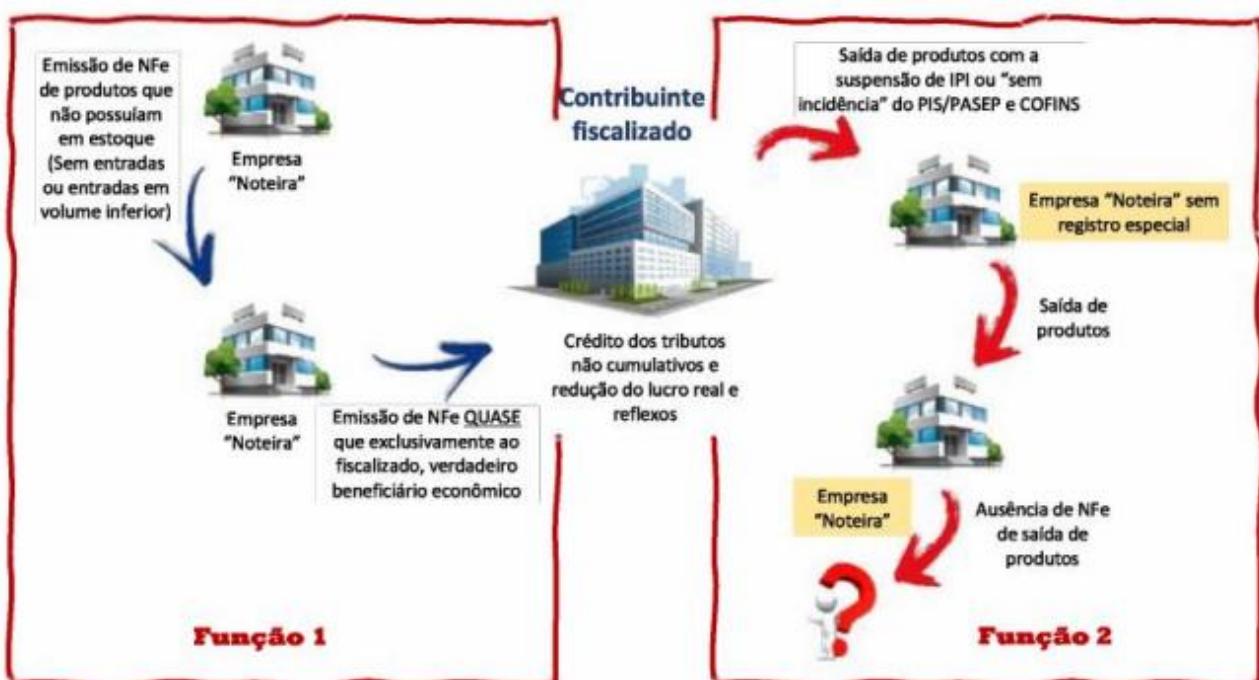
Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra decisão de primeira instância que negou provimento à impugnação apresentada contra autos de infração, de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário 2017 a 2019. Em decorrência do procedimento de fiscalização, o contribuinte teve o lucro arbitrado a partir das receitas contabilizadas, a multa de ofício foi qualificada, por dolo, e foi atribuída responsabilidade tributária a Vicente de Tommaso Neto (CPF 199.255.658-04) e Denilson Ricardo Baptistela (CPF 123.440.088-02).

### DA AUTUAÇÃO

A fiscalização identificou que a contribuinte apresentou prejuízo fiscal e base negativa da CSLL nos anos-calendário fiscalizados. No entender da fiscalização, essa situação seria decorrente de utilização de pessoas jurídicas fictas, referidas como “noteiras”. Adicionalmente, a fiscalização entendeu que a escrituração apresentava indícios de fraude e vícios que a tornavam imprestável para determinação do lucro real.

A fiscalização afirma que a contribuinte manteve escriturado por diversos anos calendário obrigações em face de pessoas jurídicas fictas, constituídas com a finalidade de emitir notas fiscais, de forma a aumentar os custos e reduzir o lucro real, bem como gerar créditos de tributos da sistemática não cumulativa, cujo lançamento foi objeto de processo administrativo fiscal próprio. A fiscalização, ainda, afirma que outras pessoas jurídicas fictas foram utilizadas para que a contribuinte pudesse dar saída aos produtos sem incidência de tributos ou com sua suspensão.

A figura a seguir ilustra a situação descrita pela fiscalização.



Com elemento comprobatório de suas conclusões, a fiscalização aponta que:

(1) várias das pessoas jurídicas fictas possuíam vida efêmera e que algumas delas foram declaradas inaptas nos sistemas da RFB, por falta de declarações, bem como tiveram sua inscrição cancelada nas Secretarias de Estado de Fazenda dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, muitas vezes com data retroativa a sua inscrição estadual;

(2) pessoas jurídicas fictas que não transacionaram com a contribuinte nos anos fiscalizados tiveram a manutenção das respectivas obrigações na escrituração contábil da contribuinte, algumas desde 2014, classificadas, contudo, em seu passivo circulante, sem movimentação por vários anos;

(3) mais de 95% das obrigações escrituradas eram relativas a essas pessoas jurídicas fictas, registradas nas contas Fornecedores e Adiantamento de Clientes, sendo que os integrantes do quadro societário – QSA da fiscalizada afirmaram desconhecer algumas dessas pessoas jurídicas.

Também foram identificados registros contábeis de transporte de mercadorias, que não foram comprovados documentalmente.

Tendo sido identificados, pela fiscalização, esses vícios na escrituração, o lucro foi arbitrado, com base nas receitas contabilizadas.

#### **DA IMPUGNAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA**

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, requerendo o seu cancelamento. Na peça impugnatória, após tecer alguns comentários acerca da atividade de venda de vasilhames de vidro reciclados, a contribuinte alega a ausência de provas de seu envolvimento nos ilícitos apontados pela fiscalização.

Inicialmente, alega que várias das empresas citadas no Relatório Fiscal não tiveram qualquer operação comercial com ela no período fiscalizado, de 2017 a 2019. Argumenta que essas empresas teriam sido mencionadas apenas para tentar criar um cenário criminoso, que reputa ser inexistente, entre essas empresas e a impugnante.

Afirma não possuir qualquer conhecimento, muito menos ter participado de eventuais operações ilícitas praticadas pelas empresas com quem comercializa. Argumenta que não haveria documentos, nos autos, que evidenciassem sua participação em qualquer das eventuais práticas das empresas denominadas pela fiscalização de “noteiras”. Aduz, existir apenas narrativas por parte do fisco, com intenção de envolver a impugnante num contexto fraudulento, com base em presunções, sem a apresentação de e-mail, gravação etc.

Alega que os fatos efetivamente ocorridos consistiriam em operações comerciais absolutamente lícitas e verídicas, caracterizando sua boa-fé. Argumenta que o fato de as referidas empresas serem ou não “fictas” ou “noteiras” não seria suficiente para afastar as efetivas operações comerciais, citando a Súmula 509 do STJ – Superior Tribunal de Justiça, que pacificou o entendimento de que não se admite que terceiro de boa-fé seja prejudicado, se comprovada a ocorrência das operações.

Com relação a seu *modus operandi*, afirma que, para sua atividade, é necessário adquirir embalagens para envase e que seus fornecedores, à época das respectivas aquisições, atestavam imaculada situação. Argumenta que as declarações de inidoneidade apenas teriam sido publicizadas após as operações tidas como irregulares. Por fim, afirma que, uma vez constatada a inidoneidade de quaisquer dessas empresas, teria suspendido os pedidos de compras e, em alguns casos, os pagamentos, passando a negociar com outros fornecedores.

Assim, entende comprovada sua boa-fé nas operações de aquisição.

#### **DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL VICENTE DE TOMMASO NETO**

Alega, o impugnante que a simples falta de pagamento de tributo não enseja a responsabilização, citando o entendimento do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.11.728-SP, de que, para responsabilização, deve ser comprovada a presença de excesso de poderes, infração de lei ou do contrato social/estatuto, não bastando a falta de pagamento.

Concorda, o recorrente, com a possibilidade de, eventualmente, ter ocorrido algum equívoco quanto aos documentos fiscais, porém sem grandes reflexos arrecadatórios e que as operações comerciais questionadas pelo fisco teriam ocorrido efetivamente sem fraude ou vícios.

#### **DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL DENÍLSON RICARDO BAPTISTELA**

O impugnante alega que a administração da sociedade é exercida por Vicente de Tommaso Neto, e que não possuía poder de decisão, dele recebendo a documentação e as orientações acerca das operações a serem escrituradas. Argumenta que não guarda relação com as operações apontadas pela fiscalização, atuando apenas na condição de empregado, nunca tendo tomado decisões sobre o aproveitamento de créditos tributários ou redução dos tributos, decisões essas que cabiam à administração e ao corpo jurídico.

Alega, também, que o contador reflete na escrituração as informações e documentos a ele repassados pelo contribuinte. Argumenta que não se aplica ao caso o inciso II do art. 135, por ter registrado o que constava nos documentos a ele entregues. Sobre o tema, cita o posicionamento do STF – Supremo Tribunal Federal, que julgou procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6248/GO, contra lei do Estado de Goiás que criou hipótese de responsabilidade de terceiros.

#### **DA DECISÃO RECORRIDA**

Conforme já relatado, na decisão recorrida, foi negado provimento às impugnações, mantendo-se o lançamento da contribuinte na íntegra e a responsabilidade de ambos os demais impugnantes.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA PESSOA JURÍDICA**

Cientificada da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs o Presente Recurso Voluntário, requerendo o cancelamento do lançamento e, subsidiariamente, o reconhecimento do caráter confiscatório da multa ou a suspensão do processo até o julgamento do tema 863 pelo STF. Após pugnar pela tempestividade do recurso, e apresentar uma síntese dos fatos atinentes ao processo, passa a suas alegações.

Inicialmente, fazendo uma contextualização de suas operações de aquisição de embalagens de vidros reciclados, alegando que nesse setor existe um grande número de empresas constituídas por ex-catadores de lixo, pessoas simples, que trabalham na informalidade. Argumenta que, nesse ramo, todas as empresas têm essa característica. Reitera a alegação da impugnação, de que, quando da aquisição dos vasilhames as fornecedoras estavam em situação regular e que, assim que soube de irregularidade, parou as aquisições e suspendeu os pagamentos.

Reitera a alegação de ausência de provas de participação da recorrente em operações fraudulentas, argumentando que várias das empresas citadas no Relatório Fiscal não teriam sequer realizado transações com ela, nos períodos fiscalizados. Argumenta que isso tenha tido o objetivo de criar um cenário criminoso, que reputa inexistente, entre essas empresas e a

recorrente. Aduz que falta nos autos provas, tais como e-mail, gravações ou outras, de relações com as empresas consideradas como “noteiras”, além da relação de cliente e fornecedor.

Afirma ter a impressão de que a administração tributária, não possuindo capacidade de fiscalizar e punir as empresas “noteiras”, acabaria presumindo que todas as que com elas transacionaram estariam envolvidas em operações inexistentes. Argumenta que isso inverte o ônus da prova da boa-fé.

Reitera sua alegação de que adquiriu os produtos de boa-fé e que todas as empresas, referindo a súmula 509 do STJ, segundo a qual, seria lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. Separou, por amostragem, algumas situações em que entende ter sido comprovada a aquisição da mercadoria e o pagamento, fazendo referência a elas em seu recurso.

Afirma que, em todos os casos, somente depois das operações de aquisição é que as empresas tiveram sua situação, à época regular, alterada. Assim, argumenta que se orientou pelos cadastros mantidos pelos órgãos públicos, o que reforçaria a presunção de aquisição de boa-fé.

Reitera a afirmação de que, assim que constatada a inidoneidade dessas empresas, suspendeu os pedidos e, em alguns casos, os pagamentos.

Com relação aos transportes, alega ter adquirido os vasilhames com cláusula CIF e, portanto, não há contrato ou pagamento. Afirma, contudo, que eventuais contabilizações desses valores não passariam de equívocos contábeis que não descharacterizariam a veracidade das operações.

Ainda, refere a ação anulatória nº 1012208-73.2019.8.26.0053, que teria reconhecido sua boa-fé na aquisição de insumos, para fins de creditamento do ICMS, no período de 2009 a 2012, da empresa “ARC Comercial Distribuidora Ltda.”, uma das empresas referidas como “noteiras” no Relatório Fiscal.

Subsidiariamente, alega o caráter confiscatório da multa e pede sua redução. Alternativamente, requer o sobrerestamento do julgamento até a definição, pelo STF do tema 863, que trata desse assunto.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL VICENTE DE TOMMASO NETO**

Também interpôs Recurso Voluntário o responsável, administrador da contribuinte, Vicente Tommaso Neto, requerendo sua retirada do polo passivo da relação tributária. Após pugnar pela tempestividade da peça recursal e apresentar uma síntese dos fatos atinentes ao processo, passa a suas alegações recursais.

Inicia referindo o entendimento do STJ, cristalizado na súmula 509, de que a aquisição de boa-fé mantém a idoneidade da operação de aquisição para fins de creditamento do

ICMS. Assim, conclui que, sem a ocorrência da infração, não haveria que se falar em responsabilidade.

Em seguida, insurge-se contra a responsabilidade a ele imputada, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 51.172, de 1966), pelo fato de ser o administrador da pessoa jurídica autuada. Alega ser necessária uma prova cabal de que ele teria agido com excesso de poderes ou infração à lei, citando decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nesse sentido. Aduz que a fiscalização teria apenas levantado indícios que entende serem insuficientes para a comprovação necessária.

Adicionalmente, alega a impossibilidade de responsabilização por débitos de terceiros, por não ter ocorrido, em seu entendimento, infração de lei, contrato social ou estatutos. Argumenta que a simples falta de pagamento de tributo não seria hipótese de responsabilização de terceiros, sendo necessária a comprovação da presença de dolo, citando jurisprudência.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL DENÍLSON RICARDO BAPTISTELA**

Por fim, o contador da contribuinte, Denílson Ricardo Baptistela, também interpôs Recurso Voluntário, requerendo sua retirada do polo passivo da relação tributária. Após uma apresentação dos fatos atinentes ao processo, passa a suas alegações recursais, conforme a seguir relatado.

Alega que, em momento algum restou demonstrada a consciente participação do Recorrente. Argumenta que a administração da sociedade é exercida por Vicente de Tomasso Neto, inclusive no período em que as infrações teriam sido supostamente cometidas. Entende que a responsabilidade somente se concretiza em face de quem exerce, de fato, o poder de decisão no momento de encaminhar ao profissional da contabilidade toda a documentação e as orientações acerca de determinada operação. Afirma que, ao profissional de contabilidade, cabe, na condição de empregado da empresa, cumprir a ordem emanada por quem de direito, realizando tarefas técnicas.

Também alega que, durante o período da ação fiscal, todas as respostas da empresa fiscalizada se deram em nome do administrador, sem qualquer participação do recorrente.

Em seguida, tece considerações sobre as responsabilidades do profissional de contabilidade, argumentando que ela se resume em refletir, na escrituração, as informações e documentos a ele repassados. Alega que, no caso, não participou dos fatos em si, apenas realizou sua representação contábil, conforme orientado.

Insurge-se contra a aplicação do inciso II do art. 135 do CTN ao caso, argumentando que a utilização do nome “preposto” não permite estender a responsabilidade, por ser a responsabilidade pessoal do agente que realiza a infração, nos termos do art. 137 do mesmo CTN. Sobre o tema, cita jurisprudência.

Finaliza sua peça recursal referindo a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6284, contra lei do Estado de Goiás que criou hipótese de responsabilidade de terceiros, declarando a

inconstitucionalidade dos artigos 45, XII-A, XIII e 2º da Lei Estadual nº 11.651/1991 do Estado de Goiás e 36, XII-A e XIII do Decreto nº 4.852/1997.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, deles conheço.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA PESSOA JURÍDICA

Em seu recurso, a pessoa jurídica requer o cancelamento do auto de infração e, subsidiariamente, a relevação da multa. A seguir, cada um desses pontos será enfrentado, em separado.

#### Das Infrações

Para enfrentamento da questão, cumpre referir que a fiscalização identificou que a contribuinte havia apresentado prejuízo fiscal e base negativa da CSLL nos anos-calendário fiscalizados, mantendo escrituradas, por diversos anos-calendário, obrigações em face de pessoas jurídicas por ela consideradas fictas (constituídas com a finalidade de emitir notas fiscais, de forma a aumentar os custos e reduzir o lucro real), pelos seguintes motivos:

(1) várias dessas pessoas jurídicas tiveram vida efêmera e algumas delas foram declaradas inaptas nos sistemas da RFB, por falta de declarações, bem como tiveram sua inscrição cancelada nas Secretarias de Estado de Fazenda dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, muitas vezes com data retroativa a sua inscrição estadual;

(2) pessoas jurídicas fictas que não transacionaram com a contribuinte nos anos fiscalizados, tiveram a manutenção das respectivas obrigações na escrituração contábil da contribuinte, algumas desde 2014, classificadas em seu passivo circulante, sem movimentação por vários anos;

(3) mais de 95% das obrigações escrituradas eram relativas a essas pessoas jurídicas fictas, registradas nas contas Fornecedores e Adiantamento de Clientes, sendo que os integrantes do quadro societário – QSA da fiscalizada afirmaram desconhecer algumas dessas pessoas jurídicas e

(4) também foram identificados registros contábeis de transporte de mercadorias, que não foram comprovados documentalmente.

Colocada a situação fática verificada pela fiscalização, passo às alegações recursais da contribuinte.

Referindo a existência de uma grande informalidade no ramo de venda de vasilhames reciclados, alega que, quando da aquisição dos vasilhames as fornecedoras estavam em situação regular e que, assim que soube de irregularidade, parou as aquisições e suspendeu os pagamentos.

Entendo que essa alegação carrega uma contradição performativa, conforme passo a explanar.

Na acusação da fiscalização, várias aquisições foram reputadas como factas e, para comprovação de sua veracidade, ou seja, da aquisição de boa-fé, seria necessária (a) prova do recebimento da mercadoria e (b) prova de seu efetivo pagamento. A prova do recebimento das mercadorias, até poderia ficar prejudicada, pelo fato de as operações terem ocorrido em anos anteriores. Porém, a prova do pagamento seria perfeitamente factível e crucial para a comprovação da operação.

Ocorre que, em seu recurso, a contribuinte alega, justamente, que, ao saber de irregularidades cadastrais de fornecedoras, teria suspendido pagamentos. Ora, sem pagamento, fica difícil a prova da aquisição de boa-fé. Repara-se que a alegação da recorrente aponta, justamente para a infração.

Saliente-se que, por outro lado, foram acostados aos autos elementos comprobatórios da manutenção de obrigações não pagas em valor e prazo incompatíveis com o giro natural da atividade, com obrigações antigas mantidas no passivo, inclusive no passivo circulante, por vários anos, e um passivo quase exclusivamente formado por “Fornecedores” e “Adiantamento de Clientes”.

Aliás, para o caso de obrigações que deixaram de ser exigíveis, por qualquer motivo, seriam necessárias providências na escrituração, tais com o registro a débito do passivo, em contrapartida do resultado (devidamente suportado por documentação comprobatória do motivo do não pagamento) e, eventualmente, a constituição de uma provisão (essa não dedutível) do valor líquido que fosse esperado ser exigido, nos termos da NBC TG 25. Contudo, não foram verificadas quaisquer dessas providências.

Nesses termos, afasto a alegação.

Em seguida, a contribuinte alega ausência de provas de sua participação em operações fraudulentas, argumentando que várias das empresas citadas no Relatório Fiscal não teriam sequer realizado transações com ela, nos períodos fiscalizados. Argumenta que isso tenha tido o objetivo de criar um cenário criminoso, que reputa inexistente, entre essas empresas e a recorrente. Aduz que falta nos autos provas, tais como e-mail, gravações ou outras, de relações com as empresas consideradas como “noteiras”, além da relação de cliente e fornecedor.

Entendo que essa alegação também não se sustenta. Com efeito, o fato de serem referidas empresas que não realizaram transações nos períodos fiscalizados tem importância porque obrigações relativas a essas empresas estavam mantidas no passivo da contribuinte. Isso revela o *modus operandi* verificado pela fiscalização, de registrar compra fictas, sem o respectivo pagamento.

Não se trata aqui da tentativa de criação de um cenário criminoso, mas da colação aos autos de vários elementos convergentes para a verificação da infração imputada. Aliás, entendo que a falta de e-mail ou gravação confessando a infração não seja óbice a sua ocorrência, podendo ser comprovada pelos vários elementos trazidos pela fiscalização.

Nesses termos afasto a alegação.

A recorrente afirma ter a impressão de que a administração tributária, não possuindo capacidade de fiscalizar e punir as empresas “noteiras”, acabaria presumindo que todas as que com elas transacionaram estariam envolvidas em operações inexistentes. Argumenta que isso inverte o ônus da prova da boa-fé.

Entretanto, conforme já dito, a comprovação da boa-fé demanda o registro tempestivo e correto do recebimento da mercadoria e de seu efetivo pagamento. Assim, reputo inaplicável ao caso a súmula 509 do STJ, segundo a qual, seria lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. Pois a falta do pagamento, e de provas do recebimento das mercadorias, afasta a presunção de aquisição de boa-fé.

De outra forma, toda aquisição ficta seria presumida de boa-fé, pois, qualquer empresa, ainda que “noteira”, tem presumida sua regularidade no momento da constituição e, somente depois de algum tempo, é que, identificadas irregularidades em suas operações, ela pode ser considerada inapta ou ter sua inscrição baixada. Ora, caso o pagamento não fosse exigido, todas as operações anteriores à publicização da irregularidade cadastral, inclusive aqueles que teriam ensejado a própria alteração da situação, teriam que ser consideradas regulares.

No caso, a recorrente separou, por amostragem, algumas situações em que entende ter sido comprovada a aquisição da mercadoria e o pagamento, fazendo referência a elas em seu recurso, porém sem indicação das respectivas folhas, nos autos. Contudo, além da vaguedade do argumento, isso não invalidaria a acusação de que houve aquisições fictas, até porque a contribuinte estava em atividade, realizando operações.

Por esses motivos, afasto a alegação.

Com relação aos transportes, alega ter adquirido os vasilhames com cláusula CIF e, portanto, não há contrato ou pagamento. Contudo, admite a contabilizações desses valores, alegando que não passariam de equívocos contábeis que não descharacterizariam a veracidade das operações. Entendo que esse seja apenas mais um elemento convergente para a comprovação da infração à recorrente imputada.

Por fim, registre-se que a ação anulatória nº 1012208-73.2019.8.26.0053, que teria reconhecido sua boa-fé na aquisição de insumos, para fins de creditamento do ICMS, no período de 2009 a 2012, da empresa “ARC Comercial Distribuidora Ltda.”, uma das empresas referidas como “noteiras” no Relatório Fiscal, não é aplicável ao presente processo, por se tratar de período muito anterior àqueles referidos no Relatório Fiscal.

#### **Da Qualificação da Multa**

Mantendo a qualificação da multa. Com efeito, pelos fundamentos esposados na apreciação das infrações, verifico intuito doloso, afastando a possibilidade de mero erro no recolhimento do tributo devido.

Afasto a alegação de caráter confiscatório da multa, porque isso equivaleria a julgar a constitucionalidade e lei em vigor, o que é defeso ao conselheiro, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Também afasto o pedido de sobrestamento do julgamento até a definição, pelo STF do tema 863, que trata desse assunto, por dois motivos. Primeiramente, por falta de previsão regimental e, adicionalmente, pelo fato de o assunto ter sido tratado na superveniente Lei nº 14.689, de 2023, que limitou a multa qualificada ao percentual de 100%.

Nesses termos, quanto à qualificação da multa, dou parcial provimento ao recurso, para reduzi-la ao percentual de 100%.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL VICENTE DE TOMMASO NETO**

O argumento central do recurso do responsável Vicente de Tommaso Neto é o de que a jurisprudência do STJ teria pacificado seu entendimento no sentido de que para o redirecionamento de cobrança em face de sócios deve haver a inequívoca presença de excesso de poderes, infração de lei, infração do contrato social ou estatuto, não bastando a simples falta de pagamento.

Acerca da natureza da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, compartilho do entendimento esposado no Parecer PGFN/CAT nº 55/2009, cujo excerto transcrevo abaixo:

##### **PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009**

Responsabilidade tributária. Conceitos e espécies. Administrador. Responsabilidade tributária subjetiva. Ausência de desoneração da pessoa jurídica. Inexigibilidade de insolvabilidade da pessoa jurídica contribuinte. Natureza de responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito. Solidariedade do tipo impróprio. Hipótese de declaração da obrigação do responsável e não de constituição. Relação jurídica de garantia.

Autonomia da obrigação do administrador-infrator em relação à obrigação (crédito tributário) do contribuinte no que tange à natureza (licitude ou ilicitude do fato jurídico), ao nascimento (momento do surgimento) e à cobrança

(exigência simultânea ou não), e subordinação no que tange à existência, validade e eficácia. Não-ocorrência de decadência. Perfazimento da prescrição da obrigação do responsável no mesmo momento da prescrição do crédito tributário do contribuinte. Possibilidade de declaração da responsabilidade do administrador-infrator por autoridade administrativa ou judicial, ou por ato do Procurador da Fazenda. Possibilidade de lavratura de auto de infração para declaração de responsabilidade do administrador. Inexistência de nulidade por ausência de participação do responsável na constituição do crédito tributário da pessoa jurídica contribuinte. Possibilidade de manejo de todos os meios de proteção do crédito tributário em face do administrador-infrator que já teve sua responsabilidade declarada administrativa ou judicialmente.

[...]

#### IV- A NATUREZA DOS ATOS GERADORES DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

[...]

58. Enfim, restou consolidada a doutrina da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores.

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

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

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

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

62. A constatação acima feita deve, inclusive, influenciar a percepção da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no que tange à natureza propriamente dita da responsabilidade gerada pela incidência do art. 135, III, do CTN, como veremos a seguir.

No caso, a administração da empresa cabia ao sócio administrador Vicente de Tommaso Neto e, como já enfrentado no decorrer desse voto, restou demonstrado que a contribuinte não comprovou a efetividade das operações comerciais realizadas com as empresas consideradas como “noteiras”. Conforme consta dos autos, a contribuinte se beneficiou de pessoas jurídicas fictícias para reduzir a sua carga tributária. Isso ensejou o lançamento de tributos com multa qualificada por dolo e, consequentemente, a responsabilização do administrador.

Por esses motivos, nego provimento ao recurso do responsável Vicente de Tommaso Neto, para sua manutenção como responsável tributário.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL DENÍLSON RICARDO BAPTISTELA**

O critério da decisão recorrida, para manutenção da responsabilidade tributária do contador Denílson Ricardo Baptistela, foi a de entrega de declarações ao fisco, por ele assinadas, e realização de lançamentos contábeis à revelia de normas contábeis, que resultaram em redução ilícita de tributo. Assim, considerando o conhecimento da ilicitude por parte do contador, manteve-se sua condição de responsável tributário.

Entendo de maneira diferente.

Ao passo que as infrações dolosas de uma pessoa jurídica são perpetradas pela pessoa física de seu sócio administrador, que tem o poder decisório de realizar as operações em nome da pessoa jurídica e delas se beneficia, por aumento indevido de seus lucros, em razão da evasão tributária, não se pode dizer o mesmo do contador.

O contador é empregado e tem por função o registro técnico das operações, conforme documentação a ele entregue e orientações da administração. Além disso, como empregado, assalariado, ele, em regra, não se beneficia de eventual aumento indevido dos lucros da empresa.

Dessa forma, para atração da norma de responsabilidade ao contador, na qualidade de preposto, seria necessária prova de que ele teria recebido poderes para praticar, e tenha efetivamente praticado, atos que ensejassem a redução indevida e dolosa de tributos.

Esse é o entendimento do CARF, conforme acórdão 1102-00544, da relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, conforme a seguir reproduzido:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

Ementa: SUJEIÇÃO PASSIVA. CONTADOR. IMPROCEDÊNCIA.

A exigência tributária com origem em irregularidades na escrituração, ainda que praticadas voluntária e conscientemente, não podem ser imputadas ao responsável pela escrituração se não restar comprovado nos autos que agiu à revelia dos representantes da pessoa jurídica.

Por esses motivos, dou provimento ao recurso do responsável Denílson Ricardo Baptistela, para retirada de sua condição de responsável tributário.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de:

(a) Dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da Pessoa Jurídica, para redução do percentual da multa qualificada a 100%, por aplicação do disposto no art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, que limitou a multa qualificada a esse percentual;

(b) Negar provimento ao Recurso Voluntário do Responsável Vicente Tommaso Neto, para sua manutenção no polo passivo da relação tributária, e

(c) Dar provimento ao Recurso Voluntário do Responsável Denílson Ricardo Baptistela, para sua exclusão do polo passivo da relação tributária.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Eduardo de Oliveira Santos**