



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720195/2018-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.802 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2023
Recorrente SAVAR INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, *caput*, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. EXIGÊNCIA DE PENALIDADE

No âmbito do processo administrativo tributário, a regra sobre a distribuição do ônus da prova deve ser pautada em um critério de justiça distributiva, que é o da garantia da igualdade entre as partes. Dessa forma, enquanto o Fisco possui o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou a prática de infração, o contribuinte tem o dever de colaborar para a descoberta dessa verdade material. Portanto, uma vez demonstrado que a Administração utilizou-se de uma ampla atividade de instrução probatória e que restou latente a comprovação dos fatos apontados, resta hígido o lançamento de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRIGENTE. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Deve ser mantido no polo passivo o sócio administrador apontado como responsável, quando restarem demonstrados nos autos elementos de prova concretos e objetivos que possam revelar a sua participação de forma pessoal, incidindo a previsão do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-66.931, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, pela rejeição da preliminar de nulidade e pela improcedência das impugnações apresentadas, mantendo-se integralmente o crédito tributário lançado, bem como o Sr. MASSAYOSHI SAGA no pólo passivo como responsável tributário, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FORMALIZADO POR AUDITOR FISCAL DE JURISDIÇÃO DIVERSA. VALIDADE.

É válido o lançamento formalizado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o mesmo possui todos os elementos necessários à compreensão inequívoca da exigência detalhados em Termo de Verificação Fiscal, dos fatos que o motivaram e o adequado enquadramento legal da infração fiscal, tendo o sujeito passivo demonstrado pleno conhecimento das infrações ao impugnar o lançamento.

PROVA EMPRESTADA. IDENTIDADE DE PARTES. DESNECESSIDADE.

É admissível a utilização pela autoridade tributária lançadora de prova produzida em outro processo (prova emprestada), desde que lhe sejam oportunizados o exercício do contraditório e da ampla defesa no processo no qual a prova será trasladada.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIO. NULIDADE. AUSÊNCIA.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de

fiscalização, de modo que seus eventuais vícios ou omissões, não ensejam a nulidade do auto de infração.

NULIDADE. FALTA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA.

A falta de intimações para prestação de esclarecimentos previamente à emissão dos Autos de Infração não é causa de nulidade por cerceamento de defesa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR.

O sócio-administrador da pessoa jurídica é solidariamente responsável pelos créditos correspondentes das obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei.

MULTA QUALIFICADA.

Demonstrada pela fiscalização a conduta dolosa requerida pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, é de se manter a multa de ofício de 150% prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração de fls. 3/26, em que são exigidos R\$ 48.576,74 de PIS/Pasep não cumulativo e R\$ 223.747,66 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício de 150% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 01/2014 e 02/2014.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 28/58), a atividade-fim da fiscalizada é a exploração do ramo de fabricação de chapas e caixas de papelão ondulado.

No tópico "**Créditos do PIS descontados indevidamente na apuração da contribuição**", sub-tópico "**Notas fiscais sem número da chave de acesso (Não comprovadas)**", relata que:

Intimado pela nobre Auditora-Fiscal, que executou o procedimento de fiscalização relativo ao IPI, a apresentar os números das chaves das notas fiscais eletrônicas listadas no Anexo 1 ao Termo de Início do Procedimento Fiscal - Termo 01, de 17/08/2017, (item 1), acompanhados de cópias das respectivas notas fiscais, a FISCALIZADA, naquela oportunidade, apresentou resposta à intimação, mas não informou os números das chaves nem apresentou as cópias das notas fiscais, limitando-se a dizer que seguia um CD anexo à resposta, não atendendo, dessa forma, à

intimação, conforme a resposta de 09/10/2017, protocolada neste Serviço de Fiscalização - Sefis em 10/10/2017.

Reintimado pela ilustre Auditora-Fiscal a apresentar novamente os números das chaves das notas fiscais eletrônicas listadas no Anexo 1 ao Termo de Início do Procedimento Fiscal - Termo 01, de 17/08/2017, (item 1), acompanhados de cópias das respectivas notas fiscais, conforme o Termo de Constatação e Intimação Fiscal - Termo 03, de 11/10/2017, (item 5), a FISCALIZADA apresentou resposta à reintimação, mas não informou os números das chaves nem apresentou as cópias das notas fiscais, limitando-se a dizer textualmente em relação aos itens 1 a 5 da reintimação que "... Acreditamos que houve erros no sistema informatizado, e não temos documentos a apresentar", consoante a resposta de 31/10/2017, protocolada neste Sefis em 01/11/2017.

As notas fiscais escrituradas indevidamente pela FISCALIZADA, sem número da chave de acesso, conforme a representação fiscal elaborada pela ilustre Auditora-Fiscal, referem-se a compras para industrialização, período de 01/2014 a 02/2015.

Na sequência, a fiscalização relaciona os fornecedores e as respectivas notas fiscais escrituradas indevidamente, ou seja, as que não possuem chave de acesso e não foram comprovadas pela fiscalizada. Explica que, ao analisar a escrituração contábil de 01/01/2014 a 31/12/2015, por meio da Escrituração Contábil Digital, constatou que a fiscalizada escriturou na contabilidade todas as notas fiscais sem número de chave de acesso (não comprovadas).

Relata que a empresa registrou a débito na conta contábil "Matéria-prima", no período de 01/01/2014 a 31/03/2014, um conjunto de lançamentos contábeis no valor total de R\$ 8.462.997,70, referente a compras de matérias-primas, no qual está contido o valor de R\$ 4.985.371,72 relativos às notas fiscais sem chave de acesso (não comprovadas). Informa que, em decorrência, foi registrado a crédito o valor total de R\$ 126.392,77, relativo ao direito de recuperar PIS, que contém o valor de R\$ 49.300,86 referente às notas fiscais de janeiro e fevereiro de 2014 sem chave de acesso (não comprovadas).

Narra que o registro a crédito do PIS de R\$ 126.392,77 teve como contrapartida valores debitados na conta contábil "PIS a compensar", em janeiro de 2014, em fevereiro de 2014 e em março de 2014, respectivamente nos valores de R\$ 41.969,28, R\$ 41.017,75 e R\$ 43.405,74, mas que, relativamente aos dois primeiros meses, estão contidos os valores de R\$ 20.991,39 e R\$ 28.309,47, que são oriundos das notas fiscais não comprovadas.

Ressalta que na conta contábil "PIS a compensar" foram registrados a crédito, três lançamentos contábeis nos valores de R\$ 43.476,86, R\$ 45.837,34 e R\$ 44.502,91, de modo a reduzir o PIS a recolher.

Relativamente ao mês de janeiro de 2014, informa que o saldo da conta contábil "PIS a Recolher" é zero, mas que, no aproveitamento do PIS de R\$ 43.476,86 o valor de R\$ 20.991,39 foi aproveitado indevidamente, "valor este que será acrescido de ofício na apuração do PIS em janeiro de 2014".

Salienta que a autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da contribuição, conforme entendimento veiculado pela Solução de Consulta Interna nº 24/2007, de 28/08/2007.

Informa que o saldo da conta "PIS a compensar" em 31/01/2014, no montante de R\$ 2.226,85, foi utilizado para deduzir o PIS a pagar, razão pela qual o PIS lançado de ofício foi assim calculado:

Período de Apuração: JAN/2014	
PIS APURADO	20.991,39
(-) CRÉDITO DE OFÍCIO	2.226,85
(=) PIS DEVIDO	18.764,54

Relativamente ao mês de fevereiro de 2014, relata que o saldo da conta contábil "PIS a Recolher" é zero, mas que, no aproveitamento do PIS de R\$ 45.837,34, o valor de R\$ 28.309,47 foi aproveitado indevidamente, "*valor este que será acrescido de ofício na apuração do PIS em fevereiro de 2014*". Informa que o saldo da conta "PIS a compensar" em 28/02/2014, de R\$ 742,12, foi utilizado para deduzir o PIS a pagar, de modo que o PIS lançado de ofício foi assim calculado:

INFRAÇÃO II.1	
Período de Apuração: FEV/2014	
PIS APURADO	28.309,47
(-) CRÉDITO DE OFÍCIO	724,12
(=) PIS DEVIDO	27.585,35

Esclarece que o "*valor de R\$ 2.226,85, constante inicialmente do saldo da conta "PIS a compensar" em 31/01/2014 (RAZÃO - ANEXO 30 - SPED CONTÁBIL), em decorrência do seu aproveitamento de ofício na apuração dessa contribuição em janeiro de 2014 (Infração II.1), descobriu parte do PIS de R\$ 45.837,34 aproveitado em fevereiro de 2014 (debito na conta "Pis-Pasep a recolher" - RAZÃO - ANEXO 14), razão pela qual é necessário adicioná-lo na apuração de fevereiro de 2014. Dessa forma, o PIS devido a ser lançado de ofício, em relação a fevereiro de 2014, será de R\$ 2.226,85*":

INFRAÇÃO II.2	
Período de Apuração: FEV/2014	
PIS DEVIDO	2.226,85

No tópico "**Créditos do PIS descontados indevidamente na apuração da contribuição**", sub-tópico "**Notas fiscais sem número da chave de acesso (Não comprovadas)**", relata que, igualmente ao PIS/Pasep, em função da escrituração de notas fiscais não comprovadas, detectou que foi registrado a crédito um conjunto de lançamentos contábeis no valor total de R\$ 582.171,90, relativo ao direito de recuperação de Cofins, que contém o valor de R\$ 227.082,71, relativo às notas fiscais de janeiro e fevereiro de 2014 sem chave de acesso (não comprovadas).

Narra que os registros a crédito do Cofins no valor de R\$ 582.171,90 teve como contrapartida os valores debitados na conta "Cofins a compensar" em 01/2014, em 02/2014 e em 03/2014, respectivamente nos montantes de R\$ 193.312,88, R\$ 188.929,78 e R\$ 199.929,24, mas que, relativamente aos dois primeiros meses, estão contidos os valores de R\$ 96.687,61 e R\$ 130.395,10, que são oriundos das notas fiscais sem chave de acesso.

Ressalta que na conta contábil "Cofins a compensar" foram registrados a crédito três lançamentos contábeis nos valores de R\$ 200.257,08, R\$ 211.129,66 e R\$ 204.982,71, diminuindo o saldo da mencionada conta com o objetivo de reduzir o Cofins a recolher. Salienta que nos valores de R\$ 200.257,08, R\$ 211.129,66, creditados em janeiro e fevereiro de 2014, estão contidos indevidamente, por se tratar das referidas notas fiscais não comprovadas, dois valores, respectivamente, de R\$ 96.687,61 e R\$ 130.395,10.

Relativamente ao mês de janeiro de 2014, informa que o saldo da conta contábil "Cofins a Recolher" é zero, mas que, no aproveitamento da Cofins de R\$ 200.257,08 a débito na citada conta, o valor de R\$ 96.687,61 foi aproveitado indevidamente, *"valor este que será acrescido de ofício na apuração do Cofins em janeiro de 2014"*.

Salienta que a autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da referida contribuição, conforme entendimento veiculado pela Solução de Consulta Interna nº 24-2007, de 28/08/2007.

Informa que o saldo da conta "Cofins a compensar" em 31/01/2014 é de R\$ 10.256,92, valor que foi utilizado para deduzir a Cofins apurada, razão pela qual a Cofins a lançada de ofício foi assim calculada:

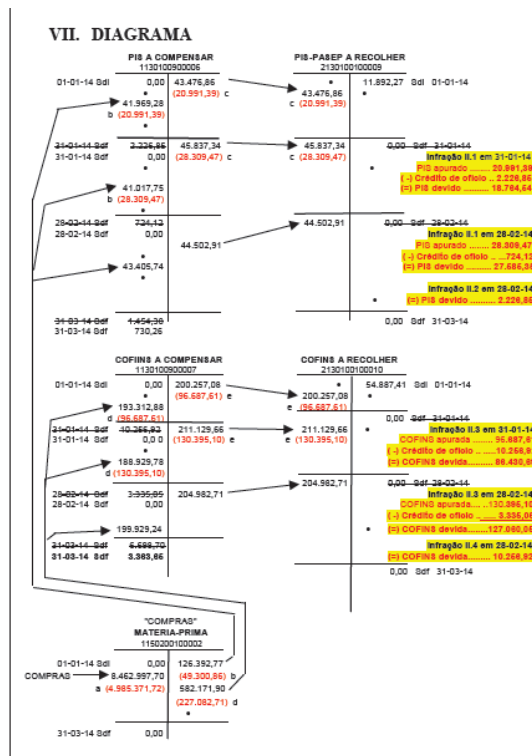
Período de Apuração: JAN/2014	
COFINS APURADA	96.687,61
(-) CRÉDITO DE OFÍCIO	10.256,92
(=) COFINS DEVIDA	86.430,60

No que se refere ao mês de fevereiro de 2014, narra que o saldo da conta contábil "Cofins a Recolher" é zero, mas que, no aproveitamento da Cofins de R\$ 211.129,66 a débito na citada conta, o valor de R\$ 130.395,10 foi aproveitado indevidamente, *"valor este que será acrescido de ofício na apuração da Cofins em fevereiro de 2014"*. Descreve que o saldo da conta "Cofins a compensar" em 28/02/2014 de R\$ 3.335,05 foi utilizado para deduzir a Cofins a pagar, de modo que a Cofins a ser lançada de ofício foi assim calculada:

INFRAÇÃO II.3	
Período de Apuração: FEV/2014	
COFINS APURADA	130.395,10
(-) CRÉDITO DE OFÍCIO	3.335,05
(=) COFINS DEVIDA	127.060,05

Esclarece que o *"valor de R\$ 10.256,92, constante inicialmente do saldo da conta "1130100900007 - Cofins a compensar" em 31/01/2014 (RAZÃO - ANEXO 31 - SPED CONTÁBIL), em decorrência do seu aproveitamento de ofício na apuração dessa contribuição em janeiro de 2014 (Infração II.3), "descobriu" parte da Cofins de R\$ 211.129,66, aproveitado em fevereiro de 2014 (débito na conta "2130100100010 - Cofins a recolher" - RAZÃO - ANEXO 27), razão pela qual é necessário adicioná-lo na apuração de fevereiro de 2014. Dessa forma, a Cofins devida a ser lançada de ofício, em relação ao período de apuração de fevereiro de 2014, será de R\$ 10.256,92."*

INFRAÇÃO II.4	
Período de Apuração: FEV/2014	
COFINS DEVIDA	10.256,92



No tópico **"SUJEITO PASSIVO RESPONSÁVEL POR EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI E CONTRATO SOCIAL"**, explica que o Sr. MASSAYOSHI SAGA, CPF n.º 664.437.338-00, é o sujeito passivo responsável pelos créditos tributários constituídos resultantes de atos praticados com infração à lei, visto que detinha os poderes de gerência e administração da fiscalizada à época dos fatos. Alega que as infrações constatadas caracterizam fraude que gera a responsabilidade tributária com base no inc. III do art.135 do CTN. Entende que não há mero inadimplemento da obrigação tributária, tendo em vista que o Sr. MASSAYOSHI SAGA, na condição de sócio-administrador, valeu-se de artifícios fraudulentos para reduzir o PIS e a Cofins a pagar, mediante a inserção de Notas Fiscais inexistentes, conforme o art. 72 da Lei n.º 4.502/64. Afirmar que a escrituração das notas fiscais inexistentes, que geraram créditos indevidos do PIS e Cofins, configurou um *modus operandi* que se manteve constante no tempo, o que afasta a possibilidade de ocorrência de mero erro.

No tópico **"QUALIFICAÇÃO DA MULTA"**, aduz que o caso requer a duplicação da pena, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 combinado com o art. 72 da Lei n.º 4.502/64 (sonegação), tendo em vista que houve deliberada intenção de impedir a ocorrência parcial do fato jurídico tributário da obrigação principal, ou seja, a contribuinte, por meio de seu administrador, valeu-se de artifícios fraudulentos para reduzir o PIS e a Cofins, ao gerar créditos indevidos das contribuições mediante a inserção de notas fiscais inexistentes. Entende que a escrituração de tais notas fiscais configurou um *modus operandi* que se manteve constante e uniforme no tempo, o que afasta a possibilidade de ocorrência de mero erro.

Cientificados em 12/04/2019, a contribuinte e o responsável solidário apresentaram, tempestivamente, as impugnações de fls. 5.382/5.450 e 5.454/5.517 em 07/05/2019, alegando, em síntese, o seguinte.

No tópico **"NULIDADE DO LANÇAMENTO POR TER SIDO REALIZADO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE"**, aduz que o procedimento fiscal em apreço foi instaurado pela DRF de São José dos Campos, o qual resultou no auto de infração impugnado. Informa que está sediada em Guarulhos/SP, de forma que está vinculada a esta DRF e não à de São José dos Campos. Afirmar que as competências estão previstas no art. 270 do Regimento da RFB (Portaria n.º 430/2017), que é indelegável e não comporta nenhuma exceção. Ressalta que, como não há permissão legal para delegação da competência de fiscalização, o lançamento efetuado pela DRF de São José dos Campos é nulo.

No tópico **"NULIDADE DO LANÇAMENTO EM FUNÇÃO DO DESVIO DE FINALIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL, VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DOS PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL"**, salienta que o presente auto é nulo, na medida em que decorre de manobra utilizada pela fiscalização, a qual, valendo-se do mandado de procedimento fiscal anterior, aberto para averiguação do IPI, desvirtuou-o e, sem qualquer autorização, passou a fiscalizar o PIS e a Cofins. Diz que a autoridade fiscal, em manifesto ato de abuso de poder, valeu-se de procedimento fiscal anterior para realizar uma nova fiscalização desacompanhada dos procedimentos regulares de constituição e, assim, extrapolando os limites que lhe foram conferidos. Salienta que, por valer-se de procedimento fiscalizatório anterior de maneira desvinculada da finalidade e dos limites determinados naquele MPF, o lançamento é nulo com fundamento na disposição do art. 2º da Lei n.º 9.784/99.

Alega, também, que não há como se admitir que a presente fiscalização tome por base “prova” produzida no processo administrativo de IPI em que o contraditório ainda não foi definitivamente concluído, na medida em que o referido processo ainda encontra-se pendente de julgamento. Argumenta que, ainda que se admita a prova emprestada como válida, ela não pode ser considerada com a mesma valoração do processo em que foi originalmente produzida.

No tópico **"NULIDADE DO LANÇAMENTO EM FUNÇÃO DA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, MOTIVAÇÃO, AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO"**, afirma que o MPF foi instaurado para verificar as obrigações tributárias referentes ao IRPJ, PIS e Cofins, em relação ao período de 01/01/2014 a 31/12/2015. Diz que, em momento algum, foi intimada a prestar esclarecimentos quanto a essas contribuições, tendo havido, portanto, ofensa ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal. Cita, para provar o alegado, a seguinte passagem do TVF:

Vale informar que, no processo administrativo-fiscal 13864-720.195/2018-27, decorrente dos lançamentos fiscais de ofício, efetuados por este Auditor-Fiscal, no curso do presente procedimento de fiscalização, circunscritos ao PIS e à Cofins, período de 01/04/2014 a 28/02/2015, não constam as intimações fiscais, as reintimações fiscais e os correspondentes pedidos de prorrogação de prazo e respostas listados nos parágrafos 12, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 29, 30 e 31, acima, uma vez que esses documentos se referem ao IRPJ e não ao PIS e à Cofins, e nos parágrafos 26, 27 e 28, tendo em vista que se relacionam a arrolamento de bens e direitos e não ao PIS e à Cofins, ora tratados aqui.

Aduz que tal trecho demonstra que não lhe foi dada a prévia oportunidade de prestar esclarecimentos à fiscalização, fato que torna manifestamente nulo o presente auto.

Entende que tal descompasso constitui uma grave falta de motivação e gera a nulidade do Auto de Infração, já que ofende o seu direito ao contraditório.

Assevera que todas as normas que regulam o processo administrativo fiscal apontam para o dever de observância da motivação do ato, com a indicação clara dos fatos e fundamentos que impõe o lançamento, da legalidade e das formalidades à garantia dos direitos dos contribuintes.

Afirma que a observância dos princípios basilares do processo administrativo são essenciais à validade do lançamento tributário.

Colaciona aos autos diversas decisões do CARF que tratam da nulidade do processo por ofensa aos princípios da motivação, da legalidade e do devido processo legal.

Argumenta que, não havendo descrição dos fatos de forma clara, mas apenas uma simples menção a um procedimento fiscal anterior (no caso, o de IPI), está impedida de exercer seu regular direito à ampla defesa e contraditório.

Alega que não há ligação entre os fatos narrados no TVF e o Auto de Infração, de modo que não há como exercer o pleno direito de defesa.

Salienta que o lançamento tributário impõe à Autoridade Administrativa o ônus de comprovar os fatos narrados e que suportam a exigência fiscal e não apenas se basear em mera menção a procedimento fiscal anterior.

Conclui que houve violação aos princípios da motivação, da legalidade, da ampla defesa e do contraditório.

No tópico "**OS FUNDAMENTOS DA IMPUGNANTE QUANTO AO MÉRITO**", diz que a autoridade fiscal alega que não foram escrituradas corretamente algumas notas fiscais de saída, o que teria gerado créditos indevidos de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Afirmo que, *"diversamente do que alegado pela Fiscalização, a empresa escriturou corretamente no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) todas as operações de saída por ela realizadas. E escriturou todas as notas fiscais, como bem destacado pelo fiscal (item 34 do termo de verificação)"*.

Ressalta que, como a escrituração foi corretamente efetivada, ao Fisco caberia verificar se os CFOP e CST de cada um dos documentos fiscais gerava ou não os respectivos créditos de PIS/Cofins, o que não foi feito.

Argumenta que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo ao Auditor-Fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados, conforme prescreve o art. 26 do Decreto n.º 7.574/2011

No tópico "**CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE O ICMS E A COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DO CRÉDITO DECORRENTE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS – DECISÃO DO STF**", alega que, ainda que seja mantida a exigência do PIS e da Cofins, o ICMS destacado na nota fiscal não pode ser incluído na base de cálculo das

citadas contribuições. Explica que o valor de ICMS não compõe o seu faturamento, mas apenas transita em sua conta, sendo repassado à Fazenda do Estado e, por isso, não pode sujeitar-se a incidência do PIS e da Cofins. Destaca que já foi decidido pelo STF que o ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS/Cofins, porque é estranho ao conceito de faturamento. Ressalta que o valor do crédito de PIS e Cofins sobre o ICMS das operações de venda deve ser compensado de ofício pela autoridade fiscal. Entende que a Solução de Consulta Interna n.º 24/2007, citada pela autoridade fiscal, admite a utilização de créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação tributária, de modo que o valor de crédito de PIS/Cofins sobre o ICMS destacado na nota fiscal de saída deve ser apurado e compensado de ofício, o que se requer.

No tópico "**DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA**", alega não haver razões para a manutenção da referida multa, diante da:

- a) Falta de motivação e fundamentação do auto de infração;
- b) Não comprovação do dolo necessário à caracterização da fraude prevista no art. 72 da Lei n.º 4.504/64;
- c) Inocorrência de fraude;
- d) Caráter confiscatório da multa, conforme RE nº 736.090.

Assevera que nos Autos de infração encontram-se desprovidos de motivação, tendo o fiscal se limitado a mencionar o lançamento levado a termo por meio de MPF relativo ao IPI, o que não se pode admitir.

Afirma que se a fraude é ação dolosa, é indispensável a comprovação da conduta intencional que teria realizado, o que não foi feito nesse caso, de modo que a fiscalização não demonstrou quais das condutas dos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64 teria infringido, não cabendo o agravamento da multa.

Argumenta que não praticou a conduta prevista no art. 72 da Lei n.º 4.504/64, de modo que, como a fraude é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, esta jamais poderia ter sido lhe ser imputada.

Sustenta que apurou o crédito glosado com base nas informações que declarou ao Fisco, informações que foram utilizadas pela fiscalização para a lavratura dos presentes Autos de Infração, tornando assim a operação realizada conhecida, de modo que não criou qualquer embaraço ou empecilho ao conhecimento do fato gerador.

Ressalta que as informações utilizadas pela fiscalização foram registradas no sistema SPED Contábil, o que permitiu ao Fisco tomar conhecimento da operação, restando afastada qualquer tipo de fraude.

Afirma ter cumprido todas as obrigações, declarando as notas fiscais de forma digital também pelo sistema da Fazenda do Estado de São Paulo, ou seja, de que não agiu com o intuito de impedir o conhecimento dos fatos geradores, como pretende fazer crer a fiscalização.

Entende que não tendo ocorrido a materialização do “tipo” penal que lhe foi imputado, não pode ser mantida a multa qualificadora.

Reclama, também, na hipótese de não se admitir o afastamento da multa qualificada, que se afaste a multa nos patamares em que foi fixada. Alega que, de acordo com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, o Fisco não pode exigir prestações pecuniárias que comprometam o seu patrimônio, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco. Requer, na remota hipótese de não ser cancelada a multa qualificada, a sua redução ao patamar de 75%.

Quanto à impugnação apresentada pelo responsável tributário, Sr. Massayoshi Saga, o impugnante alega, no tópico intitulado "**NÃO COMPROVAÇÃO DE DOLO NA PRÁTICA DE EVENTUAL INFRAÇÃO À LEI**", que a autoridade fiscal imputou a responsabilidade unicamente com base no dispositivo legal sem demonstrar que teria se beneficiado de eventual ilicitude tributária. Diz não ter violado a legislação para obter proveito econômico em desfavor do Fisco, de modo a estar ausente a comprovação de dolo, situação que desautoriza a sua inclusão como responsável solidário.

Argumenta que o mero inadimplemento da obrigação tributária não autoriza a sua inclusão como responsável solidário.

Afirma não ter havido, por parte da autoridade fiscal, a descrição dos atos que teria praticado com infração à lei. Sustenta que foi colocado como responsável pelos débitos de PIS/Cofins da empresa SAVAR unicamente porque figurava como responsável pela administração dos negócios da empresa.

Ressalta, acerca da hipótese de responsabilização prescrita no art. 135, III, do CTN, que há a necessidade de se comprovar a prática dos atos previstos na norma, mas que não há prova alguma da prática de atos de infração à lei ou aos estatutos.

Diz que não se pode atribuir responsabilidade por fato genérico, sob pena de cercear o direito de ampla defesa e do contraditório.

Sustenta que não se pode admitir a imposição de responsabilidade por presunção a todo e qualquer administrador de empresa, mesmo não tendo conhecimento de atos praticados por terceiros.

No tópico "**DA NULIDADE POR FALTA DE INTIMAÇÃO DO SÓCIO DURANTE O PROCEDIMENTO FISCAL**", argumenta que, no curso do procedimento fiscal, não foi, em momento algum, notificado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentos que pudessem ilidir sua responsabilidade. Explica que o Auditor Fiscal lavrou o auto de infração contra a empresa em que figura como sócio, atribuindo-lhe a responsabilidade solidária, mas que apenas figura como sócio da empresa autuada e que, assim, não pode ter seus bens expropriados para pagamento de dívidas de terceiros, devendo-lhe ser garantido o direito constitucional de defesa.

Reclama que não foi notificado para apresentar impugnação após a lavratura do auto de infração.

Argumenta que o CARF já decidiu pela exclusão do pólo passivo o responsável tributário que não foi notificado do lançamento fiscal.

Relata que já recebeu Auto de Infração idêntico ao presente, relativo ao IPI, e que sua defesa foi provida pela DRJ de Juiz de Fora/MG para afastar o agravamento da multa. Diz que a hipótese dos presentes autos é a mesma, havendo a necessidade de se afastar a responsabilidade solidária. Entende que, se afastada a fraude, a prática de qualquer conduta dolosa ou ilícita por parte do responsável também deve ser afastada,

uma vez que o cancelamento da qualificadora da multa implica o cancelamento da responsabilidade, exatamente pelo fato de reconhecer que inexistiu sonegação, fraude ou conluio.

No tópico "**DA REPRESENTAÇÃO PENAL PARA FINS PENAISS**", requer que a representação somente seja encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final na esfera administrativa.

No tópico "**DOS FUNDAMENTOS DO IMPUGNANTE QUANTO AO MÉRITO**", repete as mesmas considerações aduzidas pela contribuinte.

Requer a exclusão da responsabilidade tributária e a anulação dos Autos de Infração, tendo em vista que escriturou regularmente as notas fiscais de saída e o RAIPI, bem como os créditos das notas fiscais de entrada, especialmente porque não descontou o crédito de PIS/COFINS sobre o ICMS recolhido por força da decisão do STF proferida no RE nº 574.706. Subsidiariamente, pleiteia, o cancelamento da multa de 150% ou sua redução para 20% com fulcro nas Súmulas CARF nºs. 14 e 25.

A Recorrente foi intimada pela via eletrônica em data de 06/12/2019 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 3772), apresentando Recurso Voluntário em 16/12/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 3776), o que fez com os mesmos argumentos da peça de Impugnação, acima relatados.

Após, o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminar de nulidade

Pede a Recorrente a nulidade do Auto de Infração, uma vez que não foi intimada a prestar esclarecimentos quanto a essas contribuições, que não lhe foi dada a prévia oportunidade de prestar esclarecimentos à fiscalização, fato que torna manifestamente nulo o presente auto, uma vez que tal descompasso constitui uma grave falta de motivação e ofende o seu direito ao contraditório.

Sem razão.

Não devem prosperar os argumentos das partes, uma vez que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível..

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso em concreto, foram observados pela autoridade autuante todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível por meio dessa autuação.

Por sua vez, o lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva da impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

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

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Outrossim, o art. 9º do Decreto nº. 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, textualiza que os autos de infração deverão estar instruídos com todos os elementos indispensáveis à comprovação do fato. Vejamos:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Nesse sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López¹ se manifestam:

"No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. Portanto, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, conforme disposto na parte final do caput do art. 9º do PAF, como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao artigo 16 do PAF" (sem destaque no texto original)

¹ Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López; Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado; 1ª ed., 2002, p. 207.

Da análise dos autos, verifica-se que os documentos que compõem o caderno processual (Termo de Verificação Fiscal, Declarações de importação, Notas Fiscais de entrada e saída etc), contêm a descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Ademais, é cediço que o TPDF constitui-se em um mero instrumento de controle da administração tributária, sendo que uma eventual imperfeição na sua emissão ou execução em nada macula a legitimidade do lançamento tributário, nem tampouco o amplo direito de defesa do administrado.

Tanto é que os Recorrentes contestaram detalhadamente todos os pontos controvertidos apresentados na autuação, demonstrando que tiveram plena compreensão de tudo aquilo do que estão sendo acusados.

O Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Do que se extrai que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal não prevê como hipótese de nulidade do procedimento fiscal a ocorrência das alegações apontadas em defesa.

Portanto, a insurgência manifestada acerca da nulidade da autuação não merece prosperar.

3. Mérito

3.1. Do lançamento de ofício. Falta de escrituração

O auto de infração objeto deste litígio foi lavrado em decorrência de falta de escrituração correta de Notas Fiscais de Saídas, resultando na redução do IPI a recolher, tendo em vista ter gerado créditos indevidos.

Argumentou a defesa que escriturou corretamente no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) todas as operações de saída por ela realizadas, bem como as Notas

Fiscais, sendo a escrituração corretamente efetivada, sendo que caberia verificar se os CFOP's e CST's de cada um dos documentos fiscais gerava ou não créditos de PIS e COFINS, o que não foi feito.

A defesa cinge-se a fundamentar pelo ônus da prova da Fiscalização, trazendo fundamentos com relação aos Princípios da Legalidade, Motivação, Ampla Defesa e Contraditório.

Sem razão à defesa.

Como bem observado pela DRJ de origem, o lançamento tributário foi realizado considerando a escrituração de diversas notas fiscais de entrada não comprovadas pela contribuinte.

Transcrevo abaixo o r. voto do ilustre Julgador a quo neste ponto:

A impugnante argumenta que escriturou corretamente no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) as operações de saída realizadas, tendo escriturado todas as notas fiscais. Ressalta que como a escrituração foi corretamente efetivada, ao Fisco caberia verificar se os CFOP e CST de cada um dos documentos fiscais gerava ou não créditos de PIS/Cofins, o que não foi feito. Alega que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo ao Auditor-Fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados, conforme prescreve o art. 26 do Decreto n.º 7.574/2011.

Sobre esta questão, tem-se que o lançamento tributário foi realizado, tendo em vista a escrituração de diversas notas fiscais de entrada não comprovadas pela contribuinte. A fiscalização informou o seguinte:

As notas fiscais escrituradas indevidamente pela FISCALIZADA, sem número da chave de acesso, conforme a representação fiscal elaborada pela ilustre Auditora-Fiscal, referem-se a compras para industrialização, período de 01/2014 a 02/2015, cujos fornecedores são os indicados na tabela abaixo.

NOME DO FORNECEDOR	CNPJ
THR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA	00.314.544/0001-28
FERNANDEZ SA INDÚSTRIA DE PAPEL	43.468.701/0001-62
ORSA CELULOSE PAPEL E EMB SA	45.988.110/0001-41
RIGESA CELULOSE PAPEL E EMB LTDA	45.989.050/0007-77

Na sequência, a autoridade a quo relacionou todas as notas fiscais por fornecedor, que foram escrituradas pela SAVAR sem a comprovação de sua existência. Após, demonstrou os créditos da não cumulatividade de PIS/Pasep e Cofins apurados indevidamente e o valor a pagar das contribuições, tendo em vista que tais créditos foram glosados.

Portanto, a prova a ser produzida pela contribuinte, apta a cancelar os autos de infração, como já se disse, é de clareza basilar, pois bastaria à impugnante trazer aos autos as notas fiscais indicadas no TVF, as quais a fiscalização considerou inexistentes.

Não se trata, pois, de escrituração de notas fiscais de saída, como alegou, mas, sim, de notas fiscais de entrada, que geraram créditos indevidos de PIS/Pasep e de Cofins e cujas glosas ocasionaram o lançamento tributário.

Por outro lado, não cabe ao Fisco verificar os CFOP e CST das notas fiscais, como requereu a fiscalizada, a fim de verificar se há ou não direito a crédito, tendo em vista que as notas fiscais simplesmente não foram apresentadas, ou melhor, não há

comprovação de que elas lhe foram destinadas. Não sendo destinatária das notas fiscais ou não existindo as notas fiscais relacionadas pela fiscalização, créditos de PIS/Pasep e Cofins, certamente, não há.

Em conclusão, a escrituração contábil dos contribuintes, se mantida com observância das disposições legais e comprovadas por documentos hábeis, fazem prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados. Contudo, a escrituração das notas fiscais relacionadas no TVF, que gerou os créditos de PIS/Pasep e de Cofins indevidos, não foi comprovada por documentos hábeis, de modo que o lançamento foi corretamente elaborado.

Ademais, ao contrário do que entende a Recorrente, o conjunto probatório trazido pela Fiscalização não foi afastado pelos autuados, os quais não apresentaram um único documento com as peças de defesa, passíveis de contrapor dúvidas às conclusões constantes no Termo de Verificação Fiscal.

Ao que pese o ônus da prova recair sobre a Autoridade Fiscal, diante de farto acervo probatório, deveria os Autuados comprovar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da acusação, não sendo suficiente a simples alegação, como prevê o artigo 373 do novo Código de Processo Civil, que assim dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

- ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
- ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Vejamos o que ensina o ilustre Doutrinador Humberto Theodoro Júnior:²

“Cada parte, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretenda seja aplicado pelo juiz na solução do litígio.

Quando o réu contesta apenas negando o fato em que se baseia a pretensão do autor, todo o ônus probatório recai sobre este. Mesmo sem nenhuma iniciativa de prova, o réu ganhará a causa, se o autor não demonstrar a veracidade do fato constitutivo do seu pretensão direito (...)”.

Portanto, está correta a decisão recorrida, motivo pelo qual afasto os argumentos da defesa.

3.2. Da Responsabilidade tributária

O auto de infração foi lavrado com a inclusão do sócio, Sr. Massayoshi Saga, enquanto responsável tributário, considerando que valeu-se de artifícios fraudulentos para reduzir o PIS e a COFINS que, em síntese, correspondem aos créditos indevidos dessas contribuições mediante a inserção de Notas Fiscais inexistentes (sem chave de acesso).

Alega o Recorrente que não houve demonstração de que teria se beneficiado de eventual ilicitude tributária, que o mero inadimplemento da obrigação tributária não autoriza a sua inclusão como responsável solidário e que não há demonstração por parte da autoridade

² Humberto Theodoro Júnior; Curso de Direito Processual Civil; 23ª. ed., 1998, p. 424.

fazendária de que teria efetivamente praticado atos que determinariam a sua inclusão como responsável solidário.

Igualmente sem razão à defesa neste ponto.

Assim estabelecem os artigos 1016 do Código Civil e 135 do Código Tributário Nacional:

CÓDIGO CIVIL:

Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, POR CULPA NO DESEMPENHO DE SUAS FUNÇÕES. (destaquei)

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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. (destaquei)

Importante observar que os "atos praticados" previstos pelo artigo 135 do CTN, devem estar vinculados ao fato gerador de exigência fiscal, ou seja, não é qualquer ato que irá justificar a aplicação de qualquer penalidade tributária.

Do contrário, ou seja, se a ocorrência de toda e qualquer infração de lei autorizasse aplicação do inciso III do artigo 135 do CTN, para atribuição de responsabilidade tributária terceiros, todo e qualquer Auto de Infração deveria trazer como responsável solidário ao menos um dos diretores, dos gerentes ou do representantes legais das pessoas jurídicas, uma vez que todo lançamento tributário já nasce e virtude de uma suposta infração à lei. Neste caso, não haveria razão para a teoria adotada pelo ordenamento jurídico pátrio que confere à pessoa jurídica personalidade distinta de seus sócios, que somente pode ser desconsiderada nas hipóteses previstas no artigo 50 da Lei nº 10.406/02.

Com isso, as consequências de qualquer tipo de conduta realizada em nome da empresa só podem alcançar o sócio quando devidamente que a conduta necessariamente dolosa ou, no mínimo, de pleno conhecimento das ocorrências infracionais.

Vejamos o entendimento de Fábio Ulhoa Coelho;

“No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados” (2003, p.402).

Neste mesmo sentido é o entendimento de Maria Rita Ferragut acerca da necessidade do dolo nas disposições do artigo 135 do CTN:

“Assim, temos que o dolo é condição essencial para a responsabilização, ou seja, a intenção de fraudar, de agir de má fé e de prejudicar terceiros é fundamental para caracterizar a responsabilidade pessoal.” Ferragut (2005, p. 121).

Portanto, para que as consequências da conduta realizada em nome da empresa alcancem o sócio que agiu dentro dos limites estabelecidos no estatuto, na lei ou no contrato social, é necessário que se comprove a concorrência ou o benefício com a prática da infração por parte deste sócio, uma vez que os mesmos não podem ser presumidos pelo simples fato de ser sócio, ainda que administrador.

E no caso em análise a Fiscalização foi devidamente clara em relação à conduta praticada pelo sócio incluído no polo passivo.

A fraude está prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, com o seguinte texto:

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

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

Dos dispositivos legais acima invocados, constata-se imprescindível que a fraude tributária seja realizada mediante conduta dolosa, visando esconder, modificar ou excluir o fato jurídico tributário, legitimando que a Autoridade Administrativa desconsidere negócios jurídicos que visem ludibriar o controle aduaneiro e, portanto, o interesse público que deve ser resguardado pelo Auditor Fiscal, nos termos previstos pelo artigo 37, *caput* da Constituição Federal³ e artigo 2º da Lei nº 9.784/99⁴.

³ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

⁴ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Como ensina o ilustre Doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁵:

"Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é".

Após análise da documentação apresentada e demais meios de provas detalhados em TVF, concluiu a Fiscalização pela caracterização das condutas dos envolvidos mediante fraude e por meio de negócio simulado, com flagrante omissão das Notas Fiscais na escrituração formalizada.

Desta forma, deve o autuado ser mantido no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que restou configurada a sua efetiva participação sobre os fatos geradores que resultaram no lançamento de ofício.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento aos Recursos Voluntários.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivização no Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 80.