



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



**Processo nº** 15540.720119/2018-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-006.474 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de julho de 2023  
**Recorrente** LIDER COMERCIAL DE CAFE IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. INFORMAÇÕES ORIGINADAS DE PROCESSO CRIMINAL EM SEGREDO DE JUSTIÇA. AUSÊNCIA DE COMPARTILHAMENTO.

Não há que se falar em nulidade pelo compartilhamento indevido de informações de processo criminal em segredo de justiça quando referidos elementos foram disponibilizados publicamente e somente serviram para iniciar o procedimento fiscal.

NULIDADE. PROVA COMPARTILHADA PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA.

Utilização de informação pública para iniciar procedimento de fiscalização. Legitimidade. Autuação que não se baseou em prova produzida noutro processo para constituir o crédito tributário, mas sim na falta de comprovação dos custos pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. FALTA DE PROVA DE RECOLHIMENTO PARCIAL.

A aplicação da contagem do prazo decadencial de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN depende

GLOSA DE CUSTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não comprovada a efetiva ocorrência das operações comerciais, está correta a glosa dos custos pela Fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Carf realizar juízo de constitucionalidade da legislação tributária. Aplicação da Súmula Carf nº 2.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. USO INDEVIDO DE PROVA COMPARTILHADA.

As informações extraídas de denúncia apresentada pelo Ministério Público não se qualificam como prova emprestada processual a fundamentar isoladamente a responsabilidade tributária. Informações obtidas que devem ser corroboradas por meio de fiscalização da Receita Federal ou de provas devidamente

produzidas no curso do processo judicial, sob a garantia do contraditório e da ampla defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado (i) em rejeitar as preliminares, por unanimidade de votos, e, (ii) no mérito dos recursos, mantidos o crédito tributário e a multa agravada por unanimidade de votos, (ii.1) em dar parcial provimento, (ii.1.1) por unanimidade de votos, ao de Silvio Luiz, excluindo sua responsabilidade tributária, e (ii.1.2) por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, ao de Fabio Luiz, excluindo sua responsabilidade tributária, vencidos os conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros, que negavam provimento ao recurso; e (ii.2) em negar provimento ao de Eduardo Vieira, por maioria de votos, mantendo sua responsabilidade tributária, vencidos o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso (Relator) e os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcelo José Luz de Macedo, que a excluía. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Redator designado

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

## **Relatório**

Trata-se de Recursos Voluntários (fls. 808/916, 934/994 e 997/1.058) interpostos pelos sujeitos passivos Eduardo Vieira de Miranda (“Eduardo Vieira”), Fabio Luiz Ribeiro Diogo (“Fabio Luiz”) e Silvio Luiz Fonseca de Azevedo (“Silvio Luiz”) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE) que julgou improcedentes as Impugnações apresentadas, mantendo integralmente o crédito tributário.

Referido crédito tributário foi constituído para exigir IRPJ e CSLL relativos aos fatos geradores do primeiro e do segundo trimestres de 2013, decorrentes de suposta infração correspondente à contabilização de custos com base em documentos inidôneos (fls. 3/33) pelo contribuinte Líder Comercial de Café Importação e Exportação – EIRELI (“Líder”).

Por bem sintetizar a controvérsia, adoto parte do relatório presente no acórdão recorrido:

Trata-se dos autos de infração de IRPJ e CSLL referentes ao 1º e 2º trimestres de 2013, decorrentes da glosa de custos (comprovação inidônea), tendo sido consignados os seguintes lançamentos, já incluída a multa qualificada e majorada no total de 225%: (...)

Afirma a fiscalização que:

(...) a empresa LIDER COMERCIAL DE CAFÉ IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, sediada à Avenida Amintas Osório de Matos, 115 — Bairro Niterói / Iúna (ES), sonogou tributos mediante a utilização de notas fiscais inidôneas, aumentando consideravelmente os seus custos. Esta empresa, juntamente com profissionais e empresas do ramo cafeeiro nos Estados do Espírito Santo e de Minas Gerais e, em cumplicidade com "empresas de fachada" do Estado do Rio de Janeiro e auditores fiscais desse estado, participou de um complexo esquema fraudulento no mercado de café. Este esquema fraudulento mirou inicialmente os tributos estaduais (ICMS), porém as informações trazidas à lume comprovam fraudes à legislação tributária federal perpetrada pelas pessoas envolvidas e, dessa forma, esclarecem as apurações efetuadas no curso da presente ação fiscal.

No ano-calendário de 2013 o contribuinte optou pelo regime de tributação do Lucro Real, com apuração do IRPJ e CSLL trimestral, de acordo com a Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica — DIPJ 2014, sob o número da declaração 0000031803.

Foi declarada a inaptidão das empresas Menorah Comércio de Café Ltda. e Soteria Comércio de Alimentos Ltda perante o CNPJ (supostas fornecedoras da LIDER) uma vez que se verificou que as sociedades não funcionam nos endereços informados aos sistemas de Receita Federal do Brasil.

A Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro desativou a inscrição da MENORAH COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA perante o Cadastro Geral de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro com efeitos a partir de 15/07/2009. Em consequência, qualquer documento emitido pelo estabelecimento titular da inscrição passou a ser considerado inidôneo, para todos os efeitos fiscais a partir da data indicada.

A Superintendência de Arrecadação, Cadastro e Informações Econômico-fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro tornou pública a DESATIVAÇÃO DA INSCRIÇÃO da SOTERIA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA perante o Cadastro Geral de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, através do EDITAL n.º 3/2014, publicado no DOERJ em 13/01/2014. Em 11/05/2015, a Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro publicou o EDITAL n.º 5/2015, no DOERJ, para retificar a data a partir da qual ficou considerado inidôneo, para todos os efeitos fiscais, qualquer documento emitido pela SOTERIA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA a partir de 19/11/2008.

Por sua vez, a Superintendência Regional da Fazenda do Estado de Minas Gerais — SRF de Ipatinga I, publicou o Ato Declaratório n.º 01.394.210.000046, no DOEMG, em 10/09/2014, para comunicar que também foram declarados ideologicamente falsos todos os documentos autorizados e emitidos pela SOTERIA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, a partir de 16/03/2010.

A inexistência de fato das empresas listadas acima, supostas fornecedoras da impugnante é um dos elementos do modus operandi para a prática de fraude fiscal que se encontra descrito em denúncia apresentada pelo MPES no âmbito do que se chamou OPERAÇÃO ROBUSTA e disponível para consulta pública no site do órgão:

<https://www.mpes.mp.br/Arquivos/Modelos/Páginas/NoticiaComFoto.aspx?pagina=144>  
6

Relata a denúncia que as empresas de fachada serviam simplesmente para gerar crédito de ICMS com a emissão de notas frias e que os valores eventualmente transferidos a elas eram imediatamente repassados para os fornecedores de fato. Detalha ainda que o auditor fiscal estadual Eduardo Vieira de Miranda (mediante propina) era responsável por cancelar as notas fiscais emitidas pelas empresas, conferindo-lhes aparência de legalidade.

Na esfera tributária federal, uma vez declarada a inaptidão das empresas e inidoneidade dos documentos fiscais por elas emitidos, fez-se necessário analisar as transações comerciais supostamente realizadas pelas mesmas. Assim é que o contribuinte LIDER COMERCIAL DE CAFÉ IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 08.845.766/0001-89 foi intimado através de Termo de Intimação Fiscal (fls. 93-94), com ciência via postal em 16/08/2017 (fl. 97), a prestar esclarecimentos relativos ao pagamento das Notas Fiscais de venda de sacas de café emitidas no ano de 2013 pela MENORAH, tendo sido fornecida planilha com a relação ao contribuinte (95-96).

Apurado na escrituração contábil que o contribuinte contabilizou notas fiscais de entrada da empresas SOTERIA e MENORAH, documentos considerados inidôneos e intimado a comprovar a regularidade das operações, ao final, não tendo sido atendidas as intimações, foi promovida a glosa dos seguintes valores:

MÊS	SOTERIA	MENORAH	TOTAL
JANEIRO	9.297.500,00	3.947.000,00	13.244.500,00
FEVEREIRO	12.254.300,00	5.162.150,00	17416.450,00
MARÇO	4.382.600,00	-	4.382.600,00
<b>1º TRIMESTRE</b>	<b>25.934.400,00</b>	<b>9.109.150,00</b>	<b>35.043.550,00</b>
ABRIL	4.364.500,00	4.889.500,00	9.254.000,00
<b>2º TRIMESTRE</b>	<b>4.364.500,00</b>	<b>4.889.500,00</b>	<b>9.254.000,00</b>

A referida glosa impactou na apuração do IRPJ e da CSLL, e tendo em vista que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL apresentados em 2013 pela empresa foram alterados em razão das infrações apuradas nos itens acima, ficou o contribuinte intimado a proceder à devida correção no LALUR, conforme Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais anexa ao Auto de Infração do IRPJ e nos controles da base de cálculo negativa da CSLL, conforma Planilha de Compensação de Base Negativa da CSLL anexa ao Auto de Infração da CSLL.

A autoridade lançadora promoveu a qualificação da multa ante a constatação dos institutos da fraude, do conluio e da sonegação. Constatou-se que as operações comerciais não existiram, sendo inclusive, suportadas com documentos inidôneos ("notas frias"), procurando, através destes subterfúgios, aumentar indevidamente os seus custos, de forma a reduzir o montante dos tributos a pagar em evidente intenção de fraude ao Fisco.

Ainda agravou a multa em 50%, com base no art. 44, I §2º da Lei 9430/96, tendo em vista que o sujeito passivo não atendeu as intimações para apresentar documentos e esclarecimentos.

Ao final do Termo de Verificação Fiscal (fls. 36/48), a Fiscalização atribuiu responsabilidade tributária a outros sujeitos passivos, com fundamento nos arts. 124, I e II, e 135, III, do Código Tributário Nacional. A fundamentação adotada foi a seguinte:

54.1. ADALBERTO OLIVEIRA DA COSTA SOARES, CPF 055.187.807-02, sócio administrador da empresa Lider até dezembro de 2012, participou da fraude fiscal,

sendo indiciado pelo MP-ES e réu no Processo Penal n.º 00355908-62.2014.8.08.0024. A partir de 2013, passou a sócio quotista, deixando a empresa em 30/07/2015.

54.2. JOÃO ROBERTO SILVERIO DE OLIVEIRA, CPF 517.843.519-20, sócio administrador da empresa, ingressando na mesma em janeiro de 2013, período desta auditoria, onde foi apurado débito relativo a utilização indevida de notas fiscais inidôneas com o intuito de aumentar os custos, provenientes de fraude fiscal. A partir de julho de 2015, torna-se o único sócio da empresa, com a transformação da mesma de Sociedade Limitada para Empresa Individual de Responsabilidade Limitada.

54.3. FÁBIO LUIZ RIBEIRO DIOGO, CPF 089.458.797-81, participou intensamente no esquema de fraudes e simulações de compras de café através das empresas Menorah e Soteria, sendo um dos verdadeiros donos destas empresas. Se utilizou de "laranjas" para criação das mesmas, pagando a quantia média mensal de três mil reais para cada um, conforme consta de Declaração prestada ao MPES pelo próprio.

54.4. EDUARDO VIEIRA DE MIRANDA, CPF 792.977.227-68, auditor fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro à época dos fatos, sogro de Silvio Luiz Fonseca de Azevedo e padrasto de Fábio Luiz Ribeiro Diogo, foi a autoridade tributária que visou todos os documentos de arrecadação, de acompanhamento obrigatório às notas fiscais inidôneas nas saídas interestaduais. Vale ressaltar que na Operação Robusta I, o Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado — GAECO, do MPES, apreendeu na residência do auditor fiscal uma caixa contendo 63 (sessenta e três) unidades de espelhos emborrachados de carimbos diversos, dentre eles, da sociedade Soteria Comércio de Alimentos Ltda, CNPJ 10.461.349/0002-65, conforme folha 35 da citada denúncia.

54.5. SILVIO LUIZ FONSECA DE AZEVEDO, CPF 086.227.077-41, se manteve como sócio com poderes de administração da Soteria Comércio de Alimentos, de 15/01/2010 a 26/12/2011, quando transferiu suas cotas para Marcia Pains da Silva, interposta pessoa. Além da Soteria, Marcia Pains da Silva e seu marido, Alberto da Silva, foram incluídos como sócios também na Menorah Comércio de Café Ltda, outra empresa criada por Silvio Luiz Fonseca de Azevedo, no Estado do Rio de Janeiro, pertencente ao esquema fraudulento do comércio de café e da qual também é contador.

Intimados do lançamento, apenas os responsáveis Silvio Luiz, Fabio Luiz e Eduardo Vieira apresentaram as suas Impugnações, separadamente (fls. 389/442, 445/504 e 507/596). Estas defesas foram julgadas improcedentes pela DRJ/BHE (fls. 833/846), por meio de acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
Ano-calendário: 2013

GLOSA DE CUSTOS. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA.

Não comprovada a efetividade das operações comerciais, correta a glosa de custos apurados com base em notas fiscais inidôneas emitidas por empresas inaptas, independentemente de ato declaratório anterior.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o sujeito passivo concorda ou contra a qual não se manifesta expressamente, ocorrendo a preclusão do direito à sua contestação em momento posterior.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas à satisfação do crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, dentre elas os sócios de fato das empresas emissoras de Notas Fiscais inidôneas e a autoridade

fiscal que tenha tentado lhes conferir aparência de legalidade, em situação reveladora de conluio com a autuada - que recepcionou tais Notas Fiscais.

#### DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

#### NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

#### PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa quando o sujeito passivo apresenta impugnação na qual refuta o lançamento e revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas e os elementos nas quais se baseiam.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos da CSLL, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

Inconformados, os responsáveis tributários Silvio Luiz, Fabio Luiz e Eduardo Vieira interpuseram Recursos Voluntários (fls. 808/916, 934/994 e 997/1.058), alegando, em síntese, o seguinte:

- (i) As provas que fundamentam a exigência teriam sido obtidas na ação penal decorrente da “Operação Robusta”, que corre em segredo de justiça. Estas provas, contudo, teriam sido compartilhadas indevidamente com a Receita Federal sem autorização judicial, razão pela qual este processo administrativo seria nulo, bem como as infrações dele decorrentes;
- (ii) Referidas provas seriam oriundas da denúncia apresentada pelo Ministério Público do Espírito Santo (MPES), “sem o crivo do contraditório e da ampla defesa”, não podendo ser utilizadas licitamente como provas emprestadas. Também por isso haveria nulidade no procedimento fiscal;
- (iii) Seria ilegal a responsabilidade tributária atribuída com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pois o “interesse comum” citado no dispositivo é o interesse jurídico, “que pressupõe a prática conjunta do fato”, o que não se confunde com o interesse econômico e/ou ilícito na operação;
- (iv) “Se considerados inidôneos para todos os efeitos fiscais, os Fiscos, estadual e federal deveriam, por determinação legal, explicitar as operações que considerem REAIS E FIDEDIGNAS, ao passo que ao considerar que as operações são inexistentes ou simuladas, sem que apresentem as REAIS operações, fogem, totalmente da obrigação legal de

determinar com exatidão e privativamente, nos moldes do art. 142 do CTN”. Uma vez que não teriam sido apresentadas as reais operações realizadas pelo Fisco e pelo Ministério Público, os autos de infração seriam nulos “por falta total de precisão e clareza dos lançamentos punitivos”;

- (v) Ao Fisco caberia o ônus da prova dos fatos geradores, o que não teria se verificado neste caso;
- (vi) Em momento algum os entes “demonstraram nas suas razões de inidoneidade dos documentos fiscais e por conseguinte na desconsideração de atos e negócios jurídicos, se os fatos geradores ocorreram ou não. Se os fatos geradores de saída de café não ocorreram, não há de se falar em imposição de ICMS, ou de Tributos Federais. A imposição de penalidade não é forma de CRIAÇÃO legal do fato gerador da respectiva obrigação tributária.” Ao atuar dessa forma, o Fisco teria agido “com total ausência de descrição de elementos ou de motivos dos lançamentos”, o que geraria a nulidade por vício material;
- (vii) Não haveria lei regulamentando o art. 116 do CTN, razão pela qual a desconsideração dos negócios jurídicos envolvidos neste caso seria ilícita;
- (viii) A aplicação de sanção punitiva em percentual superior ao valor do tributo seria inconstitucional, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, caracterizando confisco vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal;
- (ix) Seria ilegítima a responsabilização de contador por sonegação do cliente;
- (x) O STF teria entendimento no sentido de ser ilegais investigações feitas pela Receita Federal em face de autoridades baseadas em desvio de finalidade e ausência de critérios objetivos de ações fiscais.

Ao final, os Recorrentes pediram *(i)* a nulidade dos créditos tributários, *(ii)* a exclusão da responsabilidade tributária solidária e *(iii)* a “decretação da prescrição” dos períodos abrangidos pela Fiscalização.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

O Recorrente Silvio Luiz foi intimado do acórdão da DRJ em 19/06/2019 (fls. 872), tendo interposto seu Recurso Voluntário em 15/07/2019 (fls. 886). Os Recorrentes Fabio Luiz e Eduardo Vieira foram intimados em 08/07/2019 (fls. 883 e 884), com a interposição de

Recurso Voluntário, respectivamente, em 06/08/2019 (fls. 993) e 05/08/2019 (fls. 1.058). Os três recursos foram assinados pelos próprios Recorrentes. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço os três Recursos Voluntários.

## I. Preliminares de nulidade

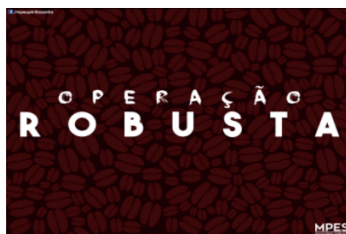
### I.1. Ausência de prova do compartilhamento de informações entre o MPES e a Receita Federal

Preliminarmente, os Recorrentes alegam que o procedimento de Fiscalização e as autuações seriam nulos, pois baseado em provas ilícitamente compartilhadas pelo MPES com a Receita Federal, que estavam em processo criminal com sigredo de justiça.

Como mencionado, trata-se de Autos de Infração lavrados para a exigência de IRPJ e de CSLL decorrente da glosa de custos deduzidos por meio de notas fiscais inidôneas emitidas pelas pessoas jurídicas Menorah Comércio de Café Ltda. (“Menorah”) e Soteria Comércio de Alimentos Ltda. (“Soteria”).

Segundo a Fiscalização, as supostas operações de compra e venda entre a contribuinte Líder e as referidas pessoas jurídicas estariam abrangidas na “Operação Robusta”, deflagrada pelo Ministério Público do Espírito Santo. Esta operação teve grande repercussão, levando o MPES a informar expressamente em seu portal na *internet* o oferecimento da denúncia e a sua aceitação pela 6ª Vara Criminal de Vitória/ES (<https://www.mpes.mp.br/Arquivos/Modelos/Paginas/NoticiaComFoto.aspx?pagina=1446#>):

#### Justiça aceita denúncia do MPES e 36 viram réus na Operação Robusta



A 6ª Vara Criminal de Vitória aceitou a denúncia de corrupção passiva proposta pelo Ministério Público do Estado do Espírito Santo (MPES), por meio do Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado (Gaeco), contra 36 sócios-administradores de 27 empresas envolvidas numa complexa fraude fiscal no setor cafeeiro. O esquema de sonegação é considerado o maior da história do Estado e foi desarticulado pela Operação Robusta, deflagrada em 2013 pelo Ministério Público.

Após a aceitação da ação penal movida pelo MPES, os 36 denunciados passam a ser réus e vão responder por crimes contra a ordem econômica, falsidade ideológica, corrupção passiva e organização criminosa devido à participação nas fraudes no setor cafeeiro, que geraram um prejuízo bilionário aos cofres públicos do Espírito Santo. Os acusados e as 27 empresas beneficiárias pela manobra contra o Fisco também são alvo de outros sete procedimentos que estão sendo apurados pelo Comitê Interinstitucional de

Recuperação de Ativos (Cira). Correm ainda inquéritos no Gaeco para apurar crimes contra a Ordem Tributária.

Na própria página do MPES, foram disponibilizados à população em geral a denúncia criminal<sup>1</sup> e a decisão judicial citada.<sup>2</sup>

Analisando o TVF e os elementos trazidos pela Fiscalização, não verifico a utilização de qualquer outro arquivo referente ao processo criminal além da denúncia e da decisão judicial que a aceitou, ambas disponibilizadas publicamente. Sendo assim, não há que se falar em “compartilhamento indevido” por ausência de decisão judicial, pois a Fiscalização apenas utilizou informações de conhecimento público para iniciar o procedimento fiscal de sua competência.

<sup>1</sup> <https://www.mpes.mp.br/Arquivos/Anexos/3f40e202-a3b5-4b27-8cee-dd07a9ca4146.pdf>.

<sup>2</sup> <https://www.mpes.mp.br/Arquivos/Anexos/f8344dc8-09ee-4192-a598-c6f0515cc020.pdf>.

Portanto, rejeito a preliminar.

**I.2. Acepções de “prova emprestada” e sua utilização neste caso. Informações externas que somente contextualizaram a autuação, sem servir diretamente para a constituição do crédito tributário.**

Ainda em preliminar, os Recorrentes alegaram que o procedimento de Fiscalização e as autuações seriam nulos, uma vez que não poderiam ter se fundamentado nessas “provas emprestadas” – denúncia e decisão judicial que a aceitou –, pois formadas unilateralmente pelo Ministério Público do Espírito Santo (MPES).

Segundo FABIANA DEL PADRE TOMÉ,<sup>3</sup> a expressão “prova emprestada”, no âmbito do processo tributário, assume duas acepções (i) primeiro, como forma de designar a utilização de uma prova produzida noutro processo (“prova emprestada processual”) e (ii) segundo, para significar as “informações fornecidas por qualquer das Fazendas Públicas, obtidas por meio de procedimentos fiscalizatórios por elas realizados” (“prova emprestada tributária”).

Referida distinção é fundamental porque, no segundo caso, há previsão expressa no sentido de que os entes tributantes devem prestar assistência mútua para fiscalização (art. 199 do CTN). Nesse sentido, este Carf possui jurisprudência admitindo amplamente a utilização de elementos obtidos pelos Fiscos estaduais e compartilhados com a Receita Federal, assegurado o contraditório tanto no processo administrativo em que a prova foi produzida quanto naquele em que essas provas serão utilizadas. Veja-se a jurisprudência desta Turma:

PROVAS EMPRESTADAS. RESPEITO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. OBSERVÂNCIA DO ORDENAMENTO JURÍDICO. A utilização de conjunto probatório produzido por órgão público em processos instaurados por autoridades fiscais de outra esfera de poder, relativo ao mesmo contribuinte, respeitado o contraditório e a ampla defesa, está de acordo com o ordenamento jurídico e não constitui causa de nulidade do lançamento fiscal. (Acórdão n.º 1301-002.271, Rel. Cons. Waldir Veiga Rocha, Sessão de 10/04/2017)

PAF. PROVA EMPRESTADA. VALIDADE. O artigo 199 do CTN prevê a mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações e, uma vez observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio, não se pode negar valor probante à prova emprestada (Relatório SEFAZ), coligida mediante a garantia do contraditório. (Acórdão n.º 1301-002.179, Rel. Cons. Waldir Veiga Rocha, Sessão de 24/01/2017)

RECEITA BRUTA APURAÇÃO. PROVA EMPRESTADA As provas obtidas do Fisco Estadual na fase de fiscalização são admissíveis no processo administrativo fiscal, por serem submetidas a novo contraditório e não prejudicarem o direito de defesa do contribuinte ao qual cabe o ônus da prova da existência de saídas que não configurou receitas. (Acórdão n.º 1301-001.036, Rel. Cons. Paulo Jakson da Silva Lucas, Sessão de 11/09/2012)

Já no caso da “prova emprestada processual”, uma vez que a origem da prova não é outro ente tributante, entende-se que a sua utilização é mais restrita. Conforme SÉRGIO ANDRÉ ROCHA,<sup>4</sup> os requisitos para a utilização dessa prova emprestada são os seguintes: (i) que a mesma

<sup>3</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. - 4ª ed., rev., atual. - São Paulo: Noeses, 2016, p. 153-154.

<sup>4</sup> ROCHA, Sérgio André. Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 245.

tenha sido produzida sob contraditório e (ii) que a parte cujos interesses são contraditados pela “prova emprestada” tenha participado do referido contraditório. Destaco, ainda, o esclarecimento feito pelo Procurador da Fazenda Nacional DANIEL ZANETTI MARQUES CARNEIRO<sup>5</sup> em trabalho doutrinário:

“Especificamente o que nos interessa neste momento, é ressaltar que essa sujeição do processo administrativo fiscal ao contraditório e à ampla defesa faz com que, pragmaticamente, muito embora se afigure possível a utilização da prova emprestada na referida espécie de processo, para que a mesma seja validamente considerada e utilizada pela autoridade administrativa, é imperioso que, antes, tenha sido objeto de análise pelo contribuinte a ela relacionado, vale dizer, **deverá o contribuinte ter tido a oportunidade de sobre ela pronunciar-se no processo onde originariamente surgida e utilizada**, mormente quando detiver sérios fundamentos para maculá-la e, com isso, invalidar sua utilização no processo.” (destaquei)

Partindo para o caso concreto, fica evidente que aqui se discute a utilização da primeira acepção de “prova emprestada” (prova emprestada processual). Como visto, a Fiscalização não utilizou elementos produzidos em processo administrativo fiscal estadual – no limite, as únicas informações decorrentes dos Fiscos estaduais seriam as declarações de inaptidão da Menorah e da Soteria, também disponíveis publicamente –, mas sim informações extraídas da denúncia apresentada pelo MPES e da decisão judicial que a aceitou. Cabe avaliar, portanto, *como* essas informações foram consideradas neste caso, a fim de avaliar a sua *licitude*.

Conforme consta deste Processo Administrativo, em 10/10/2018, anos após a denúncia mencionada, foi lavrado o Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 99), requerendo a apresentação de Notas Fiscais de compra referentes às mercadorias para revenda de 01/2013 a 06/2013. Como o contribuinte não foi localizado (fls. 103/105), foi feito Edital Eletrônico para a sua intimação. Contudo, referido termo não foi respondido, não tendo o contribuinte comprovado a idoneidade das operações.

Após levantamento das informações obtidas via SPED e DIPJ do ano-calendário de 2013, foi identificada a dedução de custo de mercadorias para revenda relativa a operações de suposta aquisição de insumos junto às pessoas jurídicas Menorah e Soteria. Tendo em vista a falta de esclarecimentos por parte do contribuinte, foi feita a glosa desses valores, com o consequente lançamento ofício.

Verifica-se, assim, que embora a Fiscalização tenha se utilizado dos elementos disponibilizados publicamente pelo MPES – a denúncia apresentada e a decisão que a recebeu –, a autuação ocorreu com base em fundamento independente: a falta de comprovação da ocorrência efetiva das operações documentadas pelas Notas Fiscais declaradas como inidôneas.

Ou seja, as informações extraídas da denúncia do MPES e da decisão judicial não foram utilizadas como prova da ocorrência do fato gerador. Serviram, tão somente, para esclarecer o contexto da Fiscalização e os fatos envolvidos.

Sendo assim, ao menos no que diz respeito ao crédito tributário constituído, não vejo a utilização de prova emprestada processual. O que se deu foi, tão somente, a utilização de *informações* externas – que inclusive foram disponibilizadas publicamente –, o que é totalmente

<sup>5</sup> CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Considerações sobre a Prova Emprestada no Processo Administrativo Fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 153, 2008, p. 33.

legítimo. Inclusive, a Fiscalização sequer precisa de qualquer informação externa para iniciar procedimento fiscalizatório, razão pela qual também é desnecessária qualquer autorização judicial para a utilização das informações citadas, como defendido pelos Recorrentes. Veja-se precedente relevante deste Carf:

Observe-se que o fato de as informações que lançaram suspeitas sobre o comportamento da autuada terem sido originadas de um processo de investigação iniciado por outro órgão do Poder Público em nada macula ou impede que a Administração Tributária Federal dê início ao “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”, consoante, aliás, lhe está permitido no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Vou mais além.

Esse “procedimento administrativo” tampouco necessita ser precedido de informações e documentos indiciários tal qual se deu no presente caso; basta qualquer tipo de informação de interesse do fisco, colhida mesma nas colunas sociais de um jornal [por exemplo, fulano de tal, que tem apresentado declarações de rendimentos com nenhum valor de imposto de renda a pagar, adquiriu uma aeronave de valor incompatível com a renda conhecida], para ensejar o início de uma “investigação” com o fito de apuração de eventual ilícito tributário. Nesse caso hipotético a que me referi, se o contribuinte esclarecer os fatos revelando que sua situação fiscal mostra-se compatível com o dispêndio efetuado, não restará à autoridade fiscal alternativa senão a de encerrar o seu procedimento sem qualquer exigência de tributo.

Então, em princípio, nada de irregular se constata no procedimento do fisco ao se basear em provas indicárias para iniciar a investigação. (Acórdão n.º 3401-001.794, Rel. Cons. Odassi Guerzoni Filho, Sessão de 21/05/2012)

Pelos mesmos fundamentos, entendo que não procede a alegação de “desvio de finalidade” da Fiscalização, que na realidade cumpriu seu dever de fiscalizar e constituir o crédito tributário.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade da autuação.

## II. Mérito

### II.1. Preliminar de mérito: ausência de decadência

Os Recorrentes requerem nos pedidos, sem fundamentação a respeito, a “decretação da prescrição” dos períodos abrangidos pela Fiscalização. A fim de evitar qualquer alegação eventual de nulidade ou omissão, e se tratando de matéria passível de conhecimento de ofício, passo a analisar a existência ou não de decadência.

Com efeito, trata-se de cobrança de IRPJ referente ao 1º e 2º trimestres de 2013. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a regra geral é a contagem a partir da ocorrência do fato gerador, segundo o art. 150, § 4º, do CTN, desde que (i) não haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação e (ii) o tributo seja declarado e recolhido, ainda que parcialmente. A falta cumulativa desses requisitos faz com que a contagem seja feita de acordo

com o art. 173, I, do CTN, tendo como termo inicial o início do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Neste caso, não há qualquer prova de recolhimento antecipado, ainda que parcial, o que faz com que a regra aplicável seja a do art. 173, I, do CTN:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. Na ausência de pagamento antecipado, ainda que decorrente da apuração de prejuízo fiscal, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai com o transcurso do prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Acórdão nº 9303-011.562, Rel. Cons. Rodrigo Mineiro Fernandes, Sessão de 19/07/2021)

Portanto, o lançamento analisado poderia ser realizado até 31/12/2018, o que de fato ocorreu, com a ciência dos responsáveis antes desse termo final. Assim, afasto a preliminar de decadência.

## II.2. Mérito: legitimidade da autuação e das multas aplicadas

Com relação ao mérito da autuação, os Recorrentes alegaram, em síntese, que (i) caberia à Fiscalização explicitar as operações reais que teriam ocorrido, já que considerou inidôneas as operações descritas, (ii) caberia à Fiscalização o ônus da prova dos fatos geradores, que não teriam sido comprovados e (iii) não haveria lei regulamentando o art. 116 do CTN, razão pela qual a desconsideração dos negócios jurídicos envolvidos neste caso seria ilícita.

Como mencionado, a autuação decorre da falta de comprovação, pela Líder, das operações que geraram os custos deduzidos na apuração do seu IRPJ do ano-calendário de 2013.

Como demonstrado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA,<sup>6</sup> “a lei exige que as despesas sejam registradas em escrita com forma contábil, devendo ser devidamente identificadas através de requisitos formais e de requisitos extrínsecos”. O mesmo autor destaca ainda que o lançamento contábil deve ter lastro em documento que identifique “as partes, a natureza da despesa, a quantidade de bens ou utilidades e as respectivas identificações, o valor respectivo, e outros elementos essenciais a evidenciar a vinculação do gasto com as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica que nela tenha incorrido”. Esses requisitos, como destacado pelo próprio autor, são aplicáveis também aos custos.<sup>7</sup>

Portanto, instaurada a fiscalização, cabe ao contribuinte comprovar, por meio de documentação idônea, que as operações que geraram a contabilização dos referidos custos efetivamente ocorreram, como as notas fiscais, comprovantes de pagamento, conhecimento de transporte de mercadoria e registro de entrada. Não houve, porém, a apresentação de qualquer documento nesse sentido, o que gerou a glosa.

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 893-896

<sup>7</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 845-846.

Vale destacar que a Fiscalização, em momento algum, desconsiderou atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Apenas solicitou a prova de que esses negócios ocorreram, uma vez que o próprio contribuinte deles se valeu na apuração do seu imposto sobre a renda. Portanto, descabe falar em aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, que não fundamentou a autuação.

Ainda, entendo que a motivação da autuação é clara e suficiente, uma vez que baseada na ausência de prova de custos utilizados pelo próprio contribuinte na sua apuração fiscal.

Com relação às multas, os Recorrentes se limitaram a alegar que a aplicação de sanção punitiva em percentual superior ao valor do tributo seria inconstitucional, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, caracterizando confisco vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal. Contudo, de acordo com a Súmula n.º 2 deste Carf, o juízo de constitucionalidade da lei tributária desborda das competências deste tribunal administrativo.

Assim, rejeito as alegações e mantenho integralmente o crédito tributário cobrado.

### **II.3. Responsabilidade tributária dos Recorrentes: tentativa de utilização de prova emprestada processual sem os requisitos necessários**

A respeito da responsabilidade tributária, os Recorrentes se insurgiram alegando que seria ilegal a aplicação do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pois o “interesse comum” citado no dispositivo é o interesse jurídico, “que pressupõe a prática conjunta do fato”, o que não se confunde com o interesse econômico e/ou ilícito na operação. No caso do recurso do responsável Silvio Luiz, há alegação também de que seria ilegal a responsabilização de contador por sonegação de cliente.

Conforme se verifica pelo TVF, a responsabilidade foi atribuída aos Recorrentes com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, com base nos seguintes argumentos:

54.3. FÁBIO LUIZ RIBEIRO DIOGO, CPF 089.458.797-81, participou intensamente no esquema de fraudes e simulações de compras de café através das empresas Menorah e Soteria, sendo um dos verdadeiros donos destas empresas. Se utilizou de "laranjas" para criação das mesmas, pagando a quantia média mensal de três mil reais para cada um, conforme consta de Declaração prestada ao MPES pelo próprio.

54.4. EDUARDO VIEIRA DE MIRANDA, CPF 792.977.227-68, auditor fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro à época dos fatos, sogro de Silvio Luiz Fonseca de Azevedo e padrao de Fábio Luiz Ribeiro Diogo, foi a autoridade tributária que visou todos os documentos de arrecadação, de acompanhamento obrigatório às notas fiscais inidôneas nas saídas interestaduais. Vale ressaltar que na Operação Robusta I, o Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado — GAECO, do MPES, apreendeu na residência do auditor fiscal uma caixa contendo 63 (sessenta e três) unidades de espelhos emborrachados de carimbos diversos, dentre eles, da sociedade Soteria Comércio de Alimentos Ltda, CNPJ 10.461.349/0002-65, conforme folha 35 da citada denúncia.

54.5. SILVIO LUIZ FONSECA DE AZEVEDO, CPF 086.227.077-41, se manteve como sócio com poderes de administração da Soteria Comércio de Alimentos, de 15/01/2010 a 26/12/2011, quando transferiu suas cotas para Marcia Pains da Silva,

interposta pessoa. Além da Soteria, Marcia Pains da Silva e seu marido, Alberto da Silva, foram incluídos como sócios também na Menorah Comércio de Café Ltda, outra empresa criada por Silvio Luiz Fonseca de Azevedo, no Estado do Rio de Janeiro, pertencente ao esquema fraudulento do comércio de café e da qual também é contador.

Os Termos de Responsabilidade Tributária, por sua vez, fazem referência ao próprio TVF e demais documentos, sem acrescentar qualquer outra descrição ou análise (fls. 375/383).

O art. 124, I, prescreve a responsabilidade solidária das “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. A respeito desse dispositivo, há certo consenso no sentido de que o *interesse comum* mencionado pelo dispositivo legal é o interesse jurídico, e não o meramente econômico. Nesse sentido é a jurisprudência do E. STJ:

5. O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário. (STJ, REsp 1.273.396, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Julgado em 05/12/2019)

Assim, entende o E. STJ que não basta o proveito econômico decorrente do fato gerador. É necessário que o responsável tenha efetivamente participado e contribuído para a própria realização da situação que constitui referido fato gerador.

Ainda, entendo que referido a participação mencionada pode ser (i) direta, quando praticado em conjunto o fato gerado, ou (ii) indireta, na hipótese em que se configure confusão patrimonial e/ou quando há benefício conjunto em razão da prática de ilícitos como sonegação, fraude ou conluio. Nesse sentido:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM. O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. **Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio.** Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN. (Acórdão nº 1401-002.654, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 12/06/2018 – destaquei)

Com base nesse entendimento, é cabível a responsabilização de terceiros que atuem de forma fraudulenta em sociedade de fato com a pessoa jurídica ou ainda como administradores de fato da mesma, conforme entendimento da CSRF:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária quando demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas artificialmente integradas ao quadro social da pessoa jurídica. (Acórdão n.º 9101-006.490, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 08/03/2023)

Via de regra, a solidariedade previstas no art. 124, I, do CTN, não deve mesmo ser aplicada para imputar responsabilidade tributária aos sócios/administradores de empresa (pessoa jurídica) pelos débitos devidos por esta.

Isto porque, em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito), assim como entre a pessoa jurídica e seus administradores.

Conforme o acórdão recorrido, a regra do art. 124, I, do CTN é realmente mais adequada para estabelecer solidariedade tributária, por exemplo, entre os coproprietários de um mesmo imóvel sobre o qual incide o IPTU, situação em que os solidários estão na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, em que eles co-realizam o fato gerador.

Ocorre que a sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, modifica o quadro jurídico traçado acima, fazendo com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

Na utilização fraudulenta de pessoa jurídica não há a mencionada apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/empreendimento).

É esse contexto que justifica perfeitamente a aplicação do art. 124, I, do CTN ao caso sob exame. (Acórdão n.º 9101-002.954, Rel. Cons. Rafael Vidal de Araujo, Sessão de 03/07/2017)

Portanto, cabe à Fiscalização comprovar, para aplicação do art. 124, I, do CTN, que o interesse comum decorre de *(i)* realização conjunta do fato gerador, ou *(ii)* participação de fato que comprove a atuação conjunta, levando à confusão patrimonial ou à prática de ilícitos que beneficiem terceiros, principalmente aqueles que formalmente não se encontram na posição de serem responsabilizados com base na sua condição jurídica de administradores.

No caso do art. 135, III, do CTN, também aplicado pela Fiscalização, a responsabilidade é atribuída aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, com relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Para aplicação do referido dispositivo, não basta a indicação da circunstância que levou à falta de recolhimento do tributo e à constatação da infração. É necessária a comprovação de ato específicos dos administradores que comprovem os ilícitos praticados. Nesse sentido, o E. STJ firmou a seguinte tese vinculante no REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 11/03/2009):

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.

De igual forma, a Súmula n.º 430 do STJ prescreve que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Portanto, para a aplicação do art. 135, III, do CTN é fundamental avaliar se há prova dos atos ilícitos que transbordem a falta de recolhimento do tributo, conforme já entendeu esta Turma:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente. (Acórdão n.º 1301-006.253, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 13/12/2022)

Firmadas essas premissas, passo à análise da responsabilização dos Recorrentes.

No caso do Recorrente Fabio Luiz, a Fiscalização sustentou que este teria participado de “fraudes e simulações de compras de café através das empresas Menorah e Soteria, sendo um dos verdadeiros donos destas empresas”. Nesse sentido, teria se utilizado de “laranjas” para criação dessas pessoas jurídicas, pagando a quantia média mensal de três mil reais para cada um, conforme consta de Declaração prestada ao MPES pelo próprio.

Já o Recorrente Eduardo Vieira teria sido “a autoridade tributária que visou todos os documentos de arrecadação, de acompanhamento obrigatório às notas fiscais inidôneas nas saídas interestaduais”. Além disso, conforme denúncia do MPES, teria sido apreendida na residência desse auditor fiscal uma caixa contendo 63 unidades de espelhos emborrachados da Soteria.

O Recorrente Silvio Luiz, por sua vez, teria sido sócio de direito da Soteria até 26/12/2011, quando teria transferido suas cotas para Marcia Pains da Silva, interposta pessoa. Ainda, seria o contador responsável por criar a Menorah e a Soteria.

Neste ponto, entendo que a Fiscalização deveria ter analisado com mais cuidado e profundidade a presença de elementos necessários para a configuração das hipóteses dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

Como se verifica da autuação, a responsabilidade foi fundamentada exclusivamente em elementos citados na denúncia do MPES, a qual se baseou, por sua vez, no Procedimento Investigatório Criminal (PIC) n.º 006/2012, conduzido por aquele órgão.

Como se sabe, os elementos obtidos em investigação preliminar – seja ela um inquérito policial ou uma investigação conduzida pelo Ministério Público – não se qualificam especificamente como *prova*, pois produzidos em regra sem a garantia do contraditório. Na verdade, as informações obtidas se qualificam como *elementos informativos*, distinção que fica clara após a reforma da legislação processual penal de 2008, com a nova redação do art. 155 do

CPP. Inclusive, com base nesse dispositivo legal, passou a ser vedada a condenação com fundamentação exclusiva nos elementos informativos colhidos na investigação, ressalvadas as provas cautelares, não repetíveis e antecipadas. Veja-se a jurisprudência do STJ:

5. Conforme o disposto no art. 155 do Código de Processo Penal, não se mostra admissível que a condenação do réu seja fundada exclusivamente em elementos de informação colhidos durante o inquérito e não submetidos ao crivo do contraditório e da ampla defesa, ressalvadas as provas cautelares e não repetíveis, o que não se vislumbra no caso em apreço. (STJ, 5ª Turma, AgRg no HC 753.260/BA, Rel. Min. Ribeiro Dantas, DJ 28/11/2022)

Segundo o art. 197 do CPP, até mesmo a confissão deverá ser confrontada “com as demais provas do processo”, devendo ser cotejada com outros elementos produzidos em contraditório. Com ainda mais razão serão confrontados, ao longo do processo criminal que seguiu após a aceitação da denúncia, os demais elementos obtidos pelo MPES.

A pergunta que deve ser respondida, dentro desse contexto, é a seguinte: a Fiscalização pode atribuir responsabilidade tributária a sujeito passivo somente com base em elementos extraídos de denúncia apresentada pelo Ministério Público? Entendo, respeitosamente, que não.

Como mencionado na análise das preliminares, uma coisa é a consideração de informação obtida pelo Ministério Público para apoiar o trabalho fiscal, que deverá ser instaurado e seguir seu trâmite de forma independente. Outra coisa, bem diferente, é a atribuição, a essa informação, de um juízo de certeza, considerando-a como suficiente para tomar conclusões.

Nesse sentido, verifico que, embora a Fiscalização tenha utilizado as informações do MPES como ponto de partida para avaliar o cumprimento das obrigações tributárias, as considerou como ponto de chegada para atribuir responsabilidade aos terceiros. Não houve qualquer trabalho posterior a fim de corroborar as informações obtidas quanto a esse segundo aspecto.

Não se sabe, destaque-se, se as informações obtidas pelo MPES foram ratificadas em juízo, se foram contrapostas ou, até mesmo, se foram anuladas em juízo. Caberia à Fiscalização, ainda mais considerando o lapso temporal entre a denúncia e a lavratura da autuação, se julgasse necessário, obter cópia do processo criminal, que mediante autorização judicial poderia lastrear também a responsabilização tributária, se fosse o caso. Este procedimento já foi chancelado noutras oportunidades neste Carf:

PROVA OBTIDA EM PROCESSO JUDICIAL. ADMISSIBILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. A prova obtida em processo judicial penal, inclusive resultante de quebra de sigilo telefônico ou de dados, pode ser carreada ao processo administrativo, mormente quando expressamente autorizado pelo juízo competente. (Acórdão nº 3401-003.199, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, Red. p/ acórdão Cons. Eloy Eros da Silva Nogueira, Sessão de 23/08/2016)

Caso fosse seguido esse procedimento, havendo provas produzidas no processo criminal que justificassem a conclusão pela responsabilidade tributária, entendo que seria possível a sua utilização como prova emprestada. A Fiscalização optou, porém, por se limitar a considerar as informações citadas pelo MPES na denúncia, que não podem ser consideradas como prova, pois não produzidas sob o crivo do contraditório e da ampla defesa.

Vale destacar novamente o precedente já citado, que adota o mesmo entendimento:

**b) prova emprestada utilizada para a imputação dos crimes de sonegação e de fraude**

O mesmo não se pode dizer, porém, em relação à imputação da fraude e da sonegação, já que, conforme resta claro no processo, a autoridade fiscal formou tal convicção com base nas conclusões tiradas pelo Ministério Público Estadual naqueles documentos “emprestados”, notadamente com base nos depoimentos colhidos junto aos integrantes da empresa Tozzo e que trazem detalhes acerca do modus operandi do esquema tido como fraudulento.

Dito de outra forma, no presente caso não cuidou a autoridade fiscal de adotar procedimento próprio também para investigar a ocorrência da prática dos crimes de sonegação e de fraude; antes, baseou-se unicamente nas conclusões pré-existentes nas “provas emprestadas”, notadamente na imputação feita pelo Ministério Público Estadual.

Não obstante os depoimentos trazerem minúcias acerca de como funcionaria o esquema fraudulento perpetrado pela Tozzo, e os fatos e documentos conspirarem em desfavor da ora autuada, o que deve ser aqui levado em conta é a não observância dos pressupostos de admissibilidade da “prova emprestada” acima referidos, quais sejam: ter havido a participação da acusada e da ora autuada na sua produção e obtenção e não ter havido o crivo do contraditório.

Poder-se-á argumentar, em contraposição, que o contraditório tenha sido oferecido a autuada por meio do rito do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, na medida em que o Termo de Verificação Fiscal constante deste processo e cuja cópia era de conhecimento desta, tracejou contornos do conteúdo dos depoimentos, bem como o nome e função dos depoentes.

Pois bem.

Penso que a decisão deva considerar a observância do devido processo legal e do contraditório, o que a meu ver não ocorreu quando da produção das provas que acabaram por ser utilizadas pelo fisco neste processo.

Faço agora um exercício teórico para demonstrar o quanto as “conclusões” do processo instaurado pelo Ministério Público influenciaram a atitude do fisco neste processo.

Não tivesse a autoridade fiscal o conhecimento daquelas provas emprestadas e estivesse seu procedimento, digamos, voltado unicamente para a verificação do correto aproveitamento dos créditos da não cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins, muito provavelmente sequer se preocuparia com a validade das notas fiscais de entrada da empresa Tozzo, porquanto, aparentemente, nenhuma suspeita as mesmas irradiam, já que emitidas segundo as formalidades legais exigidas e devidamente registradas na escrita fiscal e contábil. Tampouco a informação de que teriam sido pagas em dinheiro vivo despertaria alguma suspeita no fiscal, já que, provavelmente, este também teria sido a forma de pagamento das demais compras. E, sabemos todos, embora arcaica e perigosa [sob o ponto de vista dos assaltos tão em voga hoje em dia], a utilização de dinheiro vivo para o pagamento das contas não é vedada pela lei.

Então, para ter a plena certeza de que, primeiro, as notas fiscais emitidas pela Tozzo encontradas na autuada eram mesmo “de favor”, “frias” etc., caberia ao fisco aprofundar suas investigações, o que, certamente, não teria sido tarefa fácil, haja vista, especialmente, o sistema de escrituração contábil adotado pela empresa, que se vale da conta “Caixa” para registrar as entradas e saídas de dinheiro.

Mas, dificuldades à parte, poderia, ou, deveria a fiscalização ter tomado depoimentos dos funcionários encarregados do recebimento das mercadorias e do pagamento de compras; verificado os procedimentos de pagamento dos outros fornecedores; verificado a existência de gastos com transportes para as outras compras; efetuado um levantamento dos estoques, ainda que por amostragem; efetuado um levantamento da conta “Caixa”; efetuado uma pesquisa junto às instituições financeiras acerca da existência de contas bancárias não registradas etc., de modo a que não se tivesse qualquer dúvida acerca da efetiva participação da ora autuada no esquema tido como fraudulento da empresa Tozzo.

Não tendo assim procedido, ao contrário, se fiado cegamente nas conclusões produzidas pelo Ministério Público Estadual, a autoridade fiscal tornou deveras enfraquecido, sob o ponto de vista da legalidade, princípio este embutido no princípio do devido processo legal e no princípio do contraditório princípio, o presente lançamento de ofício.

Por mais fortes que sejam as evidências do exalado pelos depoimentos, a comprovação da participação da ora autuada no esquema de fraudes, que, frise-se, sequer fora ouvida no inquérito instaurado pelo Ministério Público Estadual e tampouco nele mencionada, demanda muito mais provas do que o fato de ter sido encontrada nas duplicadas relacionadas às notas fiscais da Tozzo na autuada os tais “0,01%” e no fato de ter sido utilizada a conta “Caixa” para o pagamento das notas fiscais.

Concluindo, o meu entendimento é que a imputação de sonegação e de fraude deve ser rechaçada porquanto fundadas unicamente nas conclusões do Ministério Público. (Acórdão nº 3401-001.794, Rel. Cons. Odassi Guerzoni Filho, Sessão de 21/05/2012)

Portanto, entendo que a Fiscalização, ao invés de atribuir responsabilidade tributária *única e exclusivamente* pelos elementos extraídos da denúncia apresentada pelo MPES, deveria ter confirmado referidas informações por meio (i) da produção de provas neste próprio Processo Administrativo ou (ii) da utilização de provas produzidas ao longo do processo criminal, produzidas sob a garantia do contraditório, mediante autorização judicial.

Vale destacar que, excluindo essas informações, restam tão somente ilações a respeito da participação de Fabio Luiz e Silvio Luiz nas pessoas jurídicas Menorah e Soteria, que seriam as emissoras das notas fiscais inidôneas. Contudo, a Fiscalização também não se aprofundou neste ponto, deixando de comprovar os atos dessas pessoas que justificassem a aplicação dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN. Vale destacar que essas pessoas jurídicas sequer foram responsabilizadas nessa autuação.

Portanto, entendo pela exclusão da responsabilidade tributária das pessoas físicas Eduardo Vieira, Fabio Luiz e Silvio Luiz, por falta de prova do preenchimento dos requisitos prescritos nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

### III. Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito: (i) não reconhecer a decadência, (ii) manter integralmente o crédito tributário e (iii) cancelar a responsabilização dos Recorrentes Eduardo Vieira, Silvio Luiz e Fabio Luiz, por falta de prova do preenchimento dos elementos previstos nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso

## Voto Vencedor

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Redator designado

O ilustre Relator restou vencido na sessão de julgamento no que se refere à responsabilidade do Sr. Eduardo Vieira de Miranda. Isto porque a maioria da Turma (em voto que me filio e fui designado redator deste voto vencedor) entendeu negar provimento ao seu recurso voluntário, mantendo a responsabilidade tributária do Recorrente, pois entendeu configurado o interesse comum da hipótese do art. 124, I, do CTN. Nos termos da E. DRJ:

EDUARDO VIEIRA DE MIRANDA - CPF 792.977.227-68

Padrasto de Fábio Luiz Ribeiro Diogo, é o auditor fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro que visou a documentação fiscal inidônea para dar aparência de legalidade nas saídas interestaduais. Neste sentido configura-se o interesse comum do responsável atuando diretamente na operacionalização do ilícito tributário para que as notas inidôneas pudessem ser posteriormente utilizadas pelo autuado na composição de seus custos e conseqüentemente na indevida redução dos tributos apurados. Configurada a hipótese do art. 124 do CTN, deve ser mantido o vínculo de responsabilidade.

Observe-se que também o relato do MPES indica a participação de Eduardo para o alcance da vantagem tributária ilícita (fl. 161):

A partir das provas colhidas no bojo do PIC 006/2012, resta claro e evidente que EDIL RIBEIRO DA SILVA e FABIO LUIZ RIBEIRO DIOGO eram parceiros nas empreitadas criminosas, apresentando e difundindo o *modus operandi* da fraude para empresários capixabas, coordenados e auxiliados pelo Auditor Fiscal da Receita carioca EDUARDO VIEIRA DE MIRANDA, que, em razão de suas funções, atuava de forma corrupta para dar um "ar" de legalidade às notas fiscais inidôneas.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso do Responsável EDUARDO VIEIRA DE MIRANDA.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

