



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720458/2022-56
ACÓRDÃO	3101-004.996 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SULCHEM PLÁSTICOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2020

AUTO DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MERO INCONFORMISMO.

O mero inconformismo do contribuinte com o entendimento exarado no Auto de Infração não gera por si só a sua nulidade, quando devidamente expostos os fundamentos de fato e direito que embasam a autuação. Da mesma forma, também não há que se falar em nulidade do v. acórdão recorrido, quando as questões decididas pelo r. decisum foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada.

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF N. 2

O CARF não pode, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, incidenter tantum, de inconstitucionalidade desta norma.

Inteligência da Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA. LEI 14.689/23. ALTERAÇÃO DO ARTIGO 44 DA LEI 9.430/96. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. ALÍQUOTA DE 100%. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DAS MULTAS LANÇADAS.

Considerando a redação dada pela Lei nº 14.689/23 ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada lançada em relação a diferenças de tributos apuradas e exigidas através de lançamento, devem ser reduzidas para o patamar de 100%, em observância ao princípio da retroatividade benigna insculpido no artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. REQUISITOS CUMULATIVOS. ATENDIMENTO. MANUTENÇÃO DA IMPUTAÇÃO.

Para imputação da responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135 do CTN, devem estar atendidos os seguintes requisitos cumulativos: (i) enquadrar-se em uma das categorias previstas nos incisos I a III, (ii) praticar atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e (iii) dos referidos atos deve surgir a obrigação tributária cuja responsabilidade lhe está sendo imputada. Restando devidamente comprovado o atendimento a todos os requisitos indicados, deve ser mantida a responsabilidade tributária imputada.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2020

IPI. CRÉDITO. NOTA FISCAL INIDÔNEA. GLOSA. LANÇAMENTO. DIFERENÇAS APURADAS A PARTIR DA REESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. MANUTENÇÃO.

Restando comprovado que os créditos glosados foram apropriados sobre notas fiscais consideradas inidôneas, devem ser mantidas as glosas efetuadas e o lançamento das diferenças apuradas em razão da reconstituição da escrita do IPI.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Voluntários interpostos por Maria Lina de Siqueira Valadão Favara, Genivaldo Andrade de Oliveira e da Ana Carolina Crivelli Rodrigues de Souza e rejeitar as preliminares suscitadas. No mérito, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para o fim de reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06:

Eis a exigência:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2945	2.995.000,67
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2022)		588.964,15
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		4.492.500,89
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		8.076.465,71
Valor por Estorno		
OITO MILHÕES, SETENTA E SEIS MIL, QUATROCENTOS E SESSENTA E CINCO REAIS E SETENTA E UM CENTAVOS		

E eis as razões de fato e de direito em apertada síntese:

Conforme será demonstrado, a fiscalizada incorreu em fraude ao se utilizar de notas fiscais inidôneas emitidas por pessoas jurídicas sem capacidade operacional e controladas de fato pelos administradores da autuada. A inclusão indevida de créditos fiscais de IPI provenientes destas notas fiscais inidôneas alteraram as características do fato gerador do tributo, fraudando sua apuração e resultando em saldo credor para todo o período fiscalizado.

Em razão da fraude constatada houve a glosa de créditos com origem em notas fiscais consideradas inidôneas.

A fraude será demonstrada pelo amplo conjunto probatório produzido por esta Fiscalização e por provas compartilhadas com a RFB, obtidas em buscas realizadas na OPERAÇÃO POMAR e na OPERAÇÃO NOTEIRAS, das quais foram alvos a ora autuada, seus sócios, familiares, funcionários e contadores.

Será demonstrado o complexo sistema montado para fraudar o Fisco o caráter doloso dos agentes, especialmente dos dirigentes MARCELA DE FATIMA MOMESSO FRANCO DE ALMEIDA e EVANDRO FRANCO DE ALMEIDA, e a ausência de boa fé na “suposta” aquisição de mercadorias de terceiros.

...

DOS FORNECEDORES INIDÔNEOS DA SULCHEM

Os fornecedores inidôneos foram as pessoas jurídicas EXCELLENT PLÁSTICOS COM.DE EMBALAGENS EIRELI, CNPJ 17.027.599/0001-50; BENZO COMÉRCIO DE EMBALAGENS EIRELI, CNPJ 24.072.008/0001-21; SAFERPOL COM E MAT PLÁSTICO, CNPJ 19.252.673/0001-67; BIRIGUITEC IND. COM. PLÁSTICO EIRELI, CNPJ 33.411.322/0001-82; FORPLASTIC COMÉRCIO DE RESINAS LTDA, CNPJ 24.206.550/0001-20; ANDRÉ GONCALVES DE SOUZA EIRELI, CNPJ 36.417.839/0001-

77; PLASTIC EMBALAGENS EIRELI, CNPJ 38.317.139/0001-36; SILMAR MESSIAS DE OLIVEIRA EIRELI, CNPJ 36.379.661/0001-17; IDELMAR JOSE DE OLIVEIRA, CNPJ 39.424.369/0001-07.

Todos estes fornecedores eram pessoas jurídicas inidôneas que foram constituídas e/ou transformadas para servirem de instrumentos da fraude. Eram titularizadas por interpostas pessoas (“laranjas”), pessoas humildes e que não possuíam sequer patrimônio para integralização das cotas sociais. Não possuíam capacidade operacional para suportar as NF-e que emitiram, visto que tinham poucos ou nenhum funcionário, apresentavam movimentação bancária incompatível com o faturamento e não recolheram impostos. Em outras palavras significa dizer que as notas fiscais emitidas por tais pessoas jurídicas não tiveram lastro e não representaram uma compra e venda real de mercadorias.

...

DO “MODUS OPERANDI”

A fraude teve a participação de vários agentes entre eles os dirigentes e seus familiares, funcionários, contadores, advogados e pessoas físicas (“laranjas”) cooptadas para servirem como sócias nas pessoas jurídicas inidôneas (“noteiras”). Somente uma equipe multidisciplinar seria capaz de montar sistema complexo e sofisticado para fraudar o recolhimento de tributos do modo como foi realizado pela SULCHEM.

De forma resumida, os integrantes atuavam da seguinte forma: sob o comando dos dirigentes MARCELA e EVANDRO, os contadores e o departamento jurídico atuavam na constituição das PJ com sócios “laranjas”; o departamento jurídico atuava na representação/defesa das PJ inidôneas frente a órgãos de fiscalização (RFB e Fazendas Estaduais); o departamento contábil/fiscal atuava na escrituração das NF-e inidôneas e na transmissão de declarações ao Fisco; os sócios, funcionários e contadores atuavam na concatenação de emissão das notas fiscais inidôneas e respectivos pagamentos, de modo a transparecer uma operação real de compra e venda de mercadorias.

No esquema fraudulento também atuavam, de forma auxiliar, outras pessoas jurídicas, titularizadas pelos sócios, seus familiares (filhas e genro), ou por interpostas pessoas formando um Grupo Econômico de Fato. Somente no mesmo endereço onde está estabelecida a autuada também funcionavam outras cinco pessoas jurídicas: SAFERCHEM MATERIAL PLÁSTICO LTDA, CNPJ 20.550.328/0002-70; SAMPLAST IND E COM DE EMBALAGENS, CNPJ 24.690.820/0001-10; TERMOELASTO COM. EIRELI, CNPJ 27.369.047/0001-03; F.B.DE ALMEIDA COM EIRELI, CNPJ 13.698.779/0001-02 e ATG TRANSP LOGISTICA e ARMAZENAMENTO EIRELI, CNPJ 19.400.432/0001-18.

Existem ainda outros participantes do grupo econômico de fato que estavam estabelecidas noutros endereços. A participação e a responsabilização de cada pessoa física e jurídica no esquema fraudulento será amplamente detalhada no item da RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA deste Termo de Verificação Fiscal.

A captação de pessoas físicas para figurarem como sócias nas pessoas jurídicas fictícias era a pedra angular do esquema fraudulento e por isso era supervisionada de perto pelos dirigentes EVANDRO e MARCELA. A conversa abaixo, extraída das

provas compartilhadas da Operação NOTEIRAS, exemplifica como o casal controlava e comandava os outros membros do grupo na captação de interpostas pessoas (“laranjas”) para figurarem como sócias das pessoas jurídicas inidôneas.

A criação de um número cada vez maior de “noteiras” demandava mais trabalho na sua administração e controle. Havia funcionários, contadores e advogados dedicados a fazer parecer real o que era apenas ficção. Tudo era minuciosamente controlado desde a criação de endereço de e-mail para contatos, abertura de contas bancárias, contratos de aluguel, ligação de energia elétrica, contratação de serviços de provedores de internet, contratação de serviços de contabilidade, emissão de certificado digital etc. Em alguns casos havia até a contratação de um funcionário, sendo este, bem como o “sócio laranja”, instruídos em como proceder se o estabelecimento recebesse a visita da fiscalização tributária.

Dados coletados no âmbito da OPERAÇÃO POMAR e compartilhados com a Receita Federal, conforme Ofícios 1530871/2021 e 2273336/2021 da Delegacia da Polícia Federal em Sorocaba/SP, revelaram que esse aparato administrativo ficou conhecido como a “ESTRUTURA”, ...

...

Percebe-se que a “ESTRUTURA” tinha suas regras de “funcionamento”, que deveriam ser observadas pelos funcionários envolvidos. Estavam entre estas regras, por exemplo: dar instruções aos sócios “laranjas” e aos supostos funcionários; que os “estabelecimentos” das pessoas jurídicas inidôneas deveriam estar localizados em cidades não abrangidas pela jurisdição da Delegacia Regional Tributária (DRT)20 de Sorocaba; dever-se-ia evitar a abertura de duas pessoas jurídicas no mesmo dia; deveriam ser abertas contas em dois bancos etc. O intuito dessas instruções está resumido na própria mensagem: “Importante ter tudo separado e cada processo fechado, para uma possível fiscalização.” Portanto, tinham a intenção de mascarar o que essas pessoas jurídicas eram na realidade: instrumentos para a fraude fiscal...

...

Justamente por seu caráter ilícito, as pessoas jurídicas criadas para fins fraudulentos tinham pouca durabilidade e sucumbiam à primeira investigação da RFB ou das Fazendas Estaduais. Assim, fazia-se necessário a criação de novas pessoas jurídicas e em uma velocidade cada vez maior para atender às fraudes praticadas.

...

Por fim, as provas colhidas na OPERAÇÃO POMAR e NOTEIRAS comprovam o que já se delineava na análise dos fornecedores, ou seja, que se tratavam de pessoas jurídicas inidôneas e sem capacidade operacional e que serviam como meros instrumentos para a prática da fraude fiscal, abastecendo a autuada de créditos fiscais de PIS, COFINS e IPI e elevando artificialmente seus custos. Os dados recolhidos vieram esclarecer o controle efetivo que os gestores da autuada exerciam sobre essas pessoas jurídicas inidôneas, bem como escancarar o complexo esquema montado para fraudar o Fisco, afastando com isso qualquer alegação de boa-fé por parte da pessoa jurídica SULCHEM e seus dirigentes.

...

OS PAGAMENTOS

Os pagamentos aos reais fornecedores era efetuado por meio das pessoas jurídicas Z OFFICE SERVICOS ADMINISTRATIVOS EIRELI, CNPJ 23.615.596/0001-30; PRECISION SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS EIRELI, CNPJ 30.197.324/0001-22; GESTCONTROL SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS EIRELI, CNPJ 30.793.873/0001-60; STYLUS SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ 35.929.432/0001-66 e NSA ADMINISTRACAO E SERVIÇOS, CNPJ 37.437.924/0001-60, que funcionavam como o “caixa 2”, e foram criadas para efetuar movimentação de recursos financeiros que passavam à margem da escrituração contábil. Todas essas pessoas jurídicas tinham como objeto social a atividade de serviço de cobrança, de forma a justificar o volume de dinheiro movimentado em suas contas bancárias.

A pessoa jurídica Z OFFICE foi o grande hub financeiro do grupo, sendo que as outras funcionaram subsidiariamente. Dados bancários da pessoa jurídica Z OFFICE confirmam o envio de R\$ 1.485.847,22 à pessoa jurídica PRECISON durante o biênio 2017/2018.

Foi constatado que a SULCHEM realizava pagamentos às “noteiras” em razão da NFe por estas emitidas e como forma de dar veracidade a estas transações comerciais. Contudo, esse dinheiro retornava à Z OFFICE por meio de transferências bancárias. Uma análise do fluxo financeiro das pessoas jurídicas SULCHEM e Z OFFICE mostram que nos anos de 2017 a 2018 as “noteiras” EXCELLENT e BENZO recebiam dinheiro da SULCHEM para logo em seguida transferi-los para a Z OFFICE.

A pessoa jurídica Z OFFICE deixou de ser usada como hub financeiro em novembro de 2020 e, em seu lugar, ficaram as pessoas jurídicas PRECISION, GESTCONTROL, STYLUS e NSA28.

...

ESCRITURAÇÃO FISCAL E GLOSA DE CRÉDITOS

Em decorrência da fraude praticada procede-se a glosa dos créditos fiscais com origem em notas fiscais consideradas inidôneas.

...

MULTA QUALIFICADA

Fica a multa de ofício aplicada no percentual de 150%, tendo em vista os atos de fraude contábil e fiscal praticados pela fiscalizada que impediram a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária Principal e modificaram suas características resultando na redução do montante do imposto devido. As condutas estão tipificadas na Lei 4.502/64:

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.

As notas ideologicamente falsas incluídas na escrituração fiscal contaminaram a apuração do IPI, resultando em saldo credor para todo período fiscalizado. O esquema fraudulento foi amplamente detalhado no item 3 deste Termo de Verificação Fiscal.

Consistiu em uma ampla rede de pessoas jurídicas inidôneas criadas e controladas pelos sócios da atuada que serviam como instrumento para a fraude tributária. Foi demonstrada a falta de capacidade econômica dos principais fornecedores da atuada, realizada por meio da análise de indicadores como o número de empregados registrados, a movimentação bancária, o recolhimento de tributos, a capacidade econômica dos sócios, e de diligências fiscais realizadas nos estabelecimentos pela RFB e pela SEFAZ. Foram também realizadas pesquisas acerca dos IP de emissão das NF-e inidôneas que indicaram o envolvimento direto da atuada e de seus prepostos.

Ficou ainda demonstrado- pelos e-mails, mensagens de aplicativo WHATSAPP, documentos físicos, anotações em agendas, planilhas e comprovantes de pagamentos correlacionados, originados da OPERAÇÃO POMAR e da OPERAÇÃO NOTEIRAS a existência de uma “ESTRUTURA” para gerenciar e controlar todas essas pessoas jurídicas inidôneas criadas para servirem como instrumentos da fraude.

As mensagens eletrônicas que fazem referência à posse e uso de certificados digitais de terceiros (fornecedores inidôneos), evidenciam uma “quase normalidade”, indicando que a fraude fiscal era sistêmica e cotidiana. Aqui se delineia a faceta dolosa dos agentes, a ausência de boa fé e a intenção deliberada em fraudar a apuração dos tributos.

...

E assim veio a insurgência:

As empresas Impugnantes tem como sua atividade econômica o comércio atacadista de resinas e elastômeros, no que pese o Auto de Infração prenotado lavrado em 08 de outubro de 2022, a Receita Federal alega existência de grupo econômico havido entre as atuadas e as empresas Saferpol Comércio de e Material Plástico S.A.(CNPJ nº. 19.252.673/0001-67) e Santrading Imp. e Exp. LTD (CNPJ nº.10.251.465/0001-79) sustentada no compartilhamento de espaço físico, funcionário e repasse de mercadorias.

Em face das informações apuradas os Impugnantes foram autuados com aplicação de penalidade de 150% (cento e cinquenta pontos percentuais) e responsabilizados pelo crédito tributário lançado de ofício na importância de R\$ 8.076.465,71 (oito milhões, setenta e seis mil, quatrocentos e sessenta e cinco reais e setenta e um centavos).

Desta feita, amparadas no cruzamento de informações superficiais havidas com empresas investigadas, porém sem nenhum outro apontamento plausível, os Impugnantes encontram-se autuados e responsabilizados pelo débito fiscal destacado, contudo a relevância da condição retratada encontra-se desarraigada de constitutividade, motivos que repercutem sua manutenção, como podemos reverenciar.

...

... a assertiva inferida no presente Auto de Infração arraiga-se em meras suposições permeadas pela via indireta, logo sem a merecida comprovação, crivando a originalidade de débito sem, ao menos, expor de maneira clara e objetiva a relação praticada entre as empresas, o fato gerador do encargo tributário praticado por

cada um dos autuados, apenas tecendo correlação de prática delitiva comum, porém sem a devida e merecida distinção, desprivilegiando a possibilidade de se desenvolver defesa compatível aos dizeres supostamente apontados.

Depreendemos que o agente fiscalizador releva incoerências em várias notas fiscais emitidas em favor da empresa Saferchem, exigindo, inadmitidamente, que os Impugnantes prestem os devidos esclarecimentos sem, ao menos, esclarecer quais operações encontram-se eivadas na irregularidade objetada pela fiscalização.

Nesta monta, as circunstâncias do ato infracional em testilha sobreleva os critérios da responsabilidade, qual seja, inexistem no ato infracional a comprovação da origem dos fatos que incidem divergência, certo que a exposição versa conteúdo genérico, impossibilitando que os Impugnantes possam, ao menos, confrontar os merecidos recibos.

...

Neste aspecto releva-se que o agente fiscal não procedeu com a devida cautela, denotando uma clara e inequívoca condição de arbitrariedade, ferindo regramento determinante e balizado nas normas de conduta da administração pública que deve agir em conformidade com os dispositivos legais, respeitando suas delimitações.

...

A luz do que representa o termo infracional em apreço, havemos de suscitar mácula quanto ao auto que encontra-se amparado por meio de suposições, eivado em teses superficiais e sem nenhuma comprovação fática, minando os merecidos critérios de sua efetividade.

...

A priori há de se considerar que a incumbência do ônus probatório é do agente fiscalizador, ou seja, caberá sempre ao agente fiscal provar, em todas as vertentes, que os Impugnantes se beneficiaram em detrimento de prejuízo ao erário ou, no caso, de envolvimento direto ou indireto na obtenção de vantagem de certo que é impossível no ramo do direito que os acusados ofereçam prova contra si mesmos.

Neste caso se o fisco emitiu um ato de lançamento sem estar devidamente embasado e sustentado em provas que demonstrem a subsistência dos pressupostos legais o ato deve ser declarado nulo.

...

DA AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Não há como se falar em justo motivo para a inclusão de responsabilidade solidária no polo passivo das obrigações tributárias, haja vista não haver nos fundamentos da autuação a descrição (e comprovação) de quaisquer fatos que se enquadrem na hipótese de incidência da regra de responsabilidade prescrita no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e que serviu de fundamentação a responsabilização.

...

A atribuição desta responsabilidade tributária, portanto, foge as premissas basilares do direito, pois trata-se de uma fantasiosa argumentação sem cunho de validade.

Com efeito, o artigo 135, inciso III do CTN dispõe sobre a responsabilidade do Sócio Administrador cujas ações tenham sido praticadas com excesso de poderes ou em violação à Lei ou ao Contrato Social,...

...

Da análise do apontado dispositivo legal, conclui-se que somente é permitido a inclusão de sócio administrador no polo passivo nos casos de comprovada infração à legislação e ao estatuto social da empresa.

No caso em tela, há de se perquirir qual seria a autuação dos Impugnantes os atos de responsabilidade tributária, o qual sequer agiu com dolo, fraude ou simulação.

Importante salientar que o pressuposto indispensável à aplicação da regra de responsabilidade do indigitado artigo 135, inciso III do CTN é dolo, isto é, a intenção objetiva de praticar o ato infracional (à Lei ou Estatuto Social).

...

Além disso há que se verificar e se comprovar, efetivamente, os elementos objetivos da responsabilidade, quais sejam: o excesso de poder (agir além do autorizado), a infração à Lei ou ao Estatuto Social, e que resultaram na supressão de tributo.

O caso em tela e consoante o que já fora relatado anteriormente, em razão da autoridade fiscal qualificar como dolosa e fraudulenta a conduta que resultou na exigência tributária ora combatida, procedeu-se a inclusão dos Impugnantes no polo passivo da relação jurídico-tributária, o que se deu sob o arregimentado artigo 135, inciso III do CTN.

...

Nesse sofisma, o débito fiscal ora exigido também foi constituído em face de pessoas totalmente fora do contexto da autuação, eis que não há como infirmar a atitude dolosa ou ainda que culposa dos Impugnantes sobre qualquer ato tendente a supressão de tributos da empresa fiscalizada.

Assim, não há como se verificar a prática, por parte dos Impugnantes, de quaisquer atos que denotem excesso de poderes ou infração à Lei ou aos estatutos da empresa, atos estes que se mostram indispensáveis à imputação de responsabilidade, nos termos do artigo 135 do CTN.

...

Desta forma o agente fiscalizador não releva, de forma clara e contundente, qual seria a motivação fática da imputação aos Impugnantes do ônus tributado, restringindo-se a discorrer os dispositivos legais que dariam sustentação ao ônus empreendido, porém sem objetividade.

Outro sentido haveria acaso houvesse nos autos comprovação e que as declarações ensejadoras ao débito fiscal em testilha fossem devidamente apuradas ou, na maior das hipóteses, devidamente comprovadas como fonte pagadora a eximir o dever obrigacional decorrente do ato empregado.

...

Neste autos, não há qualquer indicação de qual tenha sido a conduta praticada com infração a lei ou ao estatuto social, ou ainda excesso de poder, impossibilitando a compreensão da controvérsia, prejudicando outrora à ampla defesa e ao contraditório.

Assim, a nulidade suscitada refere-se à falta de conteúdo fático suficiente à atribuição de responsabilidade aos Impugnantes, acarretando vício material inerente a constitutividade.

...

Certo é que, portanto, que o débito, se legítimo, o que não se acredita veementemente, decorre de fatos praticados exclusivamente por responsabilidade da pessoa jurídica, não tendo se verificado por parte dos Impugnantes a prática de quaisquer atos que denotem excesso de poder ou infração à Lei ou ao estatuto social da empresa necessária a imputação da regra de responsabilidade prevista no artigo 135, Inciso III do CTN.

...

DA MULTA

O embatido Auto de Infração preconiza a aplicação de juros de mora e de multa proporcional, esta última lançada a 150% (cento e cinquenta pontos percentuais), porém a incidência dos referidos percentuais encontram-se aplicados com excessivo rigor e em contrariedade ao entendimento disciplinar difundido nos órgãos superiores da justiça estadual e federal.

Não é matéria obtusa ao conhecimento jurídico a incidência de práticas abusivas quanto à constituição do débito fiscal e a incidência de juros e cobranças totalmente desleais, locupletando os princípios elementares do débito tributário com as quais destacamos: a razoabilidade, a subsidiariedade, a capacidade contributiva, o não confisco, a infungibilidade, a tipicidade, a não prorrogação de multas e a legalidade.

Desta feita, valendo-se do ponto de vista preventivo, não se pode impor aos Impugnantes obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquela estritamente necessária. Entende-se que as legislações que estabelecem multas por descumprimento de obrigações tributária em patamares superiores aos limites da razoabilidade são inconstitucionais.

...

A luz do empreendido cumpre-nos destacar recente decisão proferida pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário 833.106 deliberando quanto a incidência da multa tributária punitiva no percentual de 120% (cento e vinte por cento) sobre o valor do tributo principal a qual foi declarada a inconstitucionalidade a aplicação de qualquer sanção administrativa tributária punitiva, tanto em caráter federal, estadual e municipal, em percentual superior ao valor real do tributo devido, ...

Igual ressalva havemos de contrastar inerente a aplicabilidade da multa moratória posto que corriqueiramente o fisco insiste em aplicar incidências desproporcionais e incompatíveis à usualidade.

Neste cotejo relevamos apontamento em julgamento do pleito recursal pelo Supremo Tribunal Federal, sob a oratória do ministro Roberto Barroso, houve a reafirmação de entendimento, oportunamente anteriormente já estabelecida, ou seja, de que a multa moratória tributária não poderá ultrapassar o percentual de 20% (vinte por cento) sobre o tributo, sob pena de caracterização do ímpeto confiscatório da sanção, expressamente vedado pela Constituição Federal, como já abordado no presente petítório, ...

...

Diante de todo arrazoadado, requer os Impugnantes que seja desconstituído o Auto de Infração, tendo por acolhimento:

1 – Que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração por existência de vício constitutivo pela ausência de especificidade quanto a prática de ato infracional, tendo por prejudicado a explanação clara quanto a origem do fato gerador tributário que não pode ser sustido mediante informação de terceiros;

2 – Que seja declarada a nulidade do ato infracional pela irrestrita ofensa aos princípios da motivação em detrimento do contraditório e da ampla defesa diante da impossibilidade das Impugnantes em contrapor as referidas ações originárias que encontram-se sustentadas de maneira genérica;

3 – O reconhecimento da ausência de indícios probatórios, tendo em vista que não foram constituídos meios satisfativos a comprovarem o beneficiamento dos Impugnantes na obtenção de vantagem fiscal, assim como comprovada prática de conduta dolosa ou culposa em prejuízo ao erário;

4 – Declarada a incompatibilidade da imputação solidária certo que não houve prática por parte de dos terceiros solidários de atitude dolosa ou culposa praticada por abuso de poder ou em detrimento do estatuto social, não configurando participação compatível às vertentes classificadas no artigo 135 do CTN;

5 – O reconhecimento da abusividade da aplicação dos juros moratórios e da multa de ofício aplicadas em desacordo com os ditames jurisprudenciais, implicando ofensa à Constituição Federal, devendo ser aplicada aos patamares referenciais em respeito ao teto de 100% sobre o valor total do débito a título de multa e não acima de 20% a título de juros moratórios;

Dos solidários arrolados no lançamento, temos o seguinte panorama traçado pela Autoridade Preparadora:

Nota de Processo

Histórico de Notas	Data Registro	Autor
Triagem interna, processo verificado.	03/05/2023	GLAUCIO ANGELO SOARES FERNANDES
Corrigir ACT/Tema: CRÉDITO INDEVIDO - DEMAIS CASOS.	03/05/2023	FLAVIA BATTELLO DOS SANTOS
Triagem interna, processo verificado.	28/04/2023	EUSTAQUIO EVANGELISTA TAVARES
Triagem automatizada, processo aceito.	26/04/2023	KELLY DAYANNE ALVES DE SIQUEIRA
Os solidários Adriano Ramos Molina, Débora Luiz da Silva e José Roberto da Silva Junior não apresentaram impugnação. Lavrados os Termos de Revelia.	26/04/2023	CLAUDINEI ALVES MACEDO
Solidários José Eduardo Massa e Santrading Imp. e Exp. Ltda apresentaram impugnações intempestivas. Não instaurado o contencioso em relação a eles.	26/04/2023	CLAUDINEI ALVES MACEDO
Solidários Evandro Franco de Almeida, Saferpol com. de Plásticos S.A., Samir Machado Correia e Santrading Imp. e Exp. Ltda não atenderam a intimação para saneamento de pendência de assinatura. Não instaurado o contencioso em relação a eles.	26/04/2023	CLAUDINEI ALVES MACEDO
Solidário Ana Carolina Criveli Rodrigues de Souza não saneou a impugnação. Foram apresentados documentos de identificação dos signatários, mas as assinaturas nos documentos não conferem com as da impugnação.	26/04/2023	CLAUDINEI ALVES MACEDO
RFFP 10855.729831/2022-83	12/04/2023	CLAUDINEI ALVES MACEDO
Dados cadastrais HOD: Situação: ATIVA (FILIAL), UA jurisdição: 0910100.	21/12/2022	GUSTAVO POLAK

As insurgências válidas relativas aos solidários serão tratadas diretamente no VOTO, dispensado então o seu relato de conteúdo neste Relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, por meio do Acórdão nº 106-046.243, de 27 de março de 2024, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo intacto o crédito tributário lançado bem como os vínculos de solidariedade consignados no auto de infração, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2020

NOTAS INIDÔNEAS. APROVEITAMENTO INDEVIDO. GLOSA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS.

Notas fiscais tidas por inidôneas não geram direitos em favor de terceiros, devendo ser eliminadas da escrita fiscal e desconsiderados os créditos escriturais porventura aproveitados.

SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.

A comprovação de ilícitos praticados em conluio entre pessoas jurídicas leva à conformação de grupo econômico de fato, permitindo a aplicação da solidariedade prevista no inciso I do artigo 124 do CTN.

SOLIDARIEDADE. AÇÃO DE GERÊNCIA. INCIDÊNCIA DO DISPOSTO NO INCISO III DO ARTIGO 135 DO CTN.

Ação comissiva, mesmo culposa, por parte daqueles que exercem função de gerência, mesmo de fato, autorizam a solidariedade inculpada no inciso III do artigo 135 do CTN.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

A responsável solidária Ana Carolina Crivelli Rodrigues de Souza interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

Ante o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do presente processo/procedimento fiscal, requer a Recorrente seja acolhido e dado provimento ao presente Recurso Voluntário para o fim de ser afastada a condição de responsável tributária, cancelando-se, assim, o débito fiscal reclamado em relação à mesma, como medida de inteira Justiça!

Requer-se que todas as decisões referentes a este processo sejam encaminhadas exclusivamente aos advogados, Dr. Rodrigo Flores Pimentel de Souza, inscrito na OAB/SP sob o nº 182.351, e-mail: rodrigo@floresemartins.com.br e Dr. Vicente Antonio Giorni Junior, inscrito na OAB/SP sob o nº 191.660, e-mail: vicentegiorijnjr@hotmail.com, ambos com escritório localizado na Rua Antônio de Oliveira, nº 202, Bairro Santa Terezinha, fone: (15) 3411-5700, na cidade de Sorocaba/SP, sob pena de nulidade, cientificando-se a Serventia.

O responsável solidário Genivaldo Andrade de Oliveira interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

Diante do todo exposto é o presente para requerer:

- Sejam CONHECIDO e PROVIDO o Recurso Voluntário, para que sejam acolhidas as preliminares arguidas de cerceamento de defesa, ilegitimidade passiva da Recorrente e nulidade do lançamento, conforme fundamentação retro, a bem de extinguir a presente ação fiscal, reconhecendo a inexistência do vínculo e débito tributário.

- Seja CONHECIDO e PROVIDO o Recurso Voluntário para, no mérito, seja reformada a decisão proferida em sede de impugnação, sendo reconhecida a insubsistência e improcedência da ação fiscal, a fim de declarar a inexistência de responsabilidade com fundamento no artigo 135, III do CTN e de qualquer vínculo da Recorrente e do débito fiscal, desconstituindo o lançamento consubstanciando no presente feito, nos termos da fundamentação retro.

- Requer ainda, a redução da multa punitiva aplicada ao patamar de 100% do tributo devido.

A responsável solidária Maria Lina de Siqueira Valadão Favara interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

Diante do todo exposto é o presente para requerer:

- Sejam CONHECIDO e PROVIDO o Recurso Voluntário, para que sejam acolhidas as preliminares arguidas de cerceamento de defesa, ilegitimidade passiva da Recorrente e nulidade do lançamento, conforme fundamentação retro, a bem de

extinguir a presente ação fiscal, reconhecendo a inexistência do vínculo e débito tributário.

- Seja CONHECIDO e PROVIDO o Recurso Voluntário para, no mérito, seja reformada a decisão proferida em sede de impugnação, sendo reconhecida a insubsistência e improcedência da ação fiscal, a fim de declarar a inexistência de responsabilidade com fundamento no artigo 135, III do CTN e de qualquer vínculo da Recorrente e do débito fiscal, desconstituindo o lançamento consubstanciando no presente feito, nos termos da fundamentação retro.

- Requer ainda, a redução da multa punitiva aplicada ao patamar de 100% do tributo devido.

A empresa autuada e os demais responsáveis solidários não interuseram Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e cumprem os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecidos.

No que se refere à empresa autuada e aos demais responsáveis solidários que não interuseram Recurso Voluntário, merecem transcrição os seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018:

Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica à hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que produzirá efeitos somente em relação ao impugnante.

§ 2º O processo será encaminhado para julgamento somente depois de transcorrido o prazo concedido a todos os autuados para a apresentação de impugnação.

§ 3º No caso de processo em que houve impugnação relativa ao crédito tributário e ao vínculo de responsabilidade, e em que posteriormente houver interposição de recurso voluntário relativo apenas ao vínculo de responsabilidade, a exigência relativa ao crédito tributário torna-se definitiva para os demais autuados que não recorreram.

§ 4º A desistência de impugnação ou de recurso por um autuado não implica a desistência das impugnações e dos recursos interpostos pelos demais autuados.

§ 5º A decisão definitiva que afastar o vínculo de responsabilidade produzirá efeitos imediatos. **(Grifamos)**

Assim, além da referida desistência não implicar desistência dos recursos interpostos pelos ora recorrentes, é oportuno destacar que o presente julgamento trata tanto do crédito tributário exigido quanto do vínculo de responsabilidade, razão pela qual a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado – até decisão definitiva em âmbito administrativo - se opera tanto em relação aos recorrentes quanto aos demais sujeitos passivos.

Em relação aos Recursos Voluntários interpostos, cumpre informar que, em razão da identidade entre os argumentos apresentados, a análise será feita em conjunto, com apreciação individualizada de alegações específicas, quando pertinente.

1 DAS PRELIMINARES DE CERCEAMENTO DE DEFESA, ILEGITIMIDADE PASSIVA DOS RECORRENTES E NULIDADE DO LANÇAMENTO

Em seus Recursos Voluntários, os recorrentes Maria Lina de Siqueira Valadão Favara e Genivaldo Andrade de Oliveira suscitam três preliminares: (i) de cerceamento de defesa; (ii) de ilegitimidade passiva dos recorrentes; e (iii) de nulidade do lançamento.

No primeiro tópico, ressaltam que não foram intimados do início da fiscalização através do Termo de Início de Procedimento Fiscal nº 01, para sustentar que houve preterição do direito de defesa e do contraditório, pois não foi franqueada qualquer participação ou informação ao longo do curso da Ação Fiscal. Alegam, ainda, que os autos de infração e os termos de verificação fiscal foram recebidos em formato de CD/DVD, o que além de não ter previsão legal, teria prejudicado a efetivação do direito de defesa. Por tais razões, requerem o provimento do recurso, para reformar o v. acórdão recorrido e reconhecer *“a nulidade estampada no art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/72 e nos art. 25 e 39 e parágrafos da Lei n. 9.784/99, por preterição do direito de defesa”*.

No segundo tópico, defendem que resta clara a ilegitimidade passiva dos recorrentes, uma vez que não houve qualquer exercício de cargo de gerência ou qualquer outra forma deliberativa sobre o sistema organizacional da empresa contratante, limitando-se apenas ao cumprimento de tarefas meramente administrativas, organizacionais e de controladoria. Assim, ausente qualquer prática de excesso de poderes pelo enredo da própria subordinação retratada no contrato de prestação de serviços dos recorrentes e a figuração qualitativa de apoio, inexistindo poderes de diretoria e gerência, requerem seja reconhecida a sua ilegitimidade passiva tributária, nos termos do artigo 485, inciso VI e §3º do Código de Processo Civil.

Por fim, no terceiro tópico, sustentam que houve nulidade no Auto de Infração, posto que não dividido especificamente a descrição do fato a ensejar a responsabilidade dos ora recorrentes, bem como a disposição legal infringida. Em relação à penalidade aplicável e, consequentemente, aos valores cobrados, defendem que os valores cobrados são em tese dos

períodos de 2016 à 2020, ou seja, período anterior ao ingresso das recorrentes no quadro de prestadores de serviço da empresa autuada. Ademais, alegam que o v. acórdão recorrido ignorou por completo o Contrato de Prestação de Serviços, declaração de IRPF, notas fiscais de prestação de serviços e demais documentos juntados com a Impugnação, que denotam a ausência de exercício de cargo de gerência ou direção, mas sim a mera prestação de serviços administrativos ou de controladoria. Por tais razões, requerem o reconhecimento da nulidade do lançamento em relação aos recorrentes, por violação do artigo 10, III, do Decreto 70.235/72.

É o que passo a apreciar.

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal de fls. 3.907/4015 e do Auto de Infração de fls. 4.016/4.049, foram exaustivamente expostos os motivos de fato e de direito que fundamentam a autuação ora combatida, tanto em relação ao crédito tributário exigido quanto no que se refere às responsabilidades tributárias imputadas.

Ressalta-se que as informações constantes do processo são suficientemente completas a ponto de permitir aos recorrentes, tanto em sua impugnação, quanto no próprio Recurso Voluntário, suscitar uma ampla discussão acerca do mérito, o que não se coaduna com a hipótese de cerceamento do direito de defesa.

O fato de o TVF e os autos de infração terem sido entregues em formato de CD/DVD, por si só, não representam qualquer cerceamento de defesa, ainda mais quando os recorrentes não apresentam qualquer argumento que suporte tal alegação.

Frise-se que, no âmbito do processo administrativo fiscal, o exercício pleno do direito à ampla defesa e ao contraditório está assegurado aos sujeitos passivos na faculdade de que dispõem de contestar o auto de infração e recorrer do acórdão da DRJ, sendo descabido propugnar pelo seu exercício prévio.

Neste sentido, Alberto Xavier leciona que:

Em matéria de lançamento tributário a garantia de ampla defesa não atua necessariamente pela via do direito de audiência prévia à prática do ato primário (*pretenntinatio hearing*), mas no 'direito de recurso' deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que seu direito de audiência assumirá força plena (*posttenntinatio hearing*) .

Tal matéria também foi objeto da Súmula CARF nº 162, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, ex vi do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Súmula CARF nº 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

No que se refere às alegações de ilegitimidade passiva e de que o auto de infração abarcaria período anterior ao ingresso dos recorrentes no quadro de prestadores de serviço da empresa autuada, verifica-se que tais argumentos envolvem o mérito da autuação, sendo certo

que o mero inconformismo da recorrente com o entendimento exarado no auto de infração, e no próprio v. acórdão recorrido, não gera por si só a sua nulidade, devendo as suas razões de insurgência – que se voltam à robustez das provas que embasam o auto de infração e a imputação de responsabilidade tributária - ser apreciadas em sede de julgamento do mérito do recurso.

Além disto, foram devidamente observados os requisitos estabelecidos no artigo 10 do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual voto por rejeitar as preliminares de cerceamento de defesa, ilegitimidade passiva dos recorrentes e nulidade do lançamento.

2 DO MÉRITO

2.1 DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO

Em seus Recursos Voluntários, os recorrentes Maria Lina de Siqueira Valadão Favara e Genivaldo Andrade de Oliveira requerem a reforma do v. acórdão recorrido, para reconhecer a insubsistência e improcedência da ação fiscal, a fim de declarar a inexistência do débito fiscal, desconstituindo o lançamento consubstanciado no presente feito.

Considerando que as recorrentes não apresentam argumentos para infirmar a conclusão adotada pela D. DRJ, e por entender que todas as alegações e matérias controvertidas foram devidamente dirimidas no v. acórdão recorrido, transcrevo os fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

[...] a leitura, mesmo diagonal, do Termo de Verificação Fiscal traz a lume inúmeras peças de cunho probatório, acompanhadas estas de acurada análise de fatos e eventos devidamente concatenados e correlacionados que direcionam para a legitimidade da exigência.

Vamos a alguns fatos e provas:

A fraude teve a participação de vários agentes entre eles os dirigentes e seus familiares, funcionários, contadores, advogados e pessoas físicas (“laranjas”) cooptadas para servirem como sócias nas pessoas jurídicas inidôneas (“noteiras”). Somente uma equipe multidisciplinar seria capaz de montar sistema complexo e sofisticado para fraudar o recolhimento de tributos do modo como foi realizado pela SULCHEM.

De forma resumida, os integrantes atuavam da seguinte forma: sob o comando dos dirigentes MARCELA e EVANDRO, os contadores e o departamento jurídico atuavam na constituição das PJ com sócios “laranjas”; o departamento jurídico atuava na representação/defesa das PJ inidôneas frente a órgãos de fiscalização (RFB e Fazendas Estaduais); o departamento contábil/fiscal atuava na escrituração das NF-e inidôneas e na transmissão de declarações ao Fisco; os sócios, funcionários e contadores atuavam na concatenação de emissão das notas fiscais inidôneas e respectivos pagamentos, de modo a transparecer uma operação real de compra e venda de mercadorias.

No esquema fraudulento também atuavam, de forma auxiliar, outras pessoas jurídicas, titularizadas pelos sócios, seus familiares (filhas e genro), ou por interpostas pessoas formando um Grupo Econômico de Fato. Somente no mesmo endereço onde está estabelecida a atuada também funcionavam outras cinco pessoas jurídicas: SAFERCHEM MATERIAL PLÁSTICO LTDA, CNPJ 20.550.328/0002-70; SAMPLAST IND E COM DE EMBALAGENS, CNPJ 24.690.820/0001-10; TERMOELASTO COM. EIRELI, CNPJ 27.369.047/0001-03; F.B.DE ALMEIDA COM EIRELI, CNPJ 13.698.779/0001-02 e ATG TRANSP LOGISTICA e ARMAZENAMENTO EIRELI, CNPJ 19.400.432/0001-18.

Existem ainda outros participantes do grupo econômico de fato que estavam estabelecidas noutros endereços. A participação e a responsabilização de cada pessoa física e jurídica no esquema fraudulento será amplamente detalhada no item da RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA deste Termo de Verificação Fiscal.

A captação de pessoas físicas para figurarem como sócias nas pessoas jurídicas fictícias era a pedra angular do esquema fraudulento e por isso era supervisionada de perto pelos dirigentes EVANDRO e MARCELA. A conversa abaixo, extraída das provas compartilhadas da Operação NOTEIRAS, exemplifica como o casal controlava e comandava os outros membros do grupo na captação de interpostas pessoas (“laranjas”) para figurarem como sócias das pessoas jurídicas inidôneas (PROVA 02).

um banco de dados de sócio..... Pelo que entendi Mario está sem opção de sócio então precisamos pensar em como captar sócios.....
 14/01/15 17:07:26: MARCELA SAFERPAK: **Sei lá e de agente começar visitar asilo de velhinhos ou clínica de louco sei lá**
 14/01/15 17:07:52: MARCELA SAFERPAK: **Caseiro de chácara que não viva na cidade**
 14/01/15 17:09:18: EDILSON: Pois é, estávamos falando exatamente sobre isso hoje cedo, até mendigo pensamos, kkk, mais o fato é que precisamos urgente de captar mais sócios realmente, lá na Bahia já arrumei um...
 14/01/15 17:09:37: EDILSON: Vou tentar arrumar por aqui Tb
 14/01/15 17:11:30: MARCELA SAFERPAK: Pode arrumar em qualquer lugar.... **Tem que ter uma única diferença não conhecer eu e Evandro Sempre colocar um terceiro para acertar isso....sem dimensionar nosso negócio**
 14/01/15 17:12:33: EDILSON: Ok, combinado
 14/01/15 17:12:34: MARCELA SAFERPAK: **Olha de verdade na praça de domingo lá por meio dia tem um monte de gente que recebe refeição lá.... Será que agente não consegue (...)**

A criação de um número cada vez maior de “noteiras” demandava mais trabalho na sua administração e controle. Havia funcionários, contadores e advogados dedicados a fazer parecer real o que era apenas ficção. Tudo era minuciosamente controlado desde a criação de endereço de e-mail para contatos, abertura de contas bancárias, contratos de aluguel, ligação de energia elétrica, contratação de serviços de provedores de internet, contratação de serviços de contabilidade, emissão de certificado digital etc. Em alguns casos havia até a contratação de um funcionário, sendo este, bem como o “sócio laranja”, instruídos em como proceder se o estabelecimento recebesse a visita da fiscalização tributária.

Dados coletados no âmbito da OPERAÇÃO POMAR e compartilhados com a Receita Federal, conforme Ofícios 1530871/2021 e 2273336/2021 da Delegacia da Polícia Federal em Sorocaba/SP, revelaram que esse aparato administrativo ficou conhecido como a “ESTRUTURA”, conforme nos mostra a mensagem abaixo, em que MARIA LINA DE SIQUEIRA VALADÃO FAVARA, CPF 808.529.474-53, responsável

pelo setor de Controladoria , orienta outros membros da organização a como proceder para a abertura e manutenção das pessoas jurídicas inidôneas (PROVA 03 A e B)

[...]

Anexo:



Percebe-se que a “ESTRUTURA” tinha suas regras de “funcionamento”, que deveriam ser observadas pelos funcionários envolvidos. Estavam entre estas regras, por exemplo: dar instruções aos sócios “laranjas” e aos supostos funcionários; que os “estabelecimentos” das pessoas jurídicas inidôneas deveriam estar localizados em cidades não abrangidas pela jurisdição da Delegacia Regional Tributária (DRT)20 de Sorocaba; dever-se-ia evitar a abertura de duas pessoas jurídicas no mesmo dia; deveriam ser abertas contas em dois bancos etc. O intuito dessas instruções está resumido na própria mensagem: “Importante ter tudo separado e cada processo fechado, para uma possível fiscalização.” Portanto, tinham a intenção de mascarar o que essas pessoas jurídicas eram na realidade: instrumentos para a fraude fiscal.

...

Os centros de custos também estavam divididos por “noteiras” como a FORPPLASTIC e BENZO. O nome de JOSÉ ROBERTO DA SILVA JUNIOR que aparece na planilha na coluna “fornecedor” é o contador responsável pelas “noteiras” estabelecidas em Alagoas e que recebia dinheiro para manter as pessoas jurídicas aptas a emitirem documentos fiscais inidôneos.

Um servidor de e-mail intranet estava disponível para manter a confidencialidade da comunicação entre os integrantes da “ESTRUTURA”. ...

...

Justamente por seu caráter ilícito, as pessoas jurídicas criadas para fins fraudulentos tinham pouca durabilidade e sucumbiam à primeira investigação da RFB ou das Fazendas Estaduais. Assim, fazia-se necessário a criação de novas pessoas jurídicas e em uma velocidade cada vez maior para atender às fraudes praticadas.

...

Para alguns destes fornecedores inidôneos (“noteiras”), o serviço de contabilidade era feito por terceiros, contudo o controle era centralizado pelo contador líder do grupo, JOSÉ EDUARDO MASSA, e demais funcionários da atuada, como demonstra a mensagem abaixo onde a pessoa jurídica RC ASSESSORIA CONTÁBIL repassa os recibos de entrega das declarações fiscais relativas ao tributo ICMS da “noteira” FORPLASTIC, que figurou como o maior fornecedor da atuada entre 2019 e 2020 (PROVA 11).

Assunto: ENC: FORPLASTIC PORTO ALEGRE | GIA MENSAL E SPED FISCAL REF. JAN/2020
De: caio@intra.net
Para: erica@intra.net; vinicius@intra.net; Ana Carolina - INTRANET <anacarolina@intra.net>
CC: jomassa@intra.net
Envio: 07/02/2020 14:47:50
Anexos (3):
 RECIBO SPED ICMS-IPI 01 2020 FORPLASTIC.pdf
 GIA 01 2020 FORPLASTIC.pdf
 RECIBO TRANSMISSÃO GIA 01 2020 FORPLASTIC.pdf

Boa tarde.

Seguem os arquivos enviados pelo escritório RC Contábil (FORPLASTIC / RS)

Qualquer coisa, estou à disposição.

Att.
 Caio

De: Thayse RC Assessoria <rcontabilidade.fiscal@gmail.com>
Enviada em: sexta-feira, 7 de fevereiro de 2020 12:35
Para: adm@forplastic.com.br; Rogerio Paiva Lima <rogerio@paivalima.net>
Assunto: FORPLASTIC PORTO ALEGRE | GIA MENSAL E SPED FISCAL REF. JAN/2020

Seguem anexas as informações mensais referente a Janeiro/2020.

- Gia mensal (Apuração ICMS)
- Recibo de Transmissão de GIA
- Recibo de Transmissão Sped Fiscal

Att. Thayse

Os documentos e análises supra reproduzidos exibem, com clareza, a presença de uma estrutura operacional voltada para fraudar o Fisco mediante a simulação de atos negociais que jamais existiram e que beneficiaram diretamente a Interessada na produção de falsos créditos escriturais geradores, por via de consequência, de falsos resultados no confronto débitos versus créditos, inerente à apuração do IPI.

Falar de insuficiência probatória diante do teor do Termo de Verificação Fiscal é exibir apenas intenção protelatória, e nada mais. O corpo de provas é consistente, abrangente e conclusivo, e a partir dele formata-se a convicção de que a fraude descrita é fato provado que fez confluir a trilha procedimental realizada pela Autoridade Fiscal para os termos da exigência formulada no auto de infração.

O resumo do caudaloso e robusto corpo probatório pode ser extraído do TVF:

A fraude teve a participação de vários agentes entre eles os dirigentes e seus familiares, funcionários, contadores, advogados e pessoas físicas (“laranjas”) cooptadas para servirem como sócias nas pessoas jurídicas inidôneas (“noteiras”). Somente uma equipe multidisciplinar seria capaz de montar sistema complexo e sofisticado para fraudar o recolhimento de tributos do modo como foi realizado pela SULCHEM.

Por tais razões, não sendo apresentado qualquer argumento capaz de infirmar os fatos e fundamentos expostos no Termo de Verificação Fiscal, bem como, a conclusão adotada

pelo v. acórdão recorrido, voto por negar provimento aos recursos neste tópico, para manter integralmente a autuação combatida.

3 DA MULTA QUALIFICADA APLICADA E DO EFEITO CONFISCATÓRIO. POSSIBILIDADE DE RELEVAÇÃO/REDUÇÃO DA SANÇÃO APLICADA.

Em seus Recursos Voluntários, os recorrentes Maria Lina de Siqueira Valadão Favara e Genivaldo Andrade de Oliveira sustentam que, “[c]om relação à validação da multa de ofício prevista no art. 44 Lei 9.430/1996, resta claro que se encontra incorreta e insubsistente, pois no caso, o Ilustre Auditor impôs aplicação de multa de forma vedada pelo Código Tributário Nacional e entendimento do Supremo Tribunal Federal”.

Ressaltam que o patamar fixado da multa qualificada de 150% ofende o princípio do não confisco insculpido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, bem como os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Para corroborar o alegado, mencionam também o julgamento do RE nº 1.335.293, em sede de Repercussão Geral, bem como, as alterações nos percentuais fixados no artigo 44, § 1º, inciso VI da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 14.689/2023.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que, nos termos do artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não cabe a este Colegiado “afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Da mesma forma, não é cabível invocar a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, para afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

Neste sentido, assim dispõe a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As alegações acerca da inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões encontra-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera

administrativa, pois ao julgador é vedado não observar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Estando previsto na lei a hipótese de aplicação da multa nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, bem como, a sua qualificação diante da constatação de fraude, dolo ou sonegação – o que foi devidamente analisado no tópico anterior -, não pode este colegiado admitir a não aplicação ou a redução da penalidade prevista, uma vez que se estaria afastando a aplicação da lei, com base nos princípios supramencionados.

No que se refere ao percentual da multa lançada, o tema tratado no RE nº 1.335.293 se restringe à avaliar a “[p]ossibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido”, sendo, portanto, inaplicável ao presente caso.

Por outro lado, cumpre destacar que, apesar de prever à época do lançamento que o “percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”, o §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sofreu recentemente alteração em sua redação, pela Lei nº 14.689/23, passando a tratar a matéria da seguinte forma:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Diante disto, considerando que o artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, estabelece que “[a] lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...] quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática” (princípio da retroatividade benigna), entendo que deve ser dado parcial provimento aos Recursos Voluntários interpostos pelos recorrentes Maria Lina de Siqueira Valadão Favara e

Genivaldo Andrade de Oliveira, apenas para o fim de reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPUTADA A TERCEIROS

Em seus Recursos Voluntários, os recorrentes Maria Lina de Siqueira Valadão Favara e Genivaldo Andrade de Oliveira sustentam que o v. acórdão recorrido deve ser reformado, uma vez que concluiu equivocadamente que os recorrentes exerciam cargo de gerência, quando, na verdade, ambos possuem apenas funções administrativas e de controladoria para as quais foram contratados, sem o exercício de cargo de gerência ou de direção.

Para corroborar o alegado, apresentam os seguintes argumentos de fato e de direito:

Recurso Voluntário Maria Lina

Em sede de autuação fiscal, a Auditora fez alusão a um cargo de gerência da Recorrente, com função de estruturar e controlar a perfeita execução da fraude, orientando outros membros da organização a como proceder para a abertura e manutenção das pessoas jurídicas inidôneas, evidenciando-se assim, a sua responsabilidade. Junta no Termo de Verificação Fiscal o Contrato de Prestação de Serviços, e-mails trocados e lista do ramal da empresa para fundamentar a sua ligação com as supostas fraudes.

Pois bem. Consoante depreende a documentação acostada na Impugnação oferecida pela Recorrente, e outrossim reverenciada a prova nº 48, a Recorrente foi contratada para prestar serviços de controladoria em geral na área administrativa, financeira e contábil a empresa SAFERCHEM, em abril de 2019, mediante remuneração de R\$ 13.253,60 (treze mil, duzentos e cinquenta e três reais e sessenta centavos):

INSTRUMENTO PARTICULAR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EMPRESARIAIS Por este Instrumento Particular de Prestação de Serviços de Empresarial que entre si fazem, como: CONTRATANTE: SAFERCHEM COMÉRCIO E MATERIAL DE PLÁSTICO LTDA, sociedade empresária privada, com filial inscrita no CNPJ/MF nº 20.550.328/0003-50, com endereço na Rodovia Raposo Tavares, 651, KM 93, Bloco B e C, Vila Artura, Sorocaba/SP, CEP 13023-000, neste ato representado na forma de seu contrato social, doravante denominada simplesmente de CONTRATANTE; e de outro lado, como: CONTRATADO: MARIA LINA DE SIQUEIRA VALADÃO FAVARA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 33.624.787/0001-11, com endereço a Rua Fernando Silva, nº 190, sala 304 R 48, Jardim Astro, na cidade de Sorocaba, Estado de São Paulo, CEP 13017-158, denominado simplesmente de CONTRATADO. As partes têm entre si justo e acordado o presente contrato, que se regerá mediante as seguintes cláusulas e condições que reciprocamente aceitam e outorgam, e sabem: 1. - DO OBJETO 1.1. O CONTRATADO prestará para a CONTRATANTE, serviços de empresariais, que consistem em serviços de apoio administrativos, organizacional, realizando análise e	preparação de relatórios, que serão prestados nos dias úteis da semana de segunda-feira a sexta-feira, dentro do horário comercial, na sede da CONTRATANTE, nos termos e condições especificados. 2. - DAS OBRIGAÇÕES DO CONTRATADO 2.1. O CONTRATADO se obriga a prestar serviços empresariais, que consistem em serviços de controladoria em geral, nas áreas administrativas, financeira e contábil, de acordo com os termos previstos no presente Instrumento. 2.2. O CONTRATADO tomará todas as providências necessárias para a realização de uma prestação de serviço segura e estabelecendo relações sólidas e confiáveis, com o objetivo de se tornar fonte de informação respeitada e requisitada. 2.3. O CONTRATADO compromete-se a emitir mensalmente a nota fiscal de seus honorários para o lançamento contábil da CONTRATANTE. 2.4. O CONTRATADO, se compromete a adequar-se a quaisquer alterações na programação dos serviços contratados. 2.5. O CONTRATADO se compromete a não revelar a terceiros, ou divulgar por qualquer meio, as informações confidenciais da CONTRATANTE a que porventura tiver acesso, por força da execução dos serviços objeto deste Contrato, sob pena de
--	---

Na descrição das obrigações contratuais da Recorrente, em nenhuma circunstância atribuiu-lhe posição gerencial ou qualquer forma de denote o exercício da vontade própria, inclusive pela existência premente do conselho de diretoria que articulou a metodologia operacional, sendo seu crivo delineado apenas as deliberações administrativas e de controladoria.

Nesse sentido, a relação de ramal citado pela decisão de Impugnação ora recorrida, fundada na prova nº 47 da Autuação Fiscal, para figurar posição de “comando” da Recorrente é um elemento superficial e lacônico, totalmente desconexo e não produz verossimilhança com os atos fraudulentos supostamente praticados pela empresa fiscalizada.

Já em relação a troca de e-mails apontados como participação na coordenação e bom funcionamento da “ESTRUTURA”, verifica-se que o papel da Recorrente consistiu apenas no acompanhamento administrativo da empresa contratante e na qualidade de apoio, ou seja, diretamente subordinada aos sócios e administradores que detinham, exclusivamente, os poderes de gestão.

O pressuposto dirimido denota a completa ausência hipotética de prática de excesso de poderes pelo enredo da própria subordinação retratada no contrato de prestação de serviços e afiguração qualitativa de apoio, inexistindo condutas que possam ser classificadas como ilegais e imorais até mesmo pela falta de alçada competente.

Como exemplo, no termo de fiscalização (fls. 3984) foi citado a prova nº 52 para basear a ingerência da Sra. Maria Lina na suposta fraude praticada. Verifica-se que a responsabilidade por fraude baseou-se apenas na utilização da expressão “nosso processo” retirados da troca de e-mail, denotando a fragilidade da “evidência” na composição da prova.

E mais, há de se registrar também que, na mesma prova nº 52 utilizada contra a Recorrente, o endereço de e-mail emitente foi controladoria2@gmail.com, não sendo possível a conclusão de que tenha sido enviado pela Recorrente.

Assunto: INTIMAÇÃO - ESTADO DE SC.
De: ctb.controladoria2@gmail.com
Para: Christian Suetzle <christian.advocacia@gmail.com>
CC: Juridico - AmisaAdv <juridico@amisaadv.com>; fiscal03.src@gmail.com; Edson Dias | Sercon <edson@escritoriosercon.com.br>
Envio: 02/06/2020 10:30:19
Anexos (3):
 FORPLASTIC.xlsx
 FORPLASTIC NF'S ENTRADA.zip
 WhatsApp Image 2020-05-20 at 16.17.25.jpeg

Dr. Christian, bom dia.

Conforme conversamos, envio o que temos da Forplastic.
 As NFs da R. Rozendo, são compras que não fazemos o pagamento, pois é a primeira camada do nosso processo.

Segue anexo planilha da Forplastic.

1. Comprovante de pagamento Forplastic à R. Rozendo – não possuímos
2. Cópia de CTE – o transporte de todas as mercadorias foi por conta do fornecedor, com transporte próprio
3. Destino das mercadorias: revenda
4. Demonstrar lançamentos dos Itens no Livro de Registro de Controle da Produção e do estoque: não possuímos
5. Outros documentos que julgar necessário enviar.

Ficamos à disposição.

Att.,

Controladoria

Ora Ilustre Julgador, o fato da Recorrente ser contratada como prestadora de serviço para atos administrativos e de controladoria, não a torna responsável pelas transações e estruturas praticadas pela empresa autuada. Não emana da

autuação fiscal a necessária certeza para imputar a responsabilidade a Recorrente, e muito menos para aponta-la como gerente da empresa.

Com base nestes apontamentos, esclarece a Recorrente que nunca foi sócia, gerente, diretora ou exerceu poder de gerência ou controle sobre as empresas objeto de fiscalização.

[...]

No caso em apreço, o contrato de prestação de serviços da Recorrente iniciou-se em abril de 2019, restando incontroverso tais fatos por reconhecimento no auto de infração. Dessa maneira, a Recorrente sequer havia prestado serviços na suposta ocorrência dos fatos geradores do crédito tributário nos períodos retroativos de 2016, 2017 e 2018.

Recurso Voluntário Genivaldo

Em sede de autuação fiscal, a Auditora faz alusão a um cargo de gerência da Recorrente, com função de estruturar e controlar a perfeita execução da fraude, orientando outros membros da organização a como proceder para a abertura e manutenção das pessoas jurídicas inidôneas, evidenciando-se assim, a sua responsabilidade. Junta no Termo de Verificação Fiscal o Contrato de Prestação de Serviços, e-mails trocados e lista do ramal da empresa para fundamentar a sua ligação com as supostas fraudes.

Pois bem. Consoante depreende a documentação acostada na Impugnação oferecida pelo Recorrente, e também reverenciada a prova nº 54, o Recorrente foi contratado para prestar serviços de controladoria em geral na área administrativa, financeira e contábil a empresa SAFERCHEM, em maio de 2019, mediante remuneração de R\$ 6.550,00 (seis mil, quinhentos e cinquenta reais):

INSTRUMENTO PARTICULAR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EMPRESARIAIS Por este Instrumento Particular de Prestação de Serviços de Empresarial que entre si fazem, como: CONTRATANTE: SAFERCHEM COMÉRCIO E MATERIAL DE PLÁSTICO LTDA, sociedade empresária privada, com filial inscrita no CNPJ/MF nº 20.550.328/0003-50, com endereço na Rodovia Raposo Tavares, 651, EM 93, Bloco B e C, Vila Artura, Sorocaba/SP, CEP 13023-000, neste ato representado na forma de seu contrato social, doravante denominada simplesmente de CONTRATANTE; e de outro lado, como: CONTRATADO: MARIA LINA DE SIQUEIRA VALADÃO FAVARA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 33.624.787/0001-11, com endereço a Rua Fernando Silva, nº 190, Sala 304 R 48, Jardim Astro, na cidade de Sorocaba, Estado de São Paulo, CEP 13017-158, denominado simplesmente de CONTRATADO. As partes têm entre si justo e acordado o presente contrato, que se regerá mediante as seguintes cláusulas e condições que reciprocamente aceitam e outorgam, a saber: 1. - DO OBJETO 1.1. O CONTRATADO prestará para a CONTRATANTE, serviços de empresariais, que consistem em serviços de apoio administrativo, organizacional, realizando análise e	preparação de relatórios, que serão prestados nos dias úteis da semana de segunda-feira a sexta-feira, dentro do horário comercial, na sede da CONTRATANTE, nos termos e condições especificados. 2. - DAS OBRIGAÇÕES DO CONTRATADO 2.1. O CONTRATADO se obriga a prestar serviços empresariais, que consistem em serviços de controladoria em geral, nas áreas administrativas, financeira e contábil, de acordo com os termos previstos no presente Instrumento. 2.2. O CONTRATADO tomará todas as providências necessárias para a realização de uma prestação de serviço segura e estabelecendo relações sólidas e confiáveis, com o objetivo de se tornar fonte de informação respeitada e requisitada. 2.3. O CONTRATADO compromete-se a emitir mensalmente a nota fiscal de seus honorários para o lançamento contábil da CONTRATANTE. 2.4. O CONTRATADO, se compromete a adequar-se a quaisquer alterações na programação dos serviços contratados. 2.5. O CONTRATADO se compromete a não revelar a terceiros, ou divulgar por qualquer meio, as informações confidenciais da CONTRATANTE a que porventura tiver acesso, por força da execução dos serviços objeto deste Contrato, sob pena de
---	---

Na descrição das obrigações contratuais do Recorrente, em nenhuma circunstância lhe é atribuída posição gerencial, de diretoria ou qualquer forma de denote o exercício da vontade própria, inclusive pela existência premente do

conselho de diretoria que articulou a metodologia operacional, sendo seu crivo delineado apenas as deliberações administrativas e de controladoria.

Em relação aos valores recebidos mensais, o Termo de Fiscalização apontou que o Sr. Genivaldo recebeu de maio/2019 à 12/2020 uma quantia idêntica. Todavia, tal fato por si só não traz relação alguma com as supostas fraudes ou ligação com as atividades desempenhadas pelo Impugnante. O que restou demonstrado é que os valores sofreram alteração de um ano para o outro (R\$ 6.550,00 à R\$ 8.694,42), não sendo 'idênticos' conforme afirmado.

Já em relação a troca de e-mails apontados como participação na coordenação e bom funcionamento da "ESTRUTURA", verifica-se que o papel do Recorrente apenas consistiu no acompanhamento administrativo da empresa contratante e na qualidade de apoio, ou seja, diretamente subordinada aos sócios e administradores que detinham exclusivamente, os poderes de gestão.

O pressuposto acima alinhavado denota a completa ausência hipotética de prática de excesso de poderes pelo enredo da própria subordinação retratada no contrato de prestação de serviços e afiguração qualitativa de apoio, inexistindo condutas que possam ser classificadas como ilegais e imorais até mesmo pela falta de alçada competente.

Como exemplo, no termo de fiscalização (fls. 3988) foi citado a prova nº 55 para basear a ingerência do Sr. Genivaldo na suposta fraude praticada. E a consideração de que o Recorrente atuava de forma comissiva no direcionamento dos atos ilícitos, decorreu apenas mero expressão utilizada em e-mail, tornando frágil e insuficiente a suposta "prova" adotada pela autoridade fiscal, a qual foi validada pela decisão que resolveu as impugnações.

Verifica-se que a responsabilidade por fraude baseou-se apenas na utilização da expressão "mitigar riscos" retirados da troca de e-mail, denotando a fragilidade da "evidência" na composição da prova.

Ora Ilustres Julgadores e turma, o fato do Recorrente ser contratado como prestador de serviço para atos administrativos e de controladoria, não o torna responsável pelas transações e estruturas praticadas pela empresa autuada. Não emana da autuação fiscal a necessária certeza para imputar a responsabilidade o Recorrente, e muito menos para aponta-lo como gerente da empresa.

Com base nestes apontamentos, REPISA o Recorrente que nunca foi sócio, gerente, diretor ou exerceu poder de gerência ou controle sobre as empresas objeto de fiscalização.

[...]

No caso em apreço, o contrato de prestação de serviços do Recorrente iniciou-se em maio de 2019, restando incontroverso tais fatos por reconhecimento no auto de infração.

Dessa maneira, o Recorrente sequer havia prestado serviços na suposta ocorrência dos fatos geradores do crédito tributário nos períodos retroativos de 2016, 2017 e 2018.

[...]

Ademais, considerando ainda os Autos de Arrolamento de Bens objetado em sucessão aos autos administrativos, foram arrolados os seguintes bens do Impugnante:

Sujeito Passivo			
Nome/Nome Empresarial: GENIVALDO ANDRADE DE OLIVEIRA			CPF/CNPJ: 202.432.178-03
Descrição dos bens e direitos arrolados			
Nº	Tipo do bem / Identificação	Descrição	Valor em R\$
1	VEÍCULO AUTOMOTOR TERRESTRE: CAMINHÃO, AUTOMÓVEL, MOTO, ETC Renavam: 01009482111 Placas: FTC0102 Chassi: 9BGKT69L0FG138127	CHEV/PRISMA 1.4AT LTZ, NACIONAL, 2014/2015, 106CV, Cilindradas: 1400, ALCOOL/GASOLINA. Situação: CIRCULACAO. Motor: GCB002368	52.752,00
2	QUOTAS OU QUINHÕES DE CAPITAL	Titular da empresa GAO SERVICOS APOIO ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ 28.562.990/0001-70, Nire 35233184324.	1.000,00
3	TERRENO Matrícula: 159138	Logradouro: Rua NEIDE DE BARROS AMARO Número: 000228 Complemento: Bairro: RES HORTO FLORESTAL Município: Sorocaba UF: SP CEP: 00000000 Classificação (Localização): Urbano Área: 237,2 (m2)	210.000,00
4	TERRENO Registro: 000000000000001 Averbação: Livro: 0000000 - Folha: 00000	Logradouro: Rua Azel de Arruda Número: 000000 Complemento: Lt:40,Qd:DL-02 Bairro: Cruz de Ferro Município: Sorocaba UF: SP CEP: Classificação (Localização): Urbano Área: 216,62 (m2)	14.399,99
Valor total dos bens e/ou direitos arrolados			278.151,99

Destaca-se que, a relação patrimonial supracitada foi constituída em tempo muito anterior ao retratado no procedimento investigatório (cf. Declaração de IR), sendo inadmissível o estabelecimento correlacional pela própria inobservância temporal, ou seja, os patrimônios elencados foram constituídos muito antes da existência da premente relação contratual que originou-se em maio de 2019.

Inclusive, servindo a premissa reivindicada, não há comprovação lícita de acréscimo patrimonial ou favorecimento financeiro a coadunar com os valores apurados, sendo completamente incognoscível afirmar que o Impugnante faça parte de eventual organização criminosa se não houve favorecimento financeiro sobre as operações em vértice.

Ressaltam que o artigo 135, do CTN não autoriza a responsabilização de terceiro sem vínculo direto com o fato gerador do tributo, ou que tenha participado de atos com excesso de poderes ou infração de lei na condição de diretores ou gerentes, bem como, pressupõe a prática de ação dolosa, apenas existindo responsabilidade se o gerente, diretor ou representante tiver a intenção de praticar uma conduta contrária a lei, ao contrato social ou ao estatuto social.

Diante disto, sustentam que que inexistem nos autos elementos comprobatórios suficientes a comprovar a prática abusiva por parte dos recorrentes que seja suficiente à imputação de responsabilidade solidária, logo, merecendo ser descaracterizado o enquadramento sustentado no auto de infração.

De igual modo, em seu Recurso Voluntário, a recorrente Ana Carolina Crivelli Rodrigues de Souza requer o afastamento da sua condição de responsável tributária pelos créditos tributários lançados, com base nos seguintes argumentos de fato e de direito:

Não há se falar em responsabilidade solidária da Recorrente com fulcro no artigo 135, inciso II do Código Tributário Nacional, conforme já explanado em sede de Impugnação.

Aliás, também não há qualquer responsabilidade da Recorrente em relação ao inciso III do mesmo dispositivo legal, haja vista que no processo constou a informação de que a mesma seria gerente administrativa da empresa SAFERCHEM.

Só por aí já se observa as graves inconsistências constantes da acusação sobre a Recorrente, pois no processo ela é colocada na condição de gerente da referida empresa (o que incidiria o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional), sendo que no v. Acórdão, diferentemente, há a informação de que a solidariedade teria se fundado no inciso II do mesmo dispositivo legal.

Nessa seara, seja de uma forma ou de outra, levando-se em consideração qualquer um dos dois incisos destacados, não há se falar em qualquer responsabilidade no tocante à Recorrente.

Isto porque, considerando-se o artigo 135, inciso II, do Código Tributário Nacional, utilizado no v. Acórdão para julgar improcedente a Impugnação e manter o vínculo de solidariedade consignado no auto de infração, impera salientar que o simples fato de ser empregada da empresa investigada, por si só, não pode gerar, automaticamente, responsabilidade tributária em relação à Recorrente, sob pena de se atribuir à mesma autêntica responsabilidade objetiva, o que não permite nosso ordenamento jurídico.

Ademais, inúmeros argumentos expostos pela Recorrente em sede de Impugnação foram simplesmente ignorados quando do v. Acórdão, como por exemplo, o fato de que a mesma não tinha vínculo empregatício entre novembro de 2016 a março de 2020 com a SAFERCHEM, na função de gerente administrativa, fato este comprovado documentalmente, entre tantos outros, limitando-se o v. Acórdão, em dois sucintos parágrafos, a mencionar que a Recorrente teria agido dolosamente, e nada mais, quando todos os argumentos expostos na Impugnação e as provas documentais constantes dos autos comprovam de forma inexorável o contrário!

Nesse talante, novamente com o propósito de demonstrar que a Recorrente, na qualidade de empregada, jamais integrou qualquer estrutura destinada a cometer fraude fiscal, não emitindo qualquer nota fiscal inidônea, não guardando qualquer certificado digital e que, portanto, nunca agiu com dolo específico para a consecução de tal ilícito, não podendo ser considerada responsável solidária com base no artigo 135, inciso II do Código Tributário Nacional, importante informar

sobre como se deu a contratação da Recorrente e quais funções eram desempenhadas pela mesma.

Desta feita, a Recorrente trabalhou nas seguintes empresas e nos respectivos intervalos de tempo:

- Ambiflex Serviços Terceirizados LTDA - EPP, de 04 de abril a 29 de outubro de 2.016;

- LM Serviços Terceirizados e Administrativos Eireli – ME (antiga RBGJM), de 01 de novembro de 2.016 a 05 de abril de 2.018;

- Saferchem Comércio e Material Plástico LTDA, de 05 de abril de 2.018 a 10 de março de 2.020.

Como se vê, a informação constante no presente processo, no sentido de que a Recorrente possuía “vínculo empregatício entre novembro de 2016 a março de 2020 com a SAFERCHEM, na função de gerente administrativa”, não corresponde à realidade!

Além disso, a fundamentação constante no v. Acórdão no sentido de que “como profissional contábil e na função de gerente administrativa, ela sabia, ou deveria saber, das consequências de seus atos”, igualmente, não merece credibilidade alguma, haja vista que a Recorrente não era gerente e não praticava atos ligados à parte contábil da empresa autuada, trabalhando em outra área de atuação, conforme adiante será mais uma vez explanado.

Como se vê, foi o órgão responsável pela autuação que não fez prova alguma do alegado, não podendo se admitir o argumento de que “dessa prova não se incumbiu a interessada solidária”, pois quem acusa é quem tem a obrigação de comprovar suas alegações!

Repita-se: só por aí já se constata a inconsistência das acusações formuladas contra a Recorrente!

[...]

Por outro lado, o artigo 135, II do Código Tributário Nacional dispõe sobre a responsabilidade pessoal, dentre outras pessoas, dos empregados das pessoas jurídicas de direito privado cuja obrigação resulte de atos por si praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, todavia, tais atos devem estar necessariamente comprovados para possibilitar a sua inclusão no polo passivo da cobrança, o que não se verifica no caso em comento.

Contudo, essas condutas previstas no artigo 135, inciso II do Código Tributário Nacional (excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos), que justificariam a responsabilidade pessoal dos empregados das pessoas jurídicas de direito privado, jamais foram praticadas pela Recorrente!

Em primeiro lugar porque, conforme aqui já destacado, a Recorrente trabalhou na empresa Saferchem apenas no período de tempo compreendido entre 05 de abril

de 2.018 a 10 de março de 2.020, o que afasta, integralmente, a acusação de que teria tido vínculo empregatício com tal pessoa jurídica entre novembro de 2016 a março de 2020, na função de gerente administrativa, conforme consta equivocadamente dos autos.

Em segundo lugar porque, no pequeno lapso temporal em que a Impugnante trabalhou na empresa Saferchem, a mesma sempre laborou na condição de mera empregada, sem nunca exercer a função de contadora ou gerente, o que inviabiliza, por si só, qualquer ato que pudesse ser classificado como excesso de poderes.

E na condição de simples funcionária, a Recorrente se limitava a efetuar apenas funções estritamente burocráticas, seguindo ordens de superiores que considerava legais e não recusáveis.

Além disso, a Recorrente nunca exerceu qualquer função de comando na referida pessoa jurídica, não possuía qualquer tipo de autonomia, fatos estes que, repita-se, por si só, afastam a possibilidade de qualquer excesso de poder, somando-se ao fato de que inviabilizam as acusações de que a Recorrente teria infringido a lei mediante a emissão de Notas Fiscais inidôneas e que seria a responsável por guardar os certificados digitais das empresas classificadas como “noteiras”, conforme adiante também será explanado.

Ora, inicialmente, necessário informar que as funções da Recorrente junto à referida pessoa jurídica se limitavam a separar e enviar documentação e arquivos para o escritório de contabilidade contratado terceirizado, a fim de que este viesse a realizar a apuração dos impostos, seguindo, portanto, estritamente ordens que considerava legais e não recusáveis.

E para realizar a apuração dos impostos dos clientes, a Recorrente, repita-se, já recebia dos outros departamentos da empresa, toda a documentação pertinente, já devidamente finalizada, incluindo-se aí as notas fiscais (já emitidas), desconhecendo se elas possuíam ou não algum caráter irregular, pois apenas obedecia às ordens dos superiores hierárquicos que, a seu ver, nada tinham de irregular, cumprindo estrita e regularmente a função para a qual havia sido designada.

Outrossim, já no início do ano de 2.019, haja vista a mudança na gerência da empresa, a Recorrente passou a trabalhar no setor de importação, sendo importante salientar que essa atividade não tinha qualquer relação com a emissão de notas fiscais ou abertura de empresas!

Ademais, sem qualquer fundamento e sem qualquer comprovação a assertiva de que a Recorrente seria a responsável por guardar os certificados digitais, haja vista que estes ficavam armazenados em um servidor, do qual ela não tinha acesso.

Nesse diapasão, o liame entre a participação (comissiva ou omissiva) na realização de ilícito, com intuito de fraudar o sujeito ativo da relação tributária,

exige o dolo específico, ou seja, o responsabilizado precisa ter participado ativamente de forma ilícita da relação que gerou a fraude do respectivo passivo fiscal, o que, conforme o acima destacado, seria impossível de se dar em relação à Recorrente!

Dito de outra forma, para a responsabilização utilizando-se dos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional, deve-se comprovar a conduta ilícita do terceiro, fazendo o liame entre esta conduta e o resultado, a sonegação fiscal.

Ademais, no tocante à “Operação Noteiras”, informada no presente Auto de Infração (a Delegacia da Receita Federal destacou que provas coletadas na “Operação Pomar” foram compartilhadas com outra Operação, denominada “Noteiras”), insta frisar que a isolada e fragilíssima prova apontada nos autos para justificar a deflagração da ação penal contra a Recorrente seria um único e-mail trocado entre ela e outros funcionários da empresa em que laborava, no qual ela, tão somente, solicita autorização para que pudesse ter acesso a uma pasta com um organograma de empresas, a fim de atualizá-las, não se sabendo quais seriam essas empresas e se ela obteve a autorização de seus superiores para acessar tal organograma, pois tal informação também não consta dos autos, não se verificando, ainda, nenhuma resposta acerca da solicitação da Recorrente!

E isso sem se falar que nos pouquíssimos e-mails juntados neste procedimento em que a Recorrente aparece, observa-se que a mesma, na grande maioria das vezes, era apenas copiada.

Ademais, basta uma simples leitura de tais e-mails para se verificar, inexoravelmente, que a Recorrente não era a responsável pela organização das empresas, pois apenas preparava planilhas das mesmas, com informações que lhe eram repassadas por outros setores, ou seja, apenas cumpria ordens burocráticas.

Da mesma forma, nas diversas conversas de WhatsApp que embasam o presente processo, não se observa uma única mensagem envolvendo a Recorrente, seja com outros funcionários, seja com os proprietários da empresa, seja com contadores!

Somando-se a isso, nos diversos Relatórios de Análise de polícia judiciária sobre a Operação Pomar juntadas neste feito, a análise de todo o material apreendido (de várias pessoas e empresas que foram alvos de Mandados de Busca e Apreensão), em nada prejudica a Recorrente!

Nos autos não há um único documento ou prova que comprove, efetivamente, que a Recorrente tivesse aberto qualquer empresa no Estado de Alagoas/AL ou emitido, com frequência, qualquer Nota Fiscal considerada inidônea.

Mas não é só!

Não há um único contato da Recorrente com o contador José Roberto da Silva Junior, este considerado a peça chave e central das supostas fraudes cometidas no

Estado de Alagoas/AL, bem como, não há nenhum contato da Recorrente com qualquer pessoa considerada “laranja”.

Aliás, a Recorrente nunca esteve no Estado de Alagoas/AL!

Resumindo, a Recorrente tão somente separava e enviava a documentação, já finalizada por outros setores (quando as Notas Fiscais, que desconhecia qualquer irregularidade, já haviam sido emitidas por outro setor), para o escritório de contabilidade terceirizado contratado realizar as competentes declarações, sendo que, posteriormente, no início de 2.019, foi deslocada para a área de importação, não tendo essa atividade qualquer relação com a emissão de notas fiscais ou abertura de empresas!

E no tocante aos poucos e-mails juntados a este procedimento, fica mais evidenciado ainda que a Recorrente jamais emitiu qualquer Nota Fiscal fictícia ou que fosse responsável pela guarda dos certificados digitais das empresas classificadas como “noteiras”, senão vejamos:

- nos e-mails enviados pela Recorrente nos dias 24 de julho de 2.017 e 19 de novembro de 2.019, verifica-se que ela apenas enviou Notas Fiscais solicitadas, ou seja, que já haviam sido emitidas por outro setor e que deveriam ser encaminhadas para que o motorista do caminhão viajasse com tal documentação;

- no e-mail que a Recorrente recebeu no dia 02 de setembro de 2.019, é solicitada à mesma que elaborasse uma planilha com informações das empresas, não sendo especificadas quais seriam estas empresas, além do fato deste pedido não ter nenhuma relação com a emissão fraudulenta de Notas Fiscais ou guarda de certificados digitais;

- no e-mail recebido pela Recorrente no dia 18 de julho de 2.017, verifica-se que ela nunca fez compra de mercadorias para a empresa Sulchem, pois apenas realizava o controle das importações e passava tais informações para que o setor comercial fizesse levantamento de preços, ou seja, a Recorrente apenas separava a documentação, a fim de que a importação fosse feita legalmente, e nada mais!

- no e-mail enviado pela Recorrente no dia 20 de novembro de 2.019, a “rastreadibilidade” ali descrita não se refere a nenhum procedimento ilícito como deu a entender o presente Auto de Infração, mas sim, se refere à função (legal) que a Recorrente, laborando na área de importação, tinha de discriminar e cadastrar os produtos de forma mais fácil e genérica, apenas para facilitar o controle de estoque, até porque a Nota Fiscal já havia sido emitida!

- e nos outros pouquíssimos e-mails era apenas copiada, sem realizar qualquer conduta.

Ora, não é nem um pouco crível que a Recorrente, trabalhando em outro setor da empresa (importação), sem qualquer relação com a emissão de Notas Fiscais ou guarda de certificados digitais, recebendo/enviando pouquíssimos e-mails, sendo a maior parte deles na condição de copiada, tivesse qualquer relevância no

suposto esquema fraudulento, conforme quer fazer transparecer o presente processo.

Segundo a Receita Federal, milhões de reais, durante vários anos, teriam sido sonegados, sendo que, no tocante à Recorrente, a frágil prova contra ela seriam esses pouquíssimos e-mails (e a maioria apenas como copiada), que nenhuma ilicitude revela quanto à mesma, conforme acima já explanado!

Observando-se essa ínfima quantidade de e-mails, nada se observa que pudesse imputar à mesma algum excesso de poder, a criação de empresas fictícias, a emissão de Notas Fiscais inidôneas, seguidos contatos com os considerados “chefes” do suposto esquema ou com contadores de Alagoas/AL.

Nada, absolutamente nada!

Ademais, não deixando qualquer dúvida sobre a não participação da Recorrente em qualquer ilícito, impera salientar que, conforme consta dos próprios autos, a empresa Saferchem entrou em Recuperação Judicial (processo nº 1002638-94.2018.8.26.0248), sendo que a Recorrente consta na lista de credores derivada da legislação do trabalho, tendo direito ao recebimento da quantia de R\$ 12.908,00 (doze mil e novecentos e oito reais).

Ora, se a Recorrente, efetivamente, fizesse parte de alguma organização que sonegou milhões de reais, não teria ela se beneficiado de alguma forma?

Claro que sim!

Contudo, a Recorrente, que era registrada, sequer comissão recebia pelos serviços prestados e ainda ficou sem receber suas verbas trabalhistas quando desligada da empresa!

Se a Recorrente realmente tivesse participado ativamente da organização, como quer fazer crer irresponsavelmente a acusação, não há como se deixar de pensar que diversas mensagens e ligações a envolvendo teriam sido verificadas, tanto com pessoas do Estado de São Paulo/SP, como do Estado de Alagoas/AL, além de que a mesma teria se beneficiado do suposto esquema, o que serve para demonstrar que ela nunca integrou qualquer organização criminosa, vez que era somente mera funcionária, de um setor completamente diversos aos fatos (área de importação, recebendo a documentação quando as Notas Fiscais já haviam sido emitidas), apenas seguindo ordens burocráticas e que considerava legais e que jamais teve qualquer proveito de supostas irregularidades.

Ora, se a Recorrente, verdadeiramente, fizesse parte de alguma organização que sonegou milhões de reais, teria sido ela simplesmente ignorada, deixado de receber seu salário e ter que ingressar em relação de credores na aludida Recuperação Judicial?

Evidente que não!

Aliás, quando a Recorrente foi demitida, enfrentou sérias dificuldades financeiras, como ainda enfrenta atualmente!

Mas não é só!

A Recorrente, no decorrer da “Operação Noteiras”, foi alvo de toda espécie de procedimentos investigativos, a saber, interceptação telemática, interceptação telefônica, quebra de sigilo fiscal e financeiro, contudo, mesmo diante de todo esse arsenal de procedimentos investigativos adotados contra si, nenhuma prova foi colhida que pudesse conectá-la a qualquer dos delitos a ela imputados!

Assim, resta evidente que a Recorrente jamais teve qualquer contato com a emissão de Notas Fiscais, não podendo o órgão acusador, a partir de meras ilações, com base em pouquíssimos e-mails em que na maioria ela era apenas copiada, simplesmente interpretar erroneamente e presumir que sua participação (dolosa e ativa) na suposta organização criminoso seria relevante e crucial para que fossem emitidas milhares de notas fiscais fictícias por razoável lapso temporal e abertas empresas no outro extremo do país (Alagoas/AL), onde a Recorrente nunca esteve e não conhece ninguém!

Nessa toada, a Recorrente, em suas atribuições (aqui já destacadas), jamais emitiu qualquer nota fiscal, nunca guardou certificados ou abriu empresas em outro Estado da Federação, não tendo, portanto, qualquer relação com estes fatos sob apuração, pois não tinha contato com os clientes, não tinha qualquer atribuição no que tange à abertura/fechamento de empresas, não tinha contato com qualquer contador do Estado de Alagoas/AL, não participava de reuniões, sendo que sua função, repita-se, era absolutamente mecânica e administrativa, sempre cumprindo ordens de superiores hierárquicos, usuais, corretas e corriqueiras para a função que desempenhava (apuração dos impostos, conduta esta normal na área dela, sendo posteriormente deslocada para a área de importação), sem imaginar que algo de ilícito pudesse estar acontecendo no outro extremo do país, não havendo se falar, portanto, na existência do dolo específico para fraudar o Fisco em sua conduta!

Assim, diversamente do que consta neste feito, não há prova alguma de contribuição relevante da Recorrente com a suposta engrenagem de emissão de notas fiscais fraudulentas, pois jamais praticou tal conduta.

[...]

Presente, assim, a excludente da inexigibilidade de conduta diversa, pois estava sob estrita obediência a ordem de superior hierárquico (subordinação hierárquica, que é o instituto mais importante dentro de uma relação de emprego, ocorrendo quando alguém coloca à disposição de outrem a sua força de trabalho, sendo esta dirigida e orientada de acordo com os interesses da execução do trabalho contratado), ordem esta que considerava manifestamente legal e não recusável, o que afasta a figura do dolo específico!

Quanto ao elemento da exigibilidade de conduta diversa, ou seja, para que a ação do agente seja reprovável, é indispensável que se lhe possa exigir comportamento diverso do que teve, o que também não se relaciona com a Recorrente, visto que

sua função, inicialmente, era a de apurar impostos dos vários clientes e, posteriormente, foi para a área de importação, na condição que lhe era exigida, era regular e lícita, atividades estas sem qualquer relação com a emissão de Notas Fiscais ou guarda de certificados digitais (estes ficavam armazenados em um servidor do qual ela não tinha acesso).

E a obediência hierárquica, no caso a uma ordem considerada legal, é causa de exclusão da culpabilidade, por falta de exigibilidade de conduta diversa, conforme destaca o artigo 22 do Código Penal, senão vejamos:

“Art. 22 – Se o fato é cometido sob coação irresistível ou em estrita obediência a ordem, não manifestamente ilegal, de superior hierárquico, só é punível o autor da coação ou da ordem”.

Assim, quando o agente obedece à ordem que presume legal de superior hierárquico, no caso fazer a apuração de impostos dos clientes e organizar as importações, seu comportamento está abarcado por uma causa de excludente de ilicitude.

[...]

Assim, não tendo a Recorrente praticado qualquer conduta criminosa dolosa, não se pode almejar puni-la por fato alheio, vale dizer, somente o real autor da infração pode ser apenado, sob pena de lesão ao princípio da pessoalidade, visto que a responsabilidade deve ser sempre pessoal e subjetiva, e decorrente apenas de sua ação ou omissão, regra esta que também deve ser aplicada no presente processo.

Ademais, a ausência do elemento “potencial consciência da ilicitude” dá lugar ao erro de proibição, que também é causa excludente de culpabilidade, nos termos do artigo 21 do Código Penal.

Nesse talante, diante de todos os argumentos acima expostos, a Recorrente não pode ser enquadrada na condição de responsável solidária, conforme o artigo 135, inciso II do Código Tributário Nacional, visto que a responsabilidade tributária surge no caso de inadimplemento da obrigação tributária existente entre o contribuinte e o fisco (não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, ou seja, ninguém deve ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente, o que não se observa no tocante à Recorrente).

É imprescindível uma vasta análise da situação fática para que seja aplicada a responsabilidade solidária, sendo necessário que haja limites e bom senso para as atuações do fisco, a fim de que se faça uma devida e real ponderação de toda a realidade fática, valores e princípios no caso concreto, o que exige muita cautela e razoabilidade ao analisar a relação jurídica.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre transcrever o artigo 135 do CTN que fundamenta a responsabilidade tributária ora em debate:

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.

Em breve síntese, para imputação da responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135 do CTN, devem estar atendidos os seguintes requisitos cumulativos: (i) enquadrar-se em uma das categorias previstas nos incisos I a III, (ii) praticar atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e (iii) dos referidos atos deve surgir a obrigação tributária cuja responsabilidade lhe está sendo imputada. Não sendo atendido qualquer um dos requisitos, a responsabilidade tributária não poderá ser imputada.

Cumpre destacar também que a peculiaridade do referido dispositivo está justamente no fato de os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, serem causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária (tributo ou sanção pecuniária), contraída em nome da empresa, mas contrariamente a seus interesses¹. Ou seja, trata-se de atos prévios ou concomitantes ao acontecimento do fato jurídico que dá origem à tributação ou à sanção em si, razão pela qual o dispositivo menciona “[...] obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

A intenção da norma é clara em punir o responsável com a sua diminuição patrimonial, bem como, defender o patrimônio daquele contribuinte que teve contra si lançado crédito tributário em razão de ato ilícito praticado por terceiro. Neste sentido, Misabel Derzi destaca que “[a] lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte”.

No mesmo sentido, após empreender uma interpretação histórico-evolutiva e confrontar o artigo 135 do CTN com a legislação comercial, Renato Lopes Becho destaca que o referido dispositivo deve ser considerado correlato ao artigo 158 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), no sentido que, “[...] quando os responsáveis tributários realizaram atos lícitos contra o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável), esses responderão pessoalmente pelos créditos tributários decorrentes de seus atos”.

Ao apreciar as impugnações, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

¹ DERZI, Misabel, Nota de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 2013. p. 1155.

SOLIDÁRIA MARIA LINA DE SIQUEIRA VALADÃO FAVARA

Diz a Autoridade Fiscal:

MARIA LINA DE SIQUEIRA VALADÃO FAVARA, CPF 808.529.474-53, ocupava posição de comando e figurava no organograma do grupo econômico como pertencente à Diretoria (PROVA 47)

DIRETORIA	RAMAL
EVANDRO	210
MARCELA	250
MARIA LINA	242
INGRID	202
ISADORA	202

Em diversas mensagens trocadas com os funcionários e sócios, revelou ter participação na coordenação e manutenção da “ESTRUTURA”. ... duas mensagens de sua autoria no decorrer do ano de 2020, por meio do endereço maria@intra.net, onde ela orienta os funcionários a seguir regras relacionadas à utilização de “noteiras”. Entre as instruções colocadas, destaca-se: “ao se constituir nova empresa, solicitar ao jurídico o contrato de prestação de serviços de Consultoria e Acessoria de Cobrança de Títulos, se for empresa de 1ª linha, usar a Gestcontrol, se for 2ª. linha, usar a Stylus” (sic). Ou seja, orientou expressamente os subordinados a firmar um contrato fictício com empresas de fachada utilizadas como “caixa 2”, a fim de acobertar a fraude praticada e o escoamento dos recursos dela decorrentes (PROVA 50).



A posição de destaque de MARIA LINA fica evidente na mensagem..., que trata da resposta a uma intimação feita pela Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina à “noteira” FORPLASTIC. Em resposta ao advogado de nome CHRISTIAN SUELZLE, MARIA LINA informa, literalmente, que “as NFs da Rozendo, são compras que não fazemos o pagamento, pois é a primeira camada do nosso processo”.

A pessoa jurídica R ROZENDO DOS SANTOS EIRELI, CNPJ 35.257.949/0001-56, era uma “noteira” que emitiu mais de R\$ 30 milhões em documentos fiscais inidôneos em favor da FORPLASTIC. Ora, quando MARIA LINA diz que não se pagava as

compras da R ROZENDO, e se utiliza da expressão “nosso processo”, significa dizer que ela possuía ingerência na fraude praticada, que sabia que a FORPLASTIC era controlada de fato pelos mentores da organização e que essas supostas compras eram, na realidade, apenas documentos fiscais frios, gerados para alimentar a cadeia de créditos fiscais fictícios, conforme amplamente discorrido no item 3.3 deste Termo de Verificação Fiscal (PROVA 52).

...

Não restam dúvidas da participação consciente e dolosa de MARIA LINA na fraude fiscal perpetrada pela autuada. Ocupando uma função de gerência no grupo econômico, ela orientou e cobrou de seus subordinados o cumprimento das regras para o bom funcionamento da “ESTRUTURA”, regras essas que tinham como finalidade ludibriar os órgãos fiscalizadores. Sua participação ativa do ilícito é nítida.

Havendo a ocorrência de fatos que configuram fraude, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, e, em tese, Crime contra a Ordem Tributária, deve MARIA LINA DE SIQUEIRA VALADÃO FAVARA, por ocupar a gerência do setor da organização que tinha a função de estruturar e controlar a perfeita execução da fraude, responder solidariamente pelo crédito tributário, nos termos do art. 135, III, do CTN. A responsabilidade abrange o crédito tributário relativo ao período entre 1º de maio de 2019 e 31 de dezembro de 2020, quando desenvolvia a função aqui apontada.

[...]

Os argumentos de contraposição nada trazem de concreto, a não ser considerações teóricas que se opõem ao disposto na Nota nº1, de 17 de dezembro de 2010, emitida pelo grupo de trabalho PGFN/RFB e adotada no presente voto. A solidária em questão atuava de forma comissiva no direcionamento dos atos ilícitos praticados pelo grupo econômico; ou seja, participava dos ilícitos como agente de formatação via governança fraudulenta. As citações e considerações da Autoridade Fiscal o comprovam à exaustão.

[...]

E em assim sendo e considerando que nada há nos autos que possa ser qualificado como material probatório eficaz em favor da solidária Maria Lina de Siqueira Valadão Favara. E como se viu, o ato infracional pode até mesmo ter origem culposa, cabendo ao arrolado solidário provar que os fatos não ocorreram como descritos na autuação. Provas não apresentadas, mantém-se a solidariedade, porém somente a partir de 24 de abril de 2019, data em que se iniciou o vínculo entre Maria Lina e a Autuada.

SOLIDÁRIO GENIVALDO ANDRADE DE OLIVEIRA

Diz a Autoridade Fiscal:

GENIVALDO ANDRADE DE OLIVEIRA, CPF 202.432.178-03, começou a prestar serviços para a autuada em maio de 2019. De acordo com minuta de contrato abaixo, ele exercia atividades de apoio administrativo, financeiro e contábil (PROVA 54) GENIVALDO ocupava a função de gerente de fato e atuava na parte de

controladoria agindo para que a fraude ocorresse com perfeição. ... em mensagem relativa às “noteiras” de Alagoas, GENIVALDO solicitou de seus funcionários informações sobre como era implantado o banco de dados em Alagoas e a emissão de notas fiscais. A demanda seria necessária para, em suas próprias palavras, “ajustarmos o processo” (PROVA 55).

...

...GENIVALDO deu ordens sobre novos procedimentos para o controle dos prazos de validade dos certificados digitais das pessoas jurídicas integrantes da “ESTRUTURA”. A ordem foi dirigida aos funcionários, entre eles o contador JOSE EDUARDO MASSA. Os novos procedimentos tinham como fim aprimorar o esquema fraudulento e, como ele mesmo diz na mensagem, “mitigar riscos” (PROVA 56)

Não restam dúvidas da participação dolosa de GENIVALDO na fraude fiscal, visto que, ocupando uma função de comando de fato, orientava seus subordinados e cobrava cumprimento de prazos relacionados a procedimentos envolvendo a “ESTRUTURA”.

Havendo a ocorrência de fatos que configuram fraude, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, e, em tese, Crime contra a Ordem Tributária, e por ocupar a gerência do setor da organização responsável por estruturar e controlar a perfeita execução do esquema fraudulento, assim como MARIA LINA DE SIQUEIRA VALADÃO FAVARA, deve GENIVALDO ANDRADE DE OLIVEIRA responder solidariamente pelo crédito tributário, nos termos do art.135, III, do CTN. A responsabilidade abrange o período entre 2 de maio de 2019 e 31 de dezembro de 2020, período em que praticou as condutas acima descritas.

[...]

Os argumentos de contraposição nada trazem de concreto, a não ser considerações teóricas que se opõem ao disposto na Nota nº1, de 17 de dezembro de 2010, emitida pelo grupo de trabalho PGFN/RFB e adotada no presente voto. O solidário em questão atuava de forma comissiva no direcionamento dos atos ilícitos praticados pelo grupo econômico; ou seja, participava dos ilícitos como agente de formatação via governança fraudulenta. As citações e considerações da Autoridade Fiscal o comprovam à exaustão.

[...]

E em assim sendo e considerando que nada há nos autos que possa ser qualificado como material probatório eficaz em favor do solidário Genivaldo Andrade de Oliveira. E como se viu, o ato infracional pode até mesmo ter origem culposa, cabendo ao arrolado solidário provar que os fatos não ocorreram como descritos na autuação. Provas não apresentadas, mantém-se a solidariedade, porém somente a partir de maio de 2019, data em que se iniciou o vínculo entre Genivaldo e a Autuada.

SOLIDÁRIA ANA CAROLINA CRIVELLI R. DE SOUZA

Diz a Autoridade Fiscal:

ANA CAROLINA tinha acesso aos certificados digitais de diversas “noteiras” e realizava, com frequência, a emissão de documentos fiscais fraudulentos. Operações como a detalhada acima foram encontradas em mensagens eletrônicas nos dias 15/03/2017; 17/03/2017; 15/05/2017; 26/01/2018; 06/02/2018 para citar alguns exemplos (PROVAS 75 A a L) em anexo .

...

Os documentos ... não deixam dúvidas da participação de ANA CAROLINA na fraude, uma vez que ela tinha acesso aos certificados digitais da “noteiras” e, com eles, fez emissões de NF-e que não correspondiam à realidade fática, Notas Fiscais estas que depois foram utilizadas para fraudar a apuração dos tributos. Como profissional contábil e na função de gerente administrativa, ela sabia, ou deveria saber, das consequências de seus atos. ANA CAROLINA agiu conscientemente e com dolo para a consecução da fraude.

...

Havendo a ocorrência de fatos que configuram fraude, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, e, em tese, Crime contra a Ordem Tributária, ANA CAROLINA CRIVELLI RODRIGUES DE SOUZA, por integrar estrutura destinada à consecução de fraude fiscal, deve figurar como responsável solidária pelo crédito tributário, nos termos do art.135, II, do CTN. A responsabilidade abrange o período de 1º de janeiro de 2017 até 29 de fevereiro de 2020, período em que praticou as condutas acima descritas.

[...]

Aqui a solidariedade fundou-se, não no inciso III do art.135 do CTN, mas em seu inciso II:

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:

II - os mandatários, prepostos e empregados;

E foi na condição de empregada da Autuada que a solidária Ana Carolina, nas palavras da Autoridade Fiscal, “tinha acesso aos certificados digitais da “noteiras” e, com eles, fez emissões de NF-e que não correspondiam à realidade fática, Notas Fiscais estas que depois foram utilizadas para fraudar a apuração dos tributos. Como profissional contábil e na função de gerente administrativa, ela sabia, ou deveria saber, das consequências de seus atos. ANA CAROLINA agiu conscientemente e com dolo para a consecução da fraude”.

A imputação é clara e a refutação não logrou desnaturá-la. Alegar que a Solidária exercia funções meramente burocráticas a mando do empregador não constitui argumento válido. Ana Carolina conscientemente praticou atos fraudulentos na condição de empregada da Autuada, sendo tal conduta passível de responsabilização por consciência e vontade, bem na linha seguida pela Nota nº1, de 17 de dezembro de 2010, emitida pelo grupo de trabalho PGFN/RFB e adotada no presente voto. A solidária em questão atuava de forma comissiva dolosa na prática de atos ilícitos praticados pelo grupo econômico; ou seja, participava dos

ilícitos como agente de formatação via governança fraudulenta. As citações e considerações da Autoridade Fiscal o comprovam à exaustão.

Quanto ao período em que se deu a relação empregatícia, nada há nos autos que se contraponha ao Relatório Fiscal. Dessa prova não se incumbiu a Interessada solidária.

Verifica-se, portanto, que tanto a autoridade fiscal quanto o v. acórdão recorrido demonstraram o pleno atendimento aos requisitos cumulativos do artigo 135 do CTN, não sendo os argumentos trazidos pelos recorrentes capazes de infirmar a farta documentação apresentada para comprovar (i) o enquadramento nas categorias previstas nos incisos II e III – sendo permitido o enquadramento no inciso III mesmo quando demonstrado o papel de diretoria ou gerência de fato, o que foi realizado em relação aos recorrentes Maria Lina e Genivaldo -, (ii) a prática de atos dolos, com a efetiva participação e ciência nas infrações imputadas, e (iii) que, em razão dos referidos atos, surgiram as obrigações tributárias cuja responsabilidade lhes está sendo imputada.

Ressalte-se, por oportuno, que também foi observada a limitação temporal da responsabilidade tributária ao tempo em que comprovado o vínculo profissional entre os recorrentes e a atuada, razão pela qual não há qualquer reparo a ser efetuado.

Por tais razões, voto por negar provimento, neste tópico, aos Recursos Voluntários interpostos pelos recorrentes Maria Lina de Siqueira Valadão Favara, Genivaldo Andrade de Oliveira e Ana Carolina Crivelli Rodrigues de Souza.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários interpostos por Maria Lina de Siqueira Valadão Favara, Genivaldo Andrade de Oliveira e Ana Carolina Crivelli Rodrigues de Souza, para rejeitar as preliminares de cerceamento de defesa, ilegitimidade passiva dos recorrentes e nulidade do lançamento. No mérito, para dar-lhes parcial provimento, apenas para o fim de reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues