



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.727805/2022-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.682 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PLACE RESINAS TERMOPLÁSTICAS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INIDONEIDADE. CUSTOS EXPRESSIVOS. GLOSA. PASSIVOS FICTÍCIOS. PAGAMENTOS. DESTINO. DESCONHECIDO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. IMPRESTABILIDADE. ARBITRAMENTO. PERTINÊNCIA.

É pertinente o arbitramento do lucro em razão dos irremediáveis impactos causados na escrituração contábil da pessoa jurídica por reiterados e vultosos registros de aquisições de itens lastreados em documentação fiscal inidônea, pela manutenção de passivos inexigíveis e pela escrituração de pagamentos a beneficiários não identificados.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO. PEREMPÇÃO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É perempto o recurso voluntário interposto intempestivamente, dele não se admitindo conhecimento.

MATÉRIA NÃO CONTROVERTIDA EM IMPUGNAÇÃO. IRRESIGNAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não controvertidas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

TERCEIROS. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI. RESPONSABILIDADE. ART. 135 DO CTN. APLICABILIDADE.

As pessoas arroladas no art. 135 do Código Tributário Nacional respondem solidariamente pelos créditos tributários deles exigidos de ofício, quando as correspondentes obrigações resultarem de atos por elas praticados com infração de lei.

INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI SUPERVENIENTE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente à vigente à época do fato gerador que venha a cominar penalidade menos severa.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do recurso voluntário apresentado em conjunto por PLACE RESINAS TERMOPLÁSTICAS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, I GO FOMENTO MERCANTIL LTDA e FERNANDA DE CASSIA HENRIQUES MOTTA, nos termos do voto do Relator - vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que conheciam integralmente. Na parte conhecida do recurso voluntário conjunto em questão, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em lhe dar parcial provimento, apenas para reduzir o percentual da multa qualificada dos anos-calendário 2019 e 2020 ao patamar de 100%, dada a retroatividade benigna de lei superveniente. Quanto ao recurso voluntário de LUCIANO DE FREITAS GAMA, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso - vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que davam provimento, para afastar a responsabilidade imputada ao coobrigado. No tocante ao recurso voluntário de GAMA ASSESSORIA CONTABIL E FISCAL LTDA, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de tempestividade do recurso, não conhecendo, em decorrência, das demais alegações de defesa apresentadas. No que se refere ao recurso voluntário de SÉRVIO MILEV, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso, para afastar a responsabilidade que lhe fora imputada. Manifestou intenção de declarar voto a Conselheira Cristiane Pires McNaughton.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Beltcher da Silva** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Ana Claudia Borges de Oliveira (substituta integral) e Fernando Beltcher da Silva.

**RELATÓRIO**

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foram lavrados Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, da Contribuição para o PIS e do Imposto sobre Produtos Industrializados, cujos fatos geradores ocorreram entre 1º de janeiro de 2018 e 31 de dezembro de 2020.

As exigências principais vieram acompanhadas de multa qualificada (150%) e de juros, totalizando R\$ 90.487.705,04.

Foram incluídos no polo passivo, com fundamento no art. 135 do Código Tributário Nacional, as pessoas físicas FERNANDA DE CASSIA HENRIQUES MOTTA, LUCIANO DE FREITAS GAMA e SERGIO MILEV, bem como a pessoa jurídica GAMA ASSESSORIA CONTABIL E FISCAL LTDA. Já em razão do interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN), incluiu-se a coobrigada pessoa jurídica I GO FOMENTO MERCANTIL LTDA.

A Fiscalização constatou que PLACE RESINAS TERMOPLÁSTICAS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (doravante “PLACE”, ou autuada, ou contribuinte), que adotara o lucro real, valera-se de notas fiscais inidôneas no montante de R\$ 106,5 milhões, emitidas por pessoas jurídicas inexistentes, inaptas, ou cujos cadastros haviam sido baixados ou suspensos (“noteiras”).

A autoridade fiscal percebeu, também, manutenção de passivo fictício na escrituração contábil da autuada – obrigações em aberto, supostamente contraídas junto às “noteiras” e a outros credores.

Diante das diversas inconsistências, dos vultosos valores envolvidos, contabilmente registrados, e do não cumprimento de várias obrigações acessórias, o lucro da pessoa jurídica foi arbitrado, medida que redundou na reapuração do IRPJ e da CSLL, além de PIS/COFINS (regime cumulativo). Os tributos pagos espontaneamente pelo sujeito passivo foram considerados na autuação fiscal. Glosaram-se créditos do IPI, destacados nas notas fiscais inidôneas de aquisição.

Por bem apresentar os elementos relevantes do caso, valho-me de excertos do relatório da decisão de primeira instância:

Segundo a acusação fiscal, a **primeira infração** consiste em aquisições fictícias de produtos de empresas noteiras. A empresa fiscalizada teria escriturado no passivo vultosas obrigações decorrente de aquisição de produtos com base em notas fiscais inidôneas, bem como reconhecido e aproveitado créditos indevidos de PIS, COFINS e IPI, deixando de pagar parte substancial das compras fictícias ou fazendo pagamentos simulados pelos supostos bens recebidos para as empresas noteiras ou beneficiários desconhecidos/não identificados. A autoridade fiscal aponta que as noteiras Fit, Mag, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SRP encontram-se na situação cadastral inapta ou baixada nos fiscos federal e/ou estadual. Nos anos de 2018 a 2020, a empresa Place (fiscalizada) teria reconhecido na contabilidade a aquisição de R\$ 106.449.672,07 dessas noteiras, no entanto teria somente registrado na contabilidade o pagamento insuficiente no montante de R\$ 47.714.893,02, tendo, com base nos elementos parciais fornecidos, beneficiários desconhecidos ou mesmo as próprias noteiras desprovidas de escrituração contábil.

Aduz que a fiscalização intimou o contribuinte a: comprovar a exigibilidade de vultosos saldos no passivo de obrigações com fornecedores; explicar a inexistência ou a insuficiência de pagamentos a fornecedores; descrever minuciosamente o bem adquirido; a comprovar o transporte dos produtos; a fornecer contratos; apresentar comprovantes de pagamentos; apresentar contrato de aluguel/arrendamento ou comprovante de propriedade dos imóveis; justificar por que o beneficiário final dos pagamentos das compras fictícias são pessoas distintas das vendedoras emitentes das notas fiscais; documentos de negociação das aquisições; identificar o real beneficiário final do pagamentos; entregar o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque; fornecer o Inventário Físico; fazer a vinculação física das compras com as vendas etc.. Entretanto, apesar de intimado e sucessivamente reintimado, nenhum elemento foi apresentado, com exceção do fornecimento de cópias de alguns cheques, alguns pedidos sem assinaturas nem identificação de responsáveis, e cópias de notas fiscais. Ademais, a contribuinte teria deixado de atender as intimações para fornecimento dos arquivos do item 4.2 do ADE Cofis nº 44/2020, onde são indicadas as operações efetuadas com clientes e fornecedores, prejudicando a apuração individualizada exata dos valores pagos/baixados e a pagar de cada nota fiscal de compra fictícia.

Tendo em vista a falta de apresentação dos demonstrativos de apuração e controle dos pagamentos por nota fiscal, a fiscalização relata ter elaborado, com base nos valores disponíveis na ECD (fls. 3125 ou Livro Diário às fls. 3864), o demonstrativo do Anexo III do Relatório de Fiscalização, para apurar e demonstrar individualizadamente, por nota fiscal, os valores registrados de obrigação no passivo pela aquisição e os correspondentes valores pagos/baixados. A título meramente exemplificativo, transcreve as operações de compras fictícias de julho de 2018 no qual aponta as seguintes situações: a) nenhuma nota fiscal emitida pelo fornecedor Prisma e Rico foi paga ou baixada; b) quase a totalidade das notas

fiscais emitidas pelo fornecedor Fit não foram pagas; e c) diversas notas fiscais do fornecedor MAG foram pagas parcialmente. Aduz que o balancete do ano de 2021 demonstra que a movimentação das contas contábeis de obrigação com fornecedores Fit, Mag, Prisma, Plásticos Montreal, SPR e Rico são nulas ou irrisórias (balancetes às fls. 2777 a 3124) e que, no ano de 2020, não houve nenhum registro de pagamento ou baixa nas contas de obrigação com Prisma, Plásticos Montreal, SPR e Rico, circunstâncias que reforçam o caráter artificial da operação.

A artificialidade da operação e dos registros é reiterada, afirma, pelo fato de que, não obstante a Place mantenha no passivo vultosas obrigações vencidas há anos e não pagas, não há elementos que demonstrem que os fornecedores tenham adotado procedimentos judiciais e administrativos para o recebimento dos créditos. Adicionalmente, a Place não teria demonstrado que seus supostos credores realizaram protesto das dívidas vencidas e não pagas para terem seus créditos recuperados e adquirirem eficácia com os efeitos do protesto.

Outra circunstância descrita pelo termo diz respeito ao fato de não haver informações de eventos de transporte associados às NF-e, tampouco existem informações acerca da identificação do transportador (Inscrição Estadual do Transportador, Razão social ou nome, CNPJ, Placa do veículo etc.), isto é, a falta de informações relativas ao transporte na NF-e apontaria a inexistência de movimentação dos produtos e a artificialidade da operação. O Anexo IV do Relatório de Fiscalização indica que os fretes seriam eminentemente da modalidade “contratação do frete por conta do remetente (CIF)”.

A fiscalização destaca que, ao se examinar os eventos associados às 1288 notas fiscais emitidas pelas noteiras para o destinatário Place, identifica-se autorização de conhecimento de transporte eletrônico para tão somente 30 notas fiscais, não existem eventos de autorização de MDF e nem existem registros de eventos de passagens por Posto Fiscal, o que deixaria clara a inexistência de trânsito ou comércio de mercadorias.

Quanto a esse aspecto, o relatório registra que a fiscalizada foi intimada e reintimada reiteradamente a comprovar o transporte e o recebimento das mercadorias das notas fiscais fictícias por meio de demonstração da escrituração do livro de Inventário, dos registros de Controle da Produção e do Estoque, vinculação física (associação) entre cada nota fiscal de produto comprado com a respectiva nota fiscal de produto vendido, no entanto nenhum elemento foi apresentado.

Outro elemento que poderia demonstrar a artificialidade das operações, diz respeito ao peso dos itens. Afirma a fiscalização que as noteiras Fit, Mag, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SPR emitiram 1299 notas fiscais destinadas para a Place a partir do ano de 2017 (Anexo IV do Relatório de Fiscalização), sendo que em quase todas as notas fiscais (1250 notas fiscais) foi informado o mesmo peso do

item de produto para diferentes descrições de produto e NCM, reforçando a inidoneidade dos documentos fiscais.

Explica na sequência que a empresa fiscalizada foi intimada e reintimada a fornecer contratos de compra com noteiras, documentos de tratativas de negociação das aquisições (contratos, e-mails e outros meios utilizados), identificar quem realizava os pedidos das mercadorias e/ou era responsável pelas operações das notas fiscais fictícias na Place etc. Essas exigências não teriam sido atendidas, uma vez que a contribuinte teria se limitado a fornecer cópias de notas fiscais e cópias de alguns pedidos que não constam o nome de quem negociou nem assinatura. Além disso, a contribuinte foi intimada e reintimada a informar individualmente, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, o nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade, CNPJ do fabricante e demais elementos que permitam a perfeita caracterização dos produtos das notas fiscais fictícias, não tendo fornecido nenhum elemento ou explicação, fato que demonstraria não dispor de informações pormenorizadas e claras sobre os produtos, o que evidenciaria mais ainda a inexistência real de aquisição do produtos e a inidoneidade das notas fiscais fictícias de compras.

O mesmo procedimento foi adotado pela fiscalização com a intenção de identificar o beneficiário final de pagamentos para noteiras no montante de R\$ 50.847.831,64, obter a justificativa para o fato de que o beneficiário final/endossatário do pagamento não é o fornecedor e ter acesso aos comprovantes dos pagamentos no total de R\$ 29.766.950,21. Também essas exigências não foram atendidas.

A partir dos procedimentos que foram acima descritos, a fiscalização entende presentes elementos e situações que demonstrariam a existência de compras fictícias de noteiras, restando caracterizada a existência de fraude a partir da artificialidade das operações.

[...]

Na sequência, a fiscalização descreve as razões que justificariam o arbitramento do lucro para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. São essas as razões descritas - a Place: a) não apresentou o Livro de Inventário, modelo 7; b) não escriturou o bloco H na EFD ICMS/IPI, que se destina a informar o inventário físico do estabelecimento, tampouco retificou a escrituração; c) não apresentou o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, ou sistema equivalente; d) não escriturou o bloco K na EFD ICMS/IPI, que se destina a prestar informações mensais da produção e respectivo consumo de insumos, bem como do estoque escriturado, nem retificou a escrituração; e) mantém no passivo vultosos saldos de obrigações com exigibilidade não comprovada; e f) escriturou vultosas aquisições fictícias de noteiras com aproveitamento indevido de créditos de PIS, COFINS e IPI.

A **segunda infração** identificada corresponde à existência de passivo fictício. Quanto a essa infração, a fiscalização relata ter intimado a contribuinte a justificar

a falta de escrituração de pagamentos efetuados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou com exigibilidade não comprovada junto a 11 fornecedores, incluindo as empresas noteiras Fit, Mag, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SPR. Apesar do pedido ter sido reiterado, nenhuma resposta teria sido apresentada.

Aduz que, ao examinar a escrituração contábil digital do período de 01/01/2018 a 31/12/2020, verificou a existência do registro de aquisições de mercadorias das empresas BBC, Ca Plasticos e Equisito no montante de R\$ 12.914.621,88, sem que haja nenhum pagamento para as aquisições. Muita embora a contribuinte tenha mantido no passivo vultosas obrigações vencidas há anos e não pagas, não haveria elementos demonstrando que os fornecedores adotaram procedimentos judiciais e administrativos para o recebimento dos créditos. Com esses fatos, a autoridade fiscal entendeu caracterizada a omissão de receita pela manutenção de passivo fictício.

[...]

Após a descrição dos procedimentos tendentes a apurar os tributos devidos, a autoridade fiscal apresenta uma extensa narrativa, na qual demonstra com riqueza de detalhes os fatos e circunstâncias que comprovam a natureza das empresas reputadas como noteiras e as ligações entre essas empresas, determinadas pessoas físicas e a autuada. Dentre esses fatos, destaca-se o que segue:

A consulta no sistema ReceitaData SPED EFD Contribuições (vide fls. 3259) demonstra que as 6 noteiras escrituraram somente notas fiscais de vendas para a Place no total de R\$ 33.175.781,75 enquanto a Place escriturou a aquisição com aproveitamento de créditos de PIS e Cofins no montante de R\$ 121.252.860,25. As noteiras FIT, Plásticos Montreal e Prisma nunca reconheceram receitas de vendas para Place e a Mag omitiu parte substancial das operações.

Os valores ínfimos de declaração e recolhimento de tributos pelas 6 noteiras são incompatíveis com os correspondentes elevados valores de receitas de vendas que superam o valor de 1,2 bilhões de reais. A empresa noteira Prisma nunca declarou débitos em DCTF nem realizou pagamentos ao fisco. Os valores efetivamente recolhidos são mais irrisórios ainda, perfazendo o montante de R\$ 172.558,01.

Os registros de despesas típicas, que seriam incorridas por empresas regulares (energia elétrica, água, telefone, aluguel, combustível, pedágio, viagens, salários etc.) no SPED EFD Contribuições, próprio ou de terceiros, são irrisórios, sobretudo por tratar-se de empresas cujo faturamento total superam 1,2 bilhões de reais (vide fls. 3133).

A consulta no ReceitaData na base e-financeira das empresas FIT, MAG e Prisma aponta que a movimentação financeira é incompatível com as os

valores de receitas de vendas. A Fit, Mag e Prisma venderam 724 milhões, contudo há depósitos nas contas correntes de apenas 374 milhões, ou seja, somente metade do valor das vendas era recebido e/ou transitava pelas contas corrente.

Segundo consulta à base da GFIP e eSocial, verifica-se que a massa salarial das empresas noteiras Fit, Mag, Prisma, Plásticos Montreal, Rico e SPR é incompatível com o faturamento das empresas de mais de 1 bilhão de reais no período. □ As noteiras FIT, MAG, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SPR constam como destinatárias de notas fiscais no total de 1,41 bilhões de reais. Aproximadamente 1,01 bilhões de reais de operações referem-se a notas fiscais emitidas por empresas irregulares no fisco federal, sendo 506 milhões de reais originadas de empresas inexistente de fato (35,77% de 1,41 bilhão) e 509 milhões de reais provenientes de empresas inaptas (36,02% de 1,41 bilhão).

O relatório de notas fiscais de vendas emitidas pelas noteiras das noteiras (Fit, Mag, Plásticos Montreal, SPR, Prisma e RICO) para qualquer destinatário (vide fls. 3137 ou 3267) indica que o período de emissão entre a primeira e a última nota fiscal era de poucos meses ou mesmo poucos dias, inclusive com várias ocorrências inferiores a um mês, deixando claro o caráter efêmero e o intuito de fraude e sonegação.

As noteiras Fit, Mag, Plásticos Montreal, SPR, Prisma e Rico possuem endereços cadastrais no estado de São Paulo, enquanto a maior parte dos seus supostos fornecedores possuíam endereços fora do estado de São Paulo (vide endereços dos emitentes constante das nf-e às fls. 3784), situação completamente incompatível com a inexistência de conhecimento de transporte e falta de registro de passagem por postos fiscais das cargas de elevado valor, demonstrando a inoportunidade da operação, somado ao fato de maioria das empresas já terem sido declaradas irregulares pelos fiscos.

Ao se examinar os eventos associados às notas fiscais emitidas pelas noteiras (planilha às fls. 3784) destinadas para as noteiras FIT, MAG, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SPR, verifica-se que as emitentes na situação inapta por omissão de declarações ou baixada por inexistência de fato emitiram 7999 documentos fiscais no valor total superior a 1 bilhão de reais, no entanto não existe nenhum evento de autorização de emissão de CT-e, MDF-e e registro de passagem vinculado às notas fiscais, fato que demonstra a falta de trânsito dos produtos e a inexistência do produto.

Após a descrição desses fatos, a fiscalização apresenta as justificativas para aplicação da **multa qualificada** e para atribuição de **responsabilidade solidária** pelo crédito tributário constituído.

Segundo o relato elaborado, o sujeito passivo Place, por meio do sócio-administrador, teria agido dolosamente na sonegação, fraude e conluio previstos

nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964, mediante a prática das seguintes condutas:

- a) escriturar no passivo vultosas obrigações decorrente de aquisição de produtos com base em notas fiscais inidôneas, bem como reconhecer e aproveitar créditos indevidos de PIS, COFINS e IPI;
- b) desviar recursos para pagamentos parciais de compras fictícias para empresas noteiras ou beneficiários desconhecidos/não identificados;
- c) não pagar pelas notas fiscais de compras fictícias ou reconhecer pagamentos insuficientes;
- d) deixar de comprovar individualmente o real beneficiário final e a causa de vultosos pagamentos, num evidente intuito de esconder os reais beneficiários de recursos provenientes do crime fiscal;
- e) deixar de apresentar os arquivos (Fornecedores e Clientes) do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 44, de 24/08/2020, que apura e controla os valores pagos/creditados individualmente por nota fiscal, bem como deixar de fornecer demonstrativo detalhado dos pagamentos individualizados por nota fiscal;
- f) manter no passivo vultosas obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;
- g) não declarar em DCTF os tributos devidos;
- h) informar compras fictícias no SPED ECF;
- i) informar na EFD ICMS IPI aquisições fictícias de mercadorias com registro de recuperação de créditos de IPI (vide Anexo I do Relatório de Fiscalização);
- j) informar na EFD Contribuições aquisições fictícias de mercadorias com registro de reconhecimento de créditos das contribuições para o PIS e COFINS (vide Anexos II e VI do Relatório de Fiscalização);
- k) não apresentar documentos de tratativas de negociação das aquisições fictícias (contratos, e-mails e outros meios utilizados) comprobatórios das compras fictícias, num evidente intuito de esconder os reais beneficiários de recursos provenientes de crime fiscal;
- l) deixar de apresentar cópias de diversos cheques que conteriam informações dos verdadeiros beneficiários dos vultosos pagamentos das compras fictícias;
- m) deixar de preencher demonstrativo (vide Anexo V do TIF nº 09) para informar o real beneficiário final e causa dos pagamentos das noteiras;
- n) realizar reiterada utilização de documentos ideologicamente falsos (notas frias) em vultoso montante e de forma habitual.

A atribuição de **responsabilidade solidária** à Sra. **Fernanda de Cássia Henriques Motta**, foi realizada com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional – CTN,

e baseada no fato de ser responsável bancária da Place (vide fls. 3785 a 3863) e assinar cheques de pagamentos de compras fictícias de noteiras.

A atribuição de **responsabilidade solidária** à empresa **I GO** foi justificada pela existência de interesse comum, de que trata o art. 124, I, do CTN. De acordo com a autoridade fiscal, o sujeito passivo solidário I GO Fomento possui as seguintes características e funções, caracterizando-a como participante do grupo econômico da Place:

a) possui como representante, responsável ou procuradora bancária Fernanda de Cassia Henriques Motta, sócia e administradora da Place (vide fls. 2508 a 2528);

b) possuía como sócia administradora Fernanda de Cássia Henriques Motta (deixou o quadro societário em julho de 2020 durante o curso da fiscalização da Place (vide fls. 2529 a 2565)

c) possui Fernanda de Cassia Henriques Motta como contato no e-social (vide fls. 2732);

d) possui como sócio e administrador Rafael Henriques Higashi, filho de Fernanda de Cássia Henriques Motta;

e) realiza atividades complementares à Place, detendo conta corrente contábil com a empresa Place para realização de vultosos pagamentos, recebimentos e transferências de recursos, funcionando como um departamento financeiro da própria Place;

f) a ECD da I GO do período de 2018 a 2021 indica que a imensa parte dos débitos e créditos nas contas contábeis bancos tiveram como contrapartida a conta contábil Place;

g) a I GO contabilizou recursos recebidos da Place a título de aporte para integralização de capital no montante de R\$ 23.013.385,70 (vide Livro Diário da I GO às fls. 2733);

h) realizou o pagamento de mais de 4,7 milhões de reais para a noteira da Place, Mag (vide Livro Diário da Place às fls. 3864);

i) Camila Cavalcanti da Silva e Stefanie Leal Motta, trabalhadoras da I GO (vide fls. 2566 a 2578; 2732), recebem correspondências da Place;

j) Stefanie Leal Motta (empregada da I GO; filha do gerente da Place, Cleber Anselmo da Motta que é marido de Fernanda de Cassia Henriques Motta) e Rafael Henriques Higashi (sócio da I GO e filho da sócia e administradora da Place, Fernanda de Cassia Henriques Motta), aparecem na foto de Halloween da Place, disponível na página pública do Facebook da Place (vide rede social pública às fls. 2650 a 2670 da Place; vide rede social pública de Stefanie Leal Motta às fls. 2678 a 2693; vide rede social pública de Rafael Henriques Higashi às fls. 2671 a 2677).

k) possui estrutura administrativa no mesmo endereço da Place à Av. Humberto de Alencar Castelo Branco, 405, São Bernardo do Campo (vide cadastro CNPJ às fls. 2579 a 2590);

l) detém como contador e responsável por assinar e elaborar escrituração contábil e fiscal em comum com a Place, o senhor Sérgio Milev.

[...]

Também foi atribuída **responsabilidade solidária** ao Sr. **Luciano de Freitas Gama**, proprietário da Gama Assessoria Contábil e Fiscal, que é o contador responsável pela escrituração contábil e fiscal da Place. Segundo a fiscalização, o Sr. Luciano de Freitas Gama possuía as seguintes atribuições/responsabilidades:

. procurador na RFB nos anos de 2013 a 2022 (vide fls.2503 a 2504);

. assina e é responsável em conjunto com Gama Assessoria pela escrituração na ECD dos lançamentos contábeis das compras fictícias e de créditos indevidos de IPI, PIS e COFINS (anos-calendário 2019 a 2020) (vide comprovantes às fls. 2484 a 2492).

. assina e é responsável em conjunto com Gama Assessoria pela ECD (anos-calendário 2019 a 2020) (vide comprovantes às fls. 2484 a 2492) pelos lançamentos contábeis de vultosos valores inverídicos de estoques de mercadorias e passivo fictício com fornecedores, combinado com a omissão do Inventário físico de mercadorias nas EFD IPI-ICMS);

. assina e é responsável em conjunto com Gama Assessoria pela ECF (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 2502) pelo registro de vultosos valores inverídicos de estoques de mercadorias e passivo fictício com fornecedores, combinado com a omissão do Inventário físico de mercadorias nas EFD ICMS-IPI;

. a Gama Assessoria ou Luciano de Freitas Gama assinam/respondem pela escrituração da EFD ICMSIPI com os registros das aquisições fictícias, aproveitamento indevido de créditos de IPI, omissão do Inventário físico das mercadorias e omissão dos Registro de Controle de Produção e Estoque (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 2497 a 2498 e vide fls. 3257);

. a Gama Assessoria ou Luciano de Freitas Gama assinam/respondem pela escrituração da EFD Contribuições contendo os registros das aquisições fictícias e aproveitamento indevido de créditos de PIS e COFINS (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 2499 a 2501 e vide fls. 3257);

. a Gama Assessoria ou Luciano de Freitas Gama assinam a DCTF (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 3257) - Luciano de Freitas Gama é o responsável pelo preenchimento da DCTF (vide fls. 2505 a 2507);

. a Gama Assessoria, na pessoa de Osmar de Freitas Gama, consta no cadastro CNPJ como atual responsável pela contabilidade da Place.

Neste caso, além do art. 135, II, do Código Tributário Nacional, a fiscalização invoca como fundamento jurídico para a atribuição de responsabilidade os art. 1.177, 1.182, e 1.184 do Código Civil e o art. 1.048 do atual Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018.

Foi atribuída igualmente **responsabilidade solidária** ao Sr. **Sérgio Milev**, contador sucessor da Gama Assessoria, em face das seguintes funções na Place e na I GO:

#### **Place**

- . procurador na RFB a partir do final do ano de 2020 (vide fls. 2503 a 2504);
- . assina e é responsável pelos lançamentos contábeis na ECD de vultosos valores inverídicos de estoques de mercadorias e passivo fictício com fornecedores (ano-calendário de 2021) (vide fls. 2484 a 2492), combinado com a omissão do Inventário físico de mercadorias nas EFD IPI-ICMS);
- . assina e é responsável pela ECF que informa vultosos valores inverídicos de estoques de mercadorias e passivo fictício com fornecedores (ano-calendário de 2021) (vide fls. 2502), combinado com a omissão do Inventário físico de mercadorias nas EFD IPI-ICMS);
- . assina e é responsável pela EFD IPI-ICMS (a partir do PA 01/2021) (vide fls. 2497 e vide fls. 3257) com omissão do Inventário físico das mercadorias e do Registro de Controle de Produção e Estoque;
- . deixou de retificar a ECD e a ECF dos anos-calendário 2018, 2019, 2020 e 2021 para informar os saldos reais de estoque de mercadorias e corrigir os saldos de passivo fictício com fornecedores, num evidente intuito de acobertar o crime fiscal.
- . deixou de retificar a EFD IPI-ICMS dos anos-calendário 2018, 2019 e 2020 e 2021, ainda que regularmente intimado, para informar o Inventário Físico e Registro de Controle da Produção e do Estoque, num evidente intuito de acobertar o crime fiscal.
- . continuou apresentando durante a ação fiscal a EFD IPI-ICMS com omissão do Inventário Físico e Registro de Controle da Produção e do Estoque na EFD IPI/ICMS, num evidente intuito de acobertar o crime fiscal.

#### **I GO Fomento:**

- procurador na RFB a partir de outubro de 2018 (vide fls. 2503 a 2504);
- assina e é responsável pela ECD na qual (vide fls. 2493 a 2496): a) registra lançamentos contábeis de pagamentos de noteira da Place; b) registra os lançamentos de recebimentos de elevados recursos originados da Place a título de aporte para integralização de capital sem que exista a correspondente descrição da causa na ECD da Place (vide cotejo lançamentos ECD da Place e I GO às fls. 2735 a 2753; vide Diário da I GO às fls. 2733; vide arquivos da ECD da IGO às fls. 2734).

A fiscalização esclarece que o Sr. Sérgio Milev é simultaneamente responsável pelas declarações e escrituração dos arquivos do SPED da Place e da I GO a partir do ano de 2021 (vide fls. 3257) e que a partir de um mesmo computador eram transmitidas as declarações e arquivos da escrituração da Place e da I GO (MAC Address 00-1F- E2-33-E8-EE ou 70-71-BC-41-14-80), demonstrando como o grupo econômico funcionava de forma integrada para elaborar e prestar as informações fiscais à Receita Federal, mediante transmissão quase simultânea, em diversas ocorrências, das obrigações acessórias.

Também foi atribuída **responsabilidade solidária**, com base no art. 135, II, do CTN, à **Gama Assessoria Contábil e Fiscal Ltda**, empresa responsável pelas declarações e escrituração contábil/fiscal da Place, de propriedade do contribuinte solidário Luciano de Freitas Gama, que possuía as seguintes funções:

- procuradora na RFB no período de 18/07/2018 a 10/04/2023 (vide fls. 2503 a 2504);
- assina e é responsável em conjunto com Luciano de Freitas Gama/Ronaldo Alves Magalhães (anos-calendário 2018 a 2020) (vide comprovantes às fls. 2484 a 2492) pela escrituração dos registros contábeis das compras fictícias e dos créditos indevidos de IPI, PIS e COFINS;
- assina e é responsável em conjunto com Luciano de Freitas Gama/Ronaldo Alves Magalhães pela ECD (anos-calendário 2018 a 2020) (vide comprovantes às fls. 2484 a 2492) pela escrituração dos registros contábeis de vultosos valores inverídicos de estoques de mercadorias e passivo fictício com fornecedores, combinado com a omissão do correspondente Inventário físico de mercadorias nas EFD IPI-ICMS;
- assina e é responsável em conjunto com Luciano de Freitas Gama pela escrituração da ECF (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 2502) com registro de vultosos valores inverídicos de estoques de mercadorias e passivo fictício com fornecedores, combinado com a omissão do correspondente Inventário físico de mercadorias nas EFD IPI-ICMS;
- a Gama Assessoria ou Luciano de Freitas Gama assinam/respondem pela escrituração da EFD IPI-ICMS com os registros das aquisições fictícias, aproveitamento indevido de créditos de IPI, omissão do Inventário físico das mercadorias e omissão dos Registro de Controle de Produção e Estoque (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 3257);
- a Gama Assessoria e/ou Luciano de Freitas Gama assinam/respondem pela escrituração da EFD Contribuições com os registros das aquisições fictícias e aproveitamento indevido de créditos de PIS e COFINS (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 3257);
- a Gama Assessoria ou Luciano de Freitas Gama assinam a DCTF (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 3257). Luciano de Freitas Gama é o responsável pelo preenchimento da DCTF (vide fls. 2505 a 2507);

- a Gama Assessoria, na pessoa do sócio Osmar de Freitas Gama, consta no cadastro CNPJ como responsável pela contabilidade da Place.

O contribuinte e os solidários FERNANDA DE CASSIA HENRIQUES MOTTA e I GO FOMENTO MERCANTIL LTDA apresentaram impugnação conjunta, alegando<sup>1</sup>:

- i) que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto seria incompetente para lavrar o auto de infração, uma vez que inexistia nos autos qualquer informação sobre qual portaria instituiu poderes para a proceder à fiscalização impugnada;
- ii) que os autos de infração seriam nulos em razão da falta de intimação das impugnantes para pagarem o débito com multa moratória, conforme estabelece o art. 844 do Decreto nº 3.000, de 1999;
- iii) a nulidade dos autos de infração pela falta de verificação concreta dos fatos, já que não houve verificação fática, em documentos hábeis, da ocorrência da infração imputada às impugnantes;
- iv) que os autos de infração seriam nulos por cerceamento do direito de defesa, uma vez que as glosas feitas pela fiscalização foram demonstradas de maneira global, não havendo individualização e tampouco verificação dos valores de cada um dos créditos apropriados, não se permitindo à empresa verificar se todas as glosas se referem a créditos não admissíveis;
- v) que seria ilegal e frágil a declaração de nulidade da inscrição das empresas denominadas “noteiras”, uma vez que, quando da negociação com a impugnante, elas se encontravam aptas, não havendo qualquer prova de que as impugnantes soubessem da inidoneidade de tais empresas na época das transações;
- vi) que inexistiria nos autos quaisquer notícias de que referida declaração de inidoneidade ou inexistência de estabelecimento tenha sido publicada no diário oficial do Estado, o que já evidenciaria sua nulidade, ou impossibilitaria sua imposição contra as Impugnantes;
- vii) que não existiriam quaisquer elementos capazes de demonstrar que referidas declarações de inidoneidade tiveram seus efeitos retroagidos para o momento de abertura das empresas, ato este de praxe da Fazenda, o que retiraria, em absoluto, a validade e aplicabilidade destas declarações em desfavor das Impugnantes, que agiram na mais absoluta boa-fé;
- viii) que a responsabilidade pelas eventuais irregularidades cometidas pelas emitentes das notas fiscais não poderia ser atribuída às impugnantes, haja vista que, quando da compra das mercadorias, tal informação era

<sup>1</sup> Síntese obtida do relatório da decisão de primeira instância.

desconhecia, ou seja, se não houve a publicação formal do respectivo ato administrativo não existem meios hábeis para as impugnantes saberem que a empresa seria inidônea;

- ix) que seria patente a necessidade de anulação do AIIM impugnado, eis que, à época das transações comerciais, não havia qualquer ato administrativo que impedisse as empresas vendedoras de comercializarem seus produtos, nem mesmo existiria algum elemento capaz de demonstrar que tais empresas eram “noteiras”, em total descompasso com o princípio da publicidade;
- x) que no caso em questão haveria uma responsabilização objetiva dos impugnantes por ato de terceiro, sem que se comprove ter agido com dolo ou fraude;
- xi) que não se mostraria aceitável que as impugnantes fossem responsabilizadas por débitos de uma suposta “noteira”, a qual, ressalte-se, estaria sendo cobrada pelo fisco Estadual pelo não recolhimento do ICMS de tais notas;
- xii) que o auto de infração seria nulo em razão da bitributação e do cerceamento do direito de defesa, uma vez que há cobrança por suposta simulação de compra de mercadorias da empresa Fit Plastic, enquanto essa mesma empresa está sendo autuada pela Fazenda Estadual por ter transacionado mercadorias desacompanhadas de documentos;
- xiii) que o simples fato da terceira – Fit – não ter efetuado o recolhimento de tais impostos não poderia ser motivo justo para imputação de suposta fraude às Impugnantes, já que estas não poderiam ser responsabilizadas por supostas infrações de terceiros estranhos a ela;
- xiv) que o auto de infração seria nulo pela falta de verificação concreta da ocorrência do fato gerador e do valor probante da contabilidade;
- xv) que o Auditor teria utilizado, como substrato fático de suas apurações, tão somente informações oferecidas pelo próprio Contribuinte através da vasta documentação apresentada, cumulada com a análise de notas fiscais emitidas pelas impugnantes, das DCTF apresentadas pela empresa, supostamente corroboradas em análise dos livros Diário e Razão dentre outros, apresentados pelas impugnantes;
- xvi) que o Auditor efetuara um mero confronto de declarações, livros contábeis e notas fiscais, mas nada haveria de concreto nos autos do processo administrativo que comprove as ilações da Fiscalização, e que essa total ausência de provas da efetiva ocorrência dos fatos geradores importaria a nulidade do lançamento.

- xvii) que a glosa se deu porquanto as impugnantes supostamente “não teriam apresentado documentos hábeis” a comprovar a efetiva ocorrência dessas operações, ou mesmo, da falta de comprovação da efetiva aquisição dos bens descritos nas notas fiscais, ou, ainda, alegando a falta de “comprovação de que as empresas que a venderam as mercadorias teriam aberto processos ou cobranças dos vendedores das mercadorias”, o que não se poderia admitir;
- xviii) que ao assim agir, a Fiscalização acabou por inverter o ônus da prova, gerando uma absolutamente ilegal “presunção de ilegitimidade” dos lançamentos contábeis, o que não se poderia aceitar, uma vez que a contabilidade regular faz prova a favor do contribuinte;
- xix) que não teria havido a juntada de um só documento que pudesse demonstrar que as informações espelhadas nos livros das impugnantes não haviam sido incorridas pelas Impugnantes;
- xx) que embora o Fisco atuante alegue uma imprestabilidade da contabilidade apresentada pela PLACE, alegando, ainda, que esta seria imprópria para o Lucro Real, cuja modalidade se aplica àquela entidade, verifica-se, em verdade, que todo o vasto relatório elaborado pelo Fiscal toma por base informações declaradas pela empresa, e principalmente, as informações precisamente escrituradas em sua contabilidade;
- xxi) que seria inconstitucional a vedação de creditamento do IPI na aquisição de insumos, matérias-primas e materiais imunes, isentos ou tributados à alíquota zero;
- xxii) que seria inconstitucional a base de cálculo do PIS e da Cofins, uma vez que a autuação faz incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins o ICMS da empresa;
- xxiii) que seria ilegal o arbitramento do lucro, uma vez que a empresa apresentou seus livros contábeis e demais documentos solicitados, apresentando, inclusive, e de forma espontaneamente outros documentos, revelando verdadeira cooperação com a fiscalização;
- xxiv) que não haveria base material para o apontamento dos valores devidos, já que nenhuma prova documental que pudesse apontar à Fiscalização que efetivamente tivesse a impugnante Place auferido a renda arbitrada e, principalmente, nos elevados montantes em que foi apontada;
- xxv) que não seria possível a aplicação da multa de ofício, posto já ter havido prévia confissão espontânea do débito pelas impugnantes, já que não houvera uma atividade concreta do Agente Fiscal no sentido de apurar o

quantum devido, mas mera repetição, em Auto de Infração, de números já fornecidos pelas impugnantes, através de suas declarações, fazendo com que, no caso concreto, coubesse apenas a aplicação da multa de 20%; e

xxvi) que seria necessário reduzir a multa, dada sua ilegitimidade e que seria inaplicável a multa agravada, uma vez que em nenhum momento se falou ou se constatou sequer um indício de fraude por parte dos impugnantes.

Pediram, aqueles impugnantes, que fossem anulados os autos de infração e, subsidiariamente, que fossem corrigidos os erros apontados e afastados, ou reduzidos, os juros e a multa de ofício.

Oportuno antecipar que o colegiado de primeira instância concluiu que FERNANDA e I GO não contraditaram suas responsabilidades solidárias, tampouco requisitaram que fossem afastadas do polo passivo (fls. 4874/5):

Como se vê, nessa impugnação não foi questionada a atribuição de responsabilidade solidária à empresa I GO Fomento Mercantil Ltda. e à Sra. Fernanda de Cassia Henriques Motta. De acordo com o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Nesse caso, não foram apresentados argumentos contra a atribuição de responsabilidade e não houve qualquer pedido em relação a essa matéria. Portanto, é definitiva a atribuição de responsabilidade à I GO Fomento Mercantil Ltda. e à Sra. Fernanda de Cassia Henriques Motta.

LUCIANO DE FREITAS GAMA assim se defendeu na peça impugnatória<sup>2</sup>:

01. O impugnante, na condição de profissional de contabilidade, sequer era ao tempo da fiscalização contabilista responsável pela empresa. Todavia, ao tempo dos fatos apurados, prestou serviço de contabilidade mediante contrato de prestação de serviços contábeis (DOC. ANEXO), tendo apresentado formalmente todas as obrigações acessórias da empresa para os anos-calendário de 2017 e 2018, sobejamente a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Contábil-Fiscal (ECF - SPEDs), cumprindo integralmente sua relação contratual.

02. A documentação suporte dos lançamentos, como também as contrapartidas a serem reconhecidas e apropriadas nos lançamentos contábeis e fiscais, eram sempre encaminhadas pela empresa ao impugnante, que exercia pura e simplesmente o seu mister profissional.

03. A contabilidade da empresa autuada, especialmente pelo aspecto formal, foi apresentada sem qualquer incorreção ou mácula, sendo sempre recebida e aprovada digitalmente pelo fisco.

04. A fiscalização procedeu em verdadeira miscelânea no lançamento, notadamente no que tange à responsabilidade do impugnante. Ora a fiscalização aduz o art. 135, II, do CTN, ora ampara a autuação no art. 135, III, da norma legal –

<sup>2</sup> Transcrição da decisão recorrida.

ambos tratam da responsabilidade pessoal; e, ainda, em outro momento, expõe o art. 124 do CTN – interesse comum no fato gerador; ou seja, categoriza a suposta participação do impugnante em situações sabidamente diversas, utilizando-se igualmente de motivações distintas para a constituição do crédito tributário nesta quadra.

05. Não havia poder de mando deferido ao impugnante, nem muito menos subordinação da estrutura empresária aos seus ditames. O que havia era uma relação contratual, típica do direito privado, para prestações de serviços contábeis, na qual o impugnante somente recebia as instruções e documentos da empresa atuada, e procedia aos lançamentos, observando a técnica contábil prevista na norma legal e nos atos exarados pelo Conselho de Contabilidade.

06. O ato de lançamento é vinculado e obrigatório e sua motivação o vincula para fins de análise de sua validade. Sob esse aspecto, a falta de clareza e a ambiguidade latente na responsabilização ora guerreada, implica em verdadeiro óbice ao exercício constitucional da ampla defesa e do contraditório, porque, nesta quadra, não se sabe ao certo do que se defender. Subsiste a dúvida se a fiscalização pretendeu arrolar a responsabilidade pessoal típica dos sócios e administradores (art. 135, III), se quis arrolar o impugnante como uma das figuras do art. 135, I, do CTN, ou mesmo se havia interesse comum no fato gerador (que interesse comum um contador contratado teria no fato gerador da empresa?).

07. A empresa atuada sempre encaminhou os documentos contábeis, fiscais e financeiros, especialmente as notas fiscais e os extratos bancários, com a indicação ao contador de como deveria proceder no reconhecimento forma de tais informações. A contabilidade se servia exclusivamente das informações repassadas e confirmadas pela empresa, de sorte que não há elemento subjetivo a sopesar a firmação da fiscalização de que houve conduta dolosa, intencional do impugnante que o vincule a supostos ilícitos engendrados pela empresa. Por outro lado, a escrituração contábil digital (ECD) e a escrituração contábil-fiscal (ECF – SPED)

foram todos entregues formalmente, sendo, em ato contínuo, recebidas e processadas pela RFB, inexistindo qualquer intimação no sentido de impingir ao profissional contábil alguma retificação.

08. Não é possível qualificar o impugnante como um administrador, um sócio, um preposto ou até mesmo um representante da empresa atuada.

09. O agente fiscal extraiu suas conclusões de um acervo probatório mínimo, que não tem o condão de inverter o *onus probandi* em desfavor do impugnante.

10. Não foi comprovada a participação do impugnante na prática do suposto ilícito e não há espaço para atribuir a ele qualquer interesse comum, uma vez que sequer interesse econômico havia.

11. Tanto em manifestações da Cosit como do CARF já foi estabelecida a necessidade de haver um vínculo entre a conduta (comissiva ou omissiva) do

contador e a infração tributária, assim como a existência de um dolo específico desse profissional.

LUCIANO peticionou *a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a anulação do lançamento em razão da violação do devido processo legal e da ampla defesa, e o cancelamento da imputação de responsabilidade tributária.*

GAMA ASSESSORIA CONTÁBIL E FISCAL LTDA também impugnou, nesses termos<sup>3</sup>:

01. Não existe qualquer relação direta da impugnante com os fatos que fundamentaram a autuação fiscal, o que leva à conclusão de ausência de sua responsabilidade pessoal pelos fatos apontados na autuação.

02. A impugnante, enquanto pessoa jurídica cuja atividade econômica é a prestação de serviços contábeis, encontrava-se contratada, no período de apuração referente ao ano-calendário em exame, para realizar a escrituração contábil e fiscal da empresa autuada, mormente no que tange ao lançamento, apresentação e transmissão das obrigações acessórias.

03. A apresentação e transmissão de tais obrigações tributárias eram amparadas sempre pelos documentos fornecidos pela autuada PLACE RESINAS, tais como as notas fiscais e demais documentos de natureza contábil ou fiscal.

04. A responsabilidade da impugnante foi baseada no art. 135, II da Lei nº 5.172, de 1966, o que não pode prosperar, já que essa regra é endereçada apenas a pessoas físicas de que trata os art. 134 e 135 do mesmo código.

05. Ademais, não há qualquer conduta comprovada de que houve excesso de poderes ou infração à lei – requisitos da responsabilidade pessoal –, dado que a escrituração regularmente apresentada ao fisco pelo responsável técnico não contém, sob o prisma formal, qualquer vício ou mácula que a torne imprestável para a devida apuração fiscal do período.

06. A responsabilidade pessoal da impugnante restou encetada por supostos fatos apurados, sob o prisma material, aos eventos contábeis e fiscais da escrituração de PLACE RESINAS, ao passo que, a *contrario sensu*, no aspecto formal, a escrituração contábil fiscal e as demais obrigações se apresentam hígidas e corretas, sem qualquer deficiência exposta pela fiscalização.

07. Não houve a individualização de qualquer conduta da impugnante para fins de imputação da responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN. Esse fato demonstra que houve imputação de responsabilidade objetiva, o que é contrário ao direito.

08. O próprio CARF já entendeu que é necessário demonstrar a existência de dolo específico na conduta impingida ao contador, a sua participação efetiva em uma das funções literalmente esposadas nos artigos 124 e 135 do CTN, a ausência de mandato representado pelo contrato de prestação de serviços, bem como a

<sup>3</sup> Transcrição da decisão recorrida.

necessidade de adequação típica a uma conduta escorreitamente praticada com dolo, por parte do profissional contábil, eis se tratar o lançamento, mais uma vez se diga, de ato administrativo vinculado.

GAMA peticionou pelo afastamento da sujeição passiva que lhe fora imputada.

Por sua vez, SÉRGIO MILEV assim se manifestou em impugnação<sup>4</sup>:

01. Conforme previsto no contrato firmado com a empresa autuada, o Peticionante não é responsável pelas informações, declarações e documentação inidônea ou incompleta apresentadas pela Place Resinas Termoplásticas Comércio, Importação e Exportação Ltda., de forma que todos os lançamentos (fatos contábeis) registrados pelo Peticionante, sem qualquer exceção, estão escoradas na documentação enviada pela Place Resinas Termoplásticas Comércio, Importação e Exportação Ltda., especialmente por meio de e-mails

02. O controle de recebimento (contas a receber) e pagamentos (contas a pagar) são geridos única e exclusivamente pela Place Resinas Termoplásticas Comércio, Importação e Exportação Ltda que, por sua vez, terceiriza por meio de Contrato de Trustte para a I Go Serviços de Cobrança e Fomento Mercantil Ltda, sem qualquer ingerência do Peticionante.

03. No que tange afirmação de que deixou de retificar as ECF e ECD dos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020, reitera que o Contrato de Prestação dos Serviços Contábeis, firmando entre a Place Resinas Termoplásticas Comércio, Importação e Exportação Ltda e o Peticionante, teve início em 01/01/2021 e, portanto, o Peticionante não dispõe de registros contábeis para promover qualquer retificação, no período referenciado. O mesmo raciocínio se aplica afirmação de que, ainda que regularmente intimado, deixou de retificar as EFD ICMS IPI, para informar o inventário físico e registro de controle de produção e estoque, anos bases 2018, 2019 e 2020. Em relação à retificação da ECF e ECD do ano-calendário de 2021, ainda há prazo para tanto.

04. Já no que se refere a alegação de que deixou de retificar a EFD ICMS IPI, ano base 2021, para: i) informar inventário físico. Tal fato se deu em razão da ausência do saldo de inventário ano base 2020, imprescindível para a correta escrituração e ii) registrar controle e estoque, esclarece que registrou os lançamentos de entradas e saídas com base em documentação hábil, a saber, notas fiscais devidamente autorizadas pelos respectivos Sefaz, e transmitidos mensalmente no prazo estabelecido pelo Sefaz/SP.

05. O Peticionante presta serviços contábeis para a I Go Serviços de Cobrança e Fomento Mercantil Ltda desde sua constituição, a saber, 10/08/2018. Para a consecução do objeto do contrato de Prestação de Serviços Contábeis, constitui obrigação da I Go Serviços de Cobrança e Fomento Mercantil Ltda, fornecer documentação indispensável relacionada nos diversos itens da Cláusula 2 do referido instrumento contratual. Conforme expressamente previsto no item 3.5,

<sup>4</sup> Transcrição da decisão recorrida.

da Cláusula 3, do instrumento contratual em referência, o Peticionante não é responsável pelas informações, declarações e documentação inidônea ou incompleta apresentadas pela I Go Serviços de Cobrança e Fomento Mercantil Ltda. Todos os lançamentos (fatos contábeis) registrados pelo Peticionante, sem qualquer exceção, estão acobertados na documentação enviada pela I Go Serviços de Cobrança e Fomento Mercantil Ltda.

06. Os lançamentos dos pagamentos registrados pelo Peticionante estão em total consonância com a forma que se apresentaram na movimentação financeira da I Go Serviços de Cobrança e Fomento Mercantil Ltda e amparados por Contrato de Trustee firmado entre a Place Resinas Termoplásticas Comércio, Importação e Exportação Ltda e a I Go Serviços de Cobrança e Fomento Mercantil Ltda.

07. O fato das obrigações acessórias das empresas em questão, bem como, das inúmeras outras empresas que o Peticionante presta serviços contábeis terem sido transmitidas na sequência, por um mesmo computador, não fere qualquer dispositivo legal e, tampouco, tem o condão de caracterizar formação de grupo integrada para elaborar e prestar informações fiscais à Receita Federal, conforme quer fazer crer a autoridade lançadora.

08. Independentemente da natureza jurídica da relação existente entre o Peticionante e suas clientes Place Resinas Termoplásticas Comércio, Importação e Exportação Ltda e I Go Serviços de Cobrança e Fomento Mercantil Ltda, a responsabilidade tributária do contador, com o surgimento de relação jurídica para com o Fisco, existirá tão somente nas seguintes hipóteses: i) atos praticados com excesso de poderes; ii) atos praticados com infração a lei; e iii) prática de ilícitos tributários com dolo específico. Haverá responsabilização pessoal quando os atos praticados com excesso de poderes ou com infração a lei resultarem de atuação dolosa do contador, que age com plena consciência de que está extrapolando os poderes que lhe foram outorgados ou violando a lei tributária. Demais disso, a responsabilidade pessoal do artigo 135 do Código Tributário Nacional pressupõe ausência de autorização do contribuinte para a atuação. Diversamente do que a autoridade lançadora sustenta, sobre qualquer prisma que se analise a questão não se vislumbra qualquer indício de que o Peticionante, no exercício do seu mister, tenha intencionalmente praticado qualquer ato com o objetivo de infringir, direta ou indiretamente, a lei.

SÉRGIO requisitou a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários e o afastamento da responsabilidade que lhe fora imposta.

Diante das alegações, a turma julgadora de primeiro grau concluiu pela procedência parcial das impugnações, para excluir o ICMS destacado nas notas fiscais de venda emitidas pela PLACE das bases de cálculo da COFINS e da Contribuição para o PIS - em atenção ao que decidido pelo Supremo Tribunal Federal - e reduzir o percentual da multa qualificada para 100%, apenas quanto aos fatos geradores ocorridos em 2018, haja vista a retroatividade benigna de lei superveniente.

Aquele colegiado rejeitou as preliminares de nulidade, confirmou as responsabilidades, manteve integralmente as exigências e, para os fatos ocorridos em 2019 e 2020, a multa qualificada no patamar de 150%, dada a reincidência.

O Acórdão nº 109-020.938 recebeu a ementa a seguir transcrita:

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

CRÉDITO DE PIS/COFINS. COMPRAS ESCRITURADAS E NÃO COMPROVADAS. CONDUTA ILÍCITA.

Cabe ao contribuinte a comprovação da efetividade das operações de compra e venda escrituradas. Não comprovada a realização efetiva da aquisição e o seu pagamento, corroborado por provas diretas e indiciárias convergentes no sentido de que se trata de aquisições fictícias, realizadas com empresas incapazes de fato de fornecer os produtos (noteiras), caracterizada está a prática de conduta simulada e fraudulenta para a redução indevida do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PERCENTUAL APLICÁVEL. ORDENAMENTO JURÍDICO ALTERADO. LEI 14.689/2023.

Nos casos de lançamento de ofício será aplicada multa de 75% 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. O percentual de 75% passará a ser de 100% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição objeto de lançamento de ofício nos casos em que identificadas hipóteses de dolo, fraude e conluio previstos na Lei nº 4.502/64. Nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo aquele percentual de 75% passará a ser de 150%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CONTADOR.

Cabível a atribuição da responsabilidade solidária aos mandatários, prepostos e administradores de fato da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorram de atos daqueles, praticados com infração dolosa à lei. Comprovada nos autos a participação voluntária e consciente do contador no esquema fraudulento que visava a redução ilícita dos tributos devidos, na qualidade de contador não apenas da autuada mas também de outra empresa envolvida, correta a atribuição de responsabilidade tributária, com fulcro no art. 135, inciso II, do CTN.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

AUTUAÇÃO. COMPETÊNCIA TERRITORIAL. DRF. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. ENUNCIADO DA SÚMULA CARF.

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

GLOSAS. VALORES GLOBAIS. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não existe preterição do direito de defesa quando é aplicado a um conjunto de notas que compartilham de características comuns determinantes para sua valoração, no caso registrarem aquisições fictícias das mesmas pessoas jurídicas noteiras, o mesmo efeito fiscal.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DOCUMENTOS DE SUPORTE.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis e idôneos.

PESSOAS JURÍDICAS NOTEIRAS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Quando a fiscalização traz ao processo elementos que demonstram a impossibilidade fática de que as pessoas jurídicas com quem a fiscalizada alega ter realizado operações de compra e venda não detinham capacidade para entregar as mercadorias supostamente negociadas, bem como identifica nos livros e controles da fiscalizada falhas grosseiras, como absoluta ausência de documentos de transporte, inexistência de controle de estoque e volumosas operações sem o pagamento correspondente, cabe à autuada demonstrar de forma documentada que as operações efetivamente ocorreram. Nesse contexto, é irrelevante o fato de as pessoas jurídicas com quem alega ter negociado (noteiras) terem tido sua inidoneidade declarada apenas em datas posteriores àquelas em que essas operações teriam ocorrido.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

BASE DE CÁLCULO. ICMS DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. EXCLUSÃO.

O ICMS não compõe a base de cálculo da Cofins, devendo ser excluído da base de cálculo o valor do imposto destacado nos documentos fiscais.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

BASE DE CÁLCULO. ICMS DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. EXCLUSÃO.

O ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição para o PIS, devendo ser excluído da base de cálculo o valor do imposto destacado nos documentos fiscais.

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

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DE LIVROS OBRIGATÓRIOS. ESCRITURAÇÃO DE OPERAÇÕES A PARTIR DE DOCUMENTOS FRAUDULENTOS. ADEQUAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Correto o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica fiscalizada deixa de apresentar livros obrigatórios pela legislação tributária e escritura em sua contabilidade volumosas operações a partir de documentos produzidos por pessoa jurídica sem capacidade fática para realizar a operação.

Todos foram regularmente notificados da decisão de primeira instância.

**PLACE, I GO** e **FERNANDA** apresentaram Recurso Voluntário em conjunto, no trintídio legal, revisitando (à exceção da suposta incompetência da unidade da RFB) todas as alegações preliminares e de mérito da impugnação, renovando os pedidos e acrescentando tópico e pedido específico pelo afastamento das responsabilidades solidárias de I GO e de FERNANDA.

**LUCIANO** também recorreu no prazo regulamentar, reiterando os argumentos lançados na impugnação e adicionando que a decisão recorrida seria nula, por cerceamento do direito de defesa, pois aquele colegiado apreciara a peça recursal em “meros dois parágrafos”, sem que se debruçasse sobre o “vasto acervo probatório” de instrução. Requer, preliminarmente, que sejam declarados nulos o acórdão combatido e a sujeição passiva a si imputada ou, subsidiariamente, que se devolvam os autos à primeira instância, para sejam apreciados seus argumentos de fato e de direito, intrínsecos ao pleito defensivo, com a prolação de nova decisão no âmbito daquele órgão. No mérito, requer seu afastamento do polo passivo.

**GAMA ASSESSORIA CONTABIL E FISCAL LTDA** apresentou Recurso Voluntário em 11 de abril de 2024 (fl. 5006), conquanto tenha sido cientificada da decisão de primeira instância em 7 de março daquele ano (fl. 4918). Defende, inicialmente, a tempestividade do recurso, pois somente com a leitura integral do acórdão de impugnação (fato que teria ocorrido em 9 de abril de 2024) poderia rechaçar as razões de decidir do colegiado **a quo**. No mais, repete as alegações da impugnação e requer que seu recurso seja recebido e, enfrentadas as questões aduzidas, provido, para cancelamento da responsabilidade que sobre si repousa.

**SÉRGIO MILEV** recorreu no trintídio legal, opondo-se à decisão recorrida, pois *indica a responsabilidade do recorrente sem a prova do dolo na conduta e nexo de causalidade*, baseando-se, o colegiado de piso, na afirmação de que o recorrente se utilizou de *posição privilegiada de exercício de sua profissão para viabilizar práticas infracionais, ou seja, uma responsabilidade por suposição ou presumida*. Acrescenta que a documentação enviada pela PLACE foi contabilmente registrada sem qualquer modificação ou outro artifício para acobertar fraudes. Reforça que a autuação se reporta aos anos de 2018 a 2020, sendo que a responsabilidade técnica do requerente se deu a partir de 2021. Reitera os demais argumentos da impugnação e requer que sejam declarados nulos o acórdão recorrido e a sujeição passiva que lhe fora atribuída e, subsidiariamente, a devolução dos autos à primeira instância para apreciação completa de sua impugnação. No mérito, pleiteia o afastamento de sua condição de coobrigado.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Relator.

Recurso do contribuinte e dos solidários I GO FOMENTO MERCANTIL LTDA e FERNANDA DE CASSIA HENRIQUES MOTTA

O recurso, apresentado em conjunto, é tempestivo, mas dele se conhece somente em parte, dada a inovação na alegação de contrariedade à responsabilidade imputada às solidárias I GO e FERNANDA.

A matéria não constara da impugnação, como bem atestou o julgador **a quo**, e, portanto, não merece conhecimento, porquanto preclusa (art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Isso porque é na impugnação/manifestação de inconformidade que se delimita a matéria objeto do contencioso administrativo, não se admitindo que em fase posterior, como a que ora se apresenta, o julgador trate de alegações/provas não aduzidas na instauração do litígio, sob pena de supressão de instância.

Nesse sentido, trago à colação e a título ilustrativo excertos da ementa e do voto do Acórdão nº 1302-005.250, sessão de julgamento realizada em 11 de fevereiro de 2021 pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, tendo sido Relator o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 01/01/2011

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

[...]

**Voto**

[...]

Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo dela constar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas das alegações (arts. 14 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ou seja, é nesse instante em que se delimita a matéria objeto do contencioso administrativo, não sendo admitido ao contribuinte e à autoridade ad quem tratar de matéria não questionada por ocasião da impugnação, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal.

Trata-se, pois, da preclusão consumativa, sobre a qual leciona Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. vol. 1, p. 432):

A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele.

As recorrentes em questão suscitaram, preliminarmente, a nulidade da autuação fiscal em razão de: (i) não intimação das recorrentes para recolherem os tributos com multa de mora; (ii) falta de verificação concreta dos fatos; e (iii) cerceamento do direito de defesa, vez que as glosas feitas pela Fiscalização estão demonstradas apenas de maneira global, não havendo individualização e tampouco verificação dos valores de cada um dos créditos apropriados.

Passa-se à análise.

O **primeiro argumento** de nulidade da autuação, por ausência de prévia intimação para recolhimento dos tributos, fundamenta-se no art. 908 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, cujo **caput** carrega a seguinte redação (grifos nossos):

Art. 908. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e os documentos necessários ao procedimento fiscal **ou** efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19, **caput**).

Em que pese, a meu ver, a atecnia no emprego do termo “processo”, vê-se, claramente, que haveria uma faculdade à autoridade fiscal de intimar o contribuinte a recolher o crédito tributário **CONSTITUÍDO**.

Na hipótese dos autos, e como se revela na esmagadora maioria dos casos, o procedimento de fiscalização instaurado pelo termo que lhe deu início buscava obter esclarecimentos e documentos necessários à verificação de eventuais irregularidades, que, se confirmadas, viriam a dar azo à exigência fiscal correspondente.

A propósito, a inaptidão e outras anomalias verificadas pela autoridade fiscal, alusivas aos emitentes das notas fiscais, fizeram com que aqueles documentos se revestissem, presumidamente, de ideologicamente falsos. Tal presunção de inidoneidade poderia ter sido afastada pelo contribuinte, representado pela sócia-administradora FERNANDA, desde que comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, haver recebido os itens assinalados naquelas notas fiscais e pago os correspondentes valores aos fornecedores suspeitos.

**Não havia crédito tributário constituído.**

O que se observa é que se deu partida a uma longa ação fiscal, no curso da qual o contribuinte foi reiteradamente chamado a se pronunciar sobre as suspeitas que sobre si pairavam, de uso ilícito de notas fiscais inidôneas.

O início do procedimento fiscal afastou a espontaneidade do sujeito passivo e, **independentemente de intimação**, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas (§ 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Aliás, o lançamento de ofício pode se dar sem qualquer intimação prévia a quem quer que seja, desde que a autoridade fiscal já disponha dos elementos para tal fim necessários (Súmula CARF nº 46), e o direito ao contraditório e à ampla defesa foi exercido pelos sujeitos passivos, instaurando-se o litígio (Súmula CARF nº 162).

O ato administrativo de lançamento cumpriu todos os requisitos de validade dispostos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não se podendo abraçar o que suscitado pelo contribuinte e pelos coobrigados.

Rejeita-se, portanto, a preliminar escorada no primeiro argumento.

O **segundo argumento** de nulidade da autuação, por falta de verificação concreta dos fatos, não merece melhor sorte.

A uma, porque buscou-se pela verdade material no curso da ação fiscal. Prova incontestável é o conjunto de mais de uma dezena de termos de intimação endereçados ao contribuinte, para elucidação dos fatos.

A duas, porque eventual descompasso entre a verdade e a acusação resolver-se-ia na apreciação do mérito da impugnação/recurso.

A três, porque a alegação é genérica e deveras confusa, pois ora se funda na afirmação de que **supostamente** o atuante se valera somente dos documentos “espontaneamente” apresentados pelo contribuinte (como se houvesse algum vício de nulidade nisso, e obviamente não há), ora diz que o auditor-fiscal sequer verificara *se realmente todo o crédito glosado se referia apenas aos valores oriundos de aquisição de insumos não tributados, sujeitos à alíquota zero, isentos ou imunes e de energia*.

A narrativa fiscal é densa, extensa, robusta e clara. Bem diversa, portanto, da incompreensível alegação.

A autoridade fiscal sobejamente descreveu os fatos, obedecendo ao que estipulado no inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

Rejeita-se, assim, a preliminar escorada no segundo argumento.

O **terceiro argumento**, de nulidade da autuação decorrente de cerceamento do direito de defesa, pois as glosas procedidas pela Fiscalização estariam demonstradas de maneira global, não havendo individualização e tampouco verificação dos valores de cada um dos créditos apropriados, é tão confuso e absurdo quanto o segundo. A despeito disso, nota-se que o único crédito glosado foi do IPI destacado nas notas fiscais inidôneas e lançado/consumido na correspondente escrituração fiscal.

Adoto as razões lançadas no voto condutor da decisão recorrida, com amparo no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e no inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

[...] não merece acolhida o argumento da defesa pela qual defende a nulidade do lançamento em razão de as glosas terem sido realizadas de forma global. [...]

[...]

Esta afirmação é totalmente estranha às razões que determinaram o lançamento e o tratamento de créditos que foram apropriados indevidamente pela interessada. A fiscalização verificou relações com um determinado número de pessoas jurídicas que não detinham capacidade para realizar as vendas documentadas, assim como uma série de lacunas na documentação mantida pela empresa fiscalizada e em seus livros e controles, demonstrando que a aquisição de mercadorias efetivamente não ocorreu. O lançamento do PIS e da Cofins foi realizado pelo regime cumulativo, como consequência do arbitramento do lucro. Assim, em relação a esses tributos, não há que se discutir glosas. Já em relação ao IPI, foi adotada a providência assim descrita no TVF:

*Acerca do IPI, considerando que não há mudança de sistemática de apuração no IPI, foi procedido a glosa créditos decorrentes de aquisições fictícias e a reconstituição da escrita, lavrando-se auto de infração para exigir o imposto devido e os respectivos acréscimos legais (...)*

As razões para as glosas foram bastante claras e, se foram feitas de forma global, como alega a defesa, é porque foram determinadas pelos mesmos fatos. Ou seja, os valores glosados foram apurados em notas que compartilhavam das mesmas características, que foram determinantes para que recebessem uma certa valoração quanto ao seu conteúdo. [...]

[...]

Além de ser totalmente irrazoável o que afirma a defesa, fica evidente o seu caráter meramente retórico quando não aponta um único documento em que seja capaz de demonstrar o equívoco da fiscalização em realizar a glosa.

Saliento que o Anexo I do Relatório de Fiscalização discrimina **todas** as notas fiscais objeto da autuação do IPI (aba “PLANILHA 1”), sendo absolutamente inverídica a afirmação rasa e sem sentido trazida no recurso.

O que pretendem as recorrentes é plantar e colher nulidades em terreno para tal fim infértil.

Rejeita-se a preliminar fundada no terceiro argumento.

#### **Passa-se ao mérito**

As recorrentes afirmam ter restado frustrada a tentativa da Fiscalização em responsabilizá-las por declaração falsa ou inidoneidade das emitentes das notas fiscais.

A defesa orbita o desconhecimento de inaptidão das “noteiras” e tangencia outras linhas argumentativas: valor probante da escrituração contábil; bitributação alusiva a uma das supostas fornecedoras (já que esta se encontrava inadimplente perante o fisco estadual); falta de provas da infração e de fraude/conluio; ilegalidade do arbitramento do lucro; inconstitucionalidade da glosa do IPI; inexigibilidade da multa de ofício, dada a confissão espontânea; e ilegalidade da referida multa. Vale repetir que o colegiado de primeira instância acolheu parte da impugnação, no tocante à exclusão do ICMS das bases de cálculo de PIS/COFINS, e que tal matéria não se encontra em litígio, posto que não há recurso de ofício.

Importa destacar que a constatação da inidoneidade de um documento fiscal, dadas as peculiaridades do caso concreto, prescindiria de qualquer declaração prévia e formal de inaptidão, ou de inexistência de fato de quem o emitiu.

Tal expediente busca, em primeira análise, resguardar a boa-fé de terceiros que não participaram da trama, oportunizando-se o embate concernente à presunção relativa de inidoneidade.

Quem age de mãos dadas com o emissor de um documento ideologicamente falso não pode tentar se socorrer da eventual não feição prévia do aludido ato formal pela Administração Tributária, ou de qualquer outro aspecto formal ou cadastral do emitente.

Veja-se que várias notas fiscais eivadas de falsidade ideológica eram emitidas a partir dos dados contidos em “pedidos de compras” supostamente enviados às noteiras pela PLACE RESINAS (por exemplo, vide e-fls. 201 a 1505).

O atuante revelou que o estratagema envolvia, inclusive, “noteiras das noteiras”, ou seja, fez-se uso de outras entidades inexistentes de fato, inaptas e afins para simularem transações comerciais que dariam cobertura aos ingressos de mercadorias nas emitentes dos documentos de que logrou proveito final a PLACE:

A consulta ao cadastro CNPJ nos fiscos estaduais (vide certidões às fls. 3138 a 3240) reforça a irregularidade das noteiras das noteiras da Place, cuja situação é caracterizada sobretudo pela simulação de existência ou inexistência do estabelecimento, revelando um grandioso esquema de fraude.

O relatório abaixo (vide planilha rel 4 às fls. 3784) demonstram resumidamente que cerca de 1,1 bilhões de reais de notas fiscais de produtos foram destinadas para as noteiras da Place (FIT, MAG, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SPR) por empresas em situação irregular no fisco federal e/ou fisco estadual.

[...]

O relatório de notas fiscais de vendas emitidas pelas noteiras das noteiras (Fit, Mag, Plásticos Montreal, SPR, Prisma e RICO) para qualquer destinatário (vide fls. 3137 ou 3267) indica que o período de emissão entre a primeira e a última nota fiscal era de poucos meses ou mesmo poucos dias, inclusive com várias

ocorrências inferiores a um mês, deixando claro o caráter efêmero e o intuito de fraude e sonegação.

As noteiras Fit, Mag, Plásticos Montreal, SPR, Prisma e Rico possuem endereços cadastrais no estado de São Paulo, enquanto a maior parte dos seus supostos fornecedores possuíam endereços fora do estado de São Paulo (vide endereços dos emitentes constante das nfe às fls. 3784), situação completamente incompatível com a inexistência de conhecimento de transporte e falta de registro de passagem por postos fiscais das cargas de elevado valor, demonstrando a inocorrência da operação, somado ao fato de maioria das empresas já terem sido declaradas irregulares pelos fiscos.

[...]

Ao se examinar os eventos associados às notas fiscais emitidas pelas noteiras (vide planilha rel 6 às fls. 3784) destinadas para as noteiras FIT, MAG, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SPR, verifica-se que as emitentes na situação inapta por omissão de declarações ou baixada por inexistência de fato emitiram **7999 documentos** fiscais no valor total superior a 1 bilhão de reais, no entanto não existe nenhum evento de autorização de emissão de CT-e, MDF-e e registro de passagem vinculado às notas fiscais, fato que demonstra a falta de trânsito dos produtos e a inexistência do produto.

As noteiras (excetuado Art Plast, Comercial Vergolli, Green, Prisma e Unnafibras) das noteiras, na situação inapta por omissão de declaração ou baixada por inexistência de fato, emitiram notas fiscais de vendas destinadas para as noteiras FIT, MAG, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SPR (no valor total de R\$ 981.271.776,04 (vide planilha rel 7 às fls. 3784), no entanto a movimentação financeira global a crédito a partir de 2015 das noteiras das noteiras corresponde a tão somente R\$ 50.339.156,73, não tendo a maioria das empresas sequer conta corrente bancária, situação completamente incompatível com empresas que realizam transações reais de alto valor.

No procedimento fiscal, o contribuinte foi por diversas vezes intimado a provar haver recebido as mercadorias e efetuado os pagamentos aos emitentes das notas, tudo em atenção ao parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Assim o autuante apresentou o resultado de seu esforço de oportunizar à fiscalizada o afastamento da presunção de inidoneidade dos documentos fiscais (grifos nossos):

A Place nos anos de 2018 a 2020 reconheceu na contabilidade a aquisição de R\$ 106.449.672,07 das noteiras FIT, Mag, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SPR1 no entanto somente registrou na contabilidade o pagamento insuficiente no montante de R\$ 47.714.893,02 (vide tópico “IV – DAS EMPRESAS NOTEIRAS”), tendo, com base nos elementos parciais fornecidos, beneficiários desconhecidos ou mesmo as próprias noteiras desprovidas de escrituração contábil.

[...]

A fiscalização intimou o contribuinte a: comprovar a exigibilidade de vultosos saldos no passivo de obrigações com fornecedores; explicar a inexistência ou a insuficiência de pagamentos a fornecedores; descrever minuciosamente o bem adquirido; a comprovar o transporte dos produtos; a fornecer contratos; apresentar comprovantes de pagamentos; apresentar contrato de aluguel/arrendamento ou comprovante de propriedade dos imóveis; **justificar por que o beneficiário final dos pagamentos das compras fictícias são pessoas distintas das vendedoras emitentes das notas fiscais**; documentos de negociação das aquisições; identificar o real beneficiário final do pagamentos; entregar o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque; fornecer o Inventário Físico; fazer a vinculação física das compras com as vendas etc.. **Apesar de intimado e sucessivamente reintimado, nenhum elemento foi apresentado, com exceção do fornecimento de cópias de alguns cheques**, alguns pedidos sem assinaturas nem identificação de responsáveis, e cópias de notas fiscais.

[...]

Tendo em vista o embaraço à fiscalização pelo contribuinte diante da falta de apresentação dos demonstrativos de apuração e controle dos pagamentos por nota fiscal, a fiscalização elaborou, com base nos valores disponíveis na ECD (vide ECD às fls. 3125 ou Livro Diário às fls. 3864), o demonstrativo do Anexo III do Relatório de Fiscalização, planilha “Rel 1-Apuração individual NFe”, para apurar e demonstrar individualizadamente, por nota fiscal, os valores registrados de obrigação no passivo pela aquisição e os correspondentes valores pagos/baixados. A título meramente exemplificativo, transcreve-se a seguir as operações de compras fictícias de julho de 2018 no qual verificam-se as seguintes situações: a) nenhuma nota fiscal emitida pelo fornecedor Prisma e Rico foi paga ou baixada; b) quase a totalidade das notas fiscais emitidas pelo fornecedor Fit não foram pagas; e c) diversas notas fiscais do fornecedor MAG foram pagas parcialmente.

[...]

O balancete do ano de 2021 demonstra que a movimentação das contas contábeis de obrigação com fornecedores Fit, Mag, Prisma, Plásticos Montreal, SPR e Rico são nulas ou irrisórias (vide balancetes às fls. 2777 a 3124). No ano de 2020 não houve nenhum registro pagamento ou baixa nas contas de obrigação com Prisma, Plásticos Montreal, SPR e Rico. Essa situação de falta de pagamentos de notas fiscais de compra reforça o caráter artificial da operação.

Bastaria o antes colacionado para fazer ruir o castelo de areia da PLACE RESINAS. Mas o autuante foi além.

Diante das “obrigações” da PLACE frente aos “fornecedores”, de grande monta em aberto, seria natural que as emitentes das notas fiscais buscassem pela recuperação de seus “créditos” na via administrativa e/ou judicial. Entretanto, nada a tal título foi empreendido, o que reforça a acusação de que tudo não passava de um esquema fraudulento, com grave lesão ao Fisco:

Não obstante a Place mantenha no passivo vultosas obrigações vencidas há anos e não pagas, não há elementos que demonstrem que os fornecedores adotaram procedimentos judiciais e administrativos para o recebimento dos créditos.

Para a quase totalidade das notas fiscais inidôneas, sequer restou provada a circulação das mercadorias, como assim descrito pela autoridade fiscal (grifos nossos):

Segundo as notas fiscais eletrônicas emitidas pelas empresas noteiras (vide Anexos IV e V do Relatório de Fiscalização), não há informações de eventos de transporte associados às NF-e, salvo raras exceções (vide planilha “rel 2 – eventos” do Anexo V do Relatório de Fiscalização), tampouco existem informações acerca da identificação do transportador (Inscrição Estadual do Transportador, Razão social ou nome, CNPJ, Placa do veículo etc.), isto é, a falta de informações relativas ao transporte na NF-e aponta a inexistência de movimentação do produtos e a artificialidade da operação. O Anexo IV do Relatório de Fiscalização indica que os fretes seriam eminentemente da modalidade “contratação do frete por conta do remetente (CIF)”.

Ao se examinar os eventos associados às 1288 notas fiscais emitidas pelas noteiras para o destinatário Place, verifica-se que existe autorização de conhecimento de transporte eletrônico para tão somente 30 notas fiscais, não existem eventos de autorização de MDF-e nem existem registros de eventos de passagens por Posto Fiscal, deixando claro que não existiu trânsito de mercadorias nem comércio de mercadorias (vide Anexo V do Relatório de Fiscalização; vide arquivos de notas fiscais com eventos às fls. 3130 extraídos da base do SPED).

[...]

O Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e) é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, para vincular os documentos fiscais transportados na unidade de carga utilizada, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pelo Ambiente Autorizador.

[...]

**O contribuinte foi intimado e reintimado reiteradamente a comprovar o transporte e o recebimento das mercadorias das notas fiscais fictícias** por meio de demonstração da escrituração do livro de Inventário, dos registros de Controle da Produção e do Estoque, vinculação física (associação) entre cada nota fiscal de produto comprado com a respectiva nota fiscal de produto vendido, no entanto nenhum elemento foi apresentado.

Não havia contratos celebrados entre as partes, tratativas de negociação, os pesos das mercadorias em todas as notas fiscais eram idênticos - para diferentes produtos -, PLACE nada colaborou no esclarecimento dos fatos, e assim por diante:

As noteiras Fit, Mag, Plásticos Montreal, Prisma, Rico e SPR emitiram 1299 notas fiscais destinadas para a Place a partir do ano de 2017(vide Anexo IV do Relatório de Fiscalização), sendo que em quase todas as notas fiscais (1250 notas fiscais) foi informado o mesmo peso do item de produto para diferentes descrições de produto e NCM, reforçando a inidoneidade dos documentos fiscais.

[...]

O contribuinte foi intimado e reintimado a fornecer contratos de compra com noteiras, documentos de tratativas de negociação das aquisições (contratos, e-mails e outros meios utilizados), identificar quem realizava os pedidos das mercadorias e/ou era responsável pelas operações das notas fiscais fictícias na Place etc.. Em resposta, deixou de atender as exigências, limitandose a fornecer cópias de notas fiscais e cópias de alguns pedidos que não constam o nome de quem negociou nem assinatura.

[...]

Além disso, o contribuinte foi intimado e reintimado a informar individualmente, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, o nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade, CNPJ do fabricante e demais elementos que permitam a perfeita caracterização dos produtos das notas fiscais fictícias, no entanto o contribuinte não forneceu nenhum elemento ou explicação, fato que demonstra não dispor de informações pormenorizadas e claras sobre os produtos, deixando claro mais ainda a inexistência real de aquisição do produtos e a inidoneidade das notas fiscais fictícias de compras.

Não bastasse isso, a autoridade fiscal acusou a PLACE de ocultar a identificação do(s) real(ais) beneficiário(s) dos valores contabilmente registrados como pagos às noteiras:

#### **Ocultação de valores**

A fiscalização intimou e reintimou o contribuinte a identificar o beneficiário final de pagamentos para noteiras no montante de R\$ 50.847.831,64 (Nome Completo do Beneficiário Final, CPF/CNPJ do Beneficiário Final, Número do Cheque, TED, DOC etc., Banco do Beneficiário Final, Agência do Beneficiário Final, Conta Corrente do Beneficiário Final, Identificação inequívoca do documento (Chave da Nota Fiscal Eletrônica), Descrição da causa do pagamento/remessa), justificar por que o beneficiário final/endossatário do pagamento não é o fornecedor) e apresentar comprovantes de pagamento no total de R\$ 29.766.950,21.

O contribuinte deixou atender as exigências do TIF nº 09 e não preencheu e identificou os reais beneficiários finais na planilha do Anexo V do TIF nº 09. Apenas forneceu parcialmente alguns comprovantes de pagamento solicitados anteriormente por amostragem em resposta ao TIF nº 01, que indicam inúmeros beneficiários desconhecidos ou as próprias noteiras que não dispõe de contabilidade (vide relação elaborada pela RFB às fls. 3477 com base nos cheques fornecidos), impedindo ou dificultando a localização dos valores derivados da fraude.

Tudo labuta em desfavor das pueris alegações de desconhecimento, de boa-fé, de falta de provas da fraude, do conluio e do valor probante da escrituração contábil.

A respeito da contabilidade, ela faz prova em favor da pessoa jurídica **quando lastreada em documentação hábil e idônea**, o que, no que toca às infrações constatadas, não se verifica.

Em verdade, a manutenção de passivo inexigível e os registros contábeis das notas fiscais inidôneas e dos pagamentos efetuados a destinos incertos fazem prova em desfavor do contribuinte.

O atuante provou à exaustão que os fatos assinalados na escrituração contábil são falsos, cumprindo, com isso a obrigação contida no § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

O contribuinte, por sua vez, criou obstáculos e sequer se esforçou em comprovar o efetivo recebimento das mercadorias e os desembolsos aos emitentes dos documentos inidôneos (obrigação legal contida no citado art. 82 da Lei nº 9.430, de 1996), falhando, portanto, em fazer valer como prova o que levado à escrituração contábil (§ 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977).

Logo, as alegações tendentes a questionarem a inidoneidade das notas fiscais emitidas por “noteiras” são todas infundadas.

Quanto ao arbitramento do lucro, o que motivou a providência pela autoridade fiscal foi relatada. Não se trata simplesmente de custos não comprovados, mas, para além dos altos valores envolvidos, de reiterados registros falsos de pagamentos, de falsa manutenção de passivo, de uma vasta gama de anotações contaminadas na contabilidade que a tornam imprestável.

A situação patrimonial da entidade está longe de se ver refletida nas suas demonstrações contábil-financeiras, posto que essas têm como ponto de partida a escrituração, vale dizer, o que posto no Livro Diário, que deveria se valer de outras fontes, todas inexistentes, a saber: Livro de Inventário, modelo 7; bloco H na EFD ICMS/IPI, que se destina a informar o inventário físico do estabelecimento; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, ou sistema equivalente; e o bloco K na EFD ICMS/IPI, que se destina a prestar informações mensais da produção e respectivo consumo de insumos, bem como do estoque escriturado.

O evidente intuito doloso de lesar o Fisco, o descaso, o desprezo, o descumprimento do dever de colaboração com a autoridade fazendária no tocante a aspectos relevantes, tudo coloca a escrituração contábil em xeque, o que torna inafastável o arbitramento do lucro, dado que a expressiva fraude na escrituração impossibilita a determinação do lucro real, isso associado à não elaboração de livros auxiliares (art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995).

Evidentemente, não se questionou a receita bruta conhecida. Ou seja, o arbitramento não prejudicou o levantamento da sua base de cálculo.

Aliás, o texto legal privilegia a receita bruta conhecida e, subsidiariamente, elenca outros critérios de apuração (art. 51 da Lei nº 8.981, de 1995).

Corretos o arbitramento do lucro e a mensuração de sua base de cálculo.

No que toca à multa de ofício qualificada, as recorrentes alegam, sem razão, sua inexigibilidade, dada a confissão espontânea dos débitos.

Ora, houvesse a confissão integral e espontânea, não haveria lançamento de ofício algum. A multa é proporcional àquilo que objeto de exigência principal.

Como dito, os valores confessados/pagos pelo contribuinte foram abatidos no lançamento, bem como a receita conhecida serviu de parâmetro na apuração do lucro arbitrado e das contribuições devidas no regime cumulativo, metodologias não empregadas pela autuada. Já o lançamento do IPI partiu da glosa de créditos escriturados. Nada disso se confunde com o exercício da alegada “confissão espontânea”, com o fito de afastar a multa de ofício.

Ainda no que se refere à multa de ofício, as recorrentes suscitam sua ilegalidade, dados o suposto efeito confiscatório, a abusividade, a irrazoabilidade e outras alegações.

Ocorre que tais argumentos não podem ser encampados pela autoridade fiscal (pois o lançamento de ofício é ato administrativo plenamente vinculado à lei), tampouco pelo julgador administrativo.

A multa de ofício foi legalmente instituída e o CARF não é a via competente para se pronunciar a respeito do que trazido pelas Recorrentes, nos termos da Súmula CARF nº 2, já que no âmbito administrativo não se pode negar a aplicação da lei posta sob o fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, 6 de março de 1972).

Por outro lado, vê-se que o colegiado de primeira instância aplicou a retroatividade benigna apenas quanto aos fatos ocorridos em 2018, pois em 2019 em diante teria incidido o contribuinte em reiteração.

Acontece que, a meu juízo, a manutenção dos 150% em razão de reincidência da infração só se justifica se o autuante embasou a exigência da multa em tal patamar a partir da inovação legislativa, ou seja, se o fundamento da qualificação no percentual em questão houver sido o novo inciso VII do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, obedecendo o critério estabelecido no recente § 1º-A do mesmo artigo.

Não sendo esse o caso dos autos, a retroatividade benigna alcança todo o período autuado. Ou seja, o patamar da multa de ofício qualificada deve ser reduzido para 100% (cem por cento) também em 2019 e 2020, com respaldo no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, dando-se, com isso, parcial provimento ao recurso.

Recurso do solidário LUCIANO DE FREITAS GAMA

O recurso é tempestivo e dele se conhece.

O Recorrente foi incluído no polo passivo com fundamento no inciso II do art. 135 do CTN e, subsidiariamente, nos arts. 1177, 1182 e 1184 do Código Civil e no art. 1048 do Decreto nº 9580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018).

Em sede do recurso, suscita preliminar de nulidade da decisão recorrida, por preterição do direito de defesa, já que, segundo alega, o colegiado de primeira instância apreciara a impugnação em “meros dois parágrafos”, sem que avaliasse o “vasto acervo probatório” de instrução.

Verifica-se que a turma julgadora de piso fundamentou sua decisão adequadamente, debruçando-se sobre os relevantes argumentos de defesa apresentados pela parte:

#### **Impugnação do responsável solidário Luciano de Freitas Gama**

Em sua defesa, o Sr. Luciano de Freitas Gama argumenta, inicialmente, que ao tempo da fiscalização sequer era o contabilista responsável pela empresa, mas que, de forma contemporânea aos fatos apurados, prestou serviço de contabilidade mediante contrato de prestação de serviços contábeis, tendo apresentado formalmente todas as obrigações acessórias da empresa para os anos-calendário de 2017 e 2018, sobejamente a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Contábil-Fiscal (ECF - SPEDs), cumprindo integralmente sua relação contratual.

Aduz que a documentação suporte dos lançamentos, como também as contrapartidas a serem reconhecidas e apropriadas nos lançamentos contábeis e fiscais, eram sempre encaminhadas pela empresa ao impugnante, que exercia pura e simplesmente o seu mister profissional, bem como que a contabilidade da empresa autuada, especialmente pelo aspecto formal, foi apresentada sem qualquer incorreção ou mácula, sendo sempre recebida e aprovada digitalmente pelo fisco.

Argumenta, ainda, que a fiscalização procedeu em verdadeira miscelânea no lançamento, notadamente no que tange à responsabilidade do impugnante. Pois ora a fiscalização teria aplicado o art. 135, II, do CTN, ora ampararia a autuação no art. 135, III, da norma; e, ainda, em outro momento, exporia o art. 124 do CTN – interesse comum no fato gerador; ou seja, a suposta participação do impugnante restaria caracterizada em situações sabidamente diversas, utilizando-se igualmente de motivações distintas para a constituição do crédito tributário.

Compulsando-se o TVF, verifica-se que, ao tratar da responsabilidade do Sr. Luciano de Freitas Gama, a fiscalização inicia por detalhar quais foram as suas atribuições e identificar atos concretos praticados por ele. Eis o texto extraído do relato fiscal:

- procurador na RFB nos anos de 2013 a 2022 (vide fls.2503 a 2504);

- assina e é responsável em conjunto com Gama Assessoria pela escrituração na ECD dos lançamentos contábeis das compras fictícias e de créditos indevidos de IPI, PIS e COFINS (anos-calendário 2019 a 2020) (vide comprovantes às fls. 2484 a 2492).
- assina e é responsável em conjunto com Gama Assessoria pela ECD (anos-calendário 2019 a 2020) (vide comprovantes às fls. 2484 a 2492), pelos lançamentos contábeis de vultosos valores inverídicos de estoques de mercadorias e passivo fictício com fornecedores, combinado com a omissão do Inventário físico de mercadorias nas EFD IPI-ICMS;
- assina e é responsável em conjunto com Gama Assessoria pela ECF (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 2502), pelo registro de vultosos valores inverídicos de estoques de mercadorias e passivo fictício com fornecedores, combinado com a omissão do Inventário físico de mercadorias nas EFD ICMS-IPI;
- a Gama Assessoria ou Luciano de Freitas Gama assinam/respondem pela escrituração da EFD ICMS-IPI com os registros das aquisições fictícias, aproveitamento indevido de créditos de IPI, omissão do Inventário físico das mercadorias e omissão dos Registro de Controle de Produção e Estoque (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 2497 a 2498 e vide fls. 3257);
- a Gama Assessoria ou Luciano de Freitas Gama assinam/respondem pela escrituração da EFD Contribuições contendo os registros das aquisições fictícias e aproveitamento indevido de créditos de PIS e COFINS (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 2499 a 2501 e vide fls. 3257);
- a Gama Assessoria ou Luciano de Freitas Gama assinam a DCTF (anos-calendário 2018 a 2020) (vide fls. 3257). Luciano de Freitas Gama é o responsável pelo preenchimento da DCTF (vide fls. 2505 a 2507);
- a Gama Assessoria, na pessoa de Osmar de Freitas Gama, consta no cadastro CNPJ19 como atual responsável pela contabilidade da Place.

No texto transcrito, verifica-se que foram identificadas ações praticadas pelo Sr. Luciano de Freitas Gama que o ligam, de forma inequívoca, com as infrações que foram apuradas pela fiscalização. Ao aceitar atuar como representante da pessoa jurídica e realizar atos em seu nome, passou a “responder” por ela. Como profissional, não apenas emprestou sua credibilidade pessoal, mas também aquela derivada do exercício de uma profissão regulamentada, para a prática das condutas delituosas. Portanto, não é cabível se eximir da responsabilidade pelas ações e omissões realizadas.

A alegação de que apenas recebia a documentação não é suficiente para eximi-lo de responder pelos atos praticados. Quando se colocou na posição de responsável, chamou para si o dever de prestar contas pela contabilidade e cumprimento das obrigações acessórias. Por outro lado, sua posição privilegiada como profissional da contabilidade constitui obstáculo para qualquer alegação de

que houve mero erro, já que é inverossímil que um profissional qualificado como ele não compreendesse e percebesse a incorrência de práticas delituosas.

Essa valoração da conduta do Sr. Luciano de Freitas Gama não resulta da mera subjetividade desta julgadora, eis que é o que preceitua explicitamente o Código Civil em artigos que foram transcritos com muita propriedade pela fiscalização:

[...]

Resta evidenciado pela legislação transcrita que a responsabilidade pela escrituração é do profissional que a assume, emprestando a ela sua credibilidade. No caso em questão, a análise dos fatos evidencia um comportamento doloso, eis que, além de descumpridas uma série de exigências legais quanto aos livros e registros, a escrituração espelhou fatos não existentes, baseados em documentação evidentemente falsa. O volume das operações simuladas, a inexistência de controles de estoque, a ausência dos necessários documentos de transporte, a manutenção de expressivo passivo fictício, tudo isso considerado torna inadmissível qualquer tentativa dos profissionais envolvidos de se eximirem de responder pelos atos praticados, pois, para quem tem o dever de agir, esse nível de desídia equivale ao dolo.

A despeito do que se afirmou acima, ou seja, de que foi demonstrado o dolo na conduta do preposto, é necessário registrar que o dolo sequer é exigido para fins de imputação de responsabilidade com fundamento no artigo 135 do CTN, segundo jurisprudência sedimentada e Pareceres da PGFN. O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador ou preposto pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN.

Também não é correta a alegação de que a fiscalização realizou uma miscelânea no que diz respeito ao fundamento legal da responsabilidade. No auto de infração, a legislação mencionada no que diz respeito ao Sr. Luciano foi sempre o art. 135, II, do CTN. Veja-se o seguinte excerto:

[...]

Quando tratou do Sr. Luciano, também o TVF transcreveu especificamente o art. 135 do CTN, negritando, no inciso II, a menção aos prepostos. Na sequência, neste termo, foi transcrito o art. 1048 do RIR/2018 que trata da responsabilidade dos profissionais. Portanto, foi correta a capitulação legal realizada pela autoridade fiscal quando tratou da responsabilidade do profissional de contabilidade.

Oportuno registrar o texto deste último artigo mencionado, pois sua leitura evidencia a improcedência dos argumentos da defesa quando, na sequência, pretende eximir a responsabilidade do Sr. Luciano com base na inexistência de poder de mando:

[...]

O Sr. Luciano se utilizou dos benefícios conferidos pelo exercício de uma profissão regulamentada para realizar as práticas delituosas descritas pela fiscalização. Essa posição privilegiada é, segundo o texto legal, suficiente para que recaia sobre ele a responsabilidade pela falsidade dos documentos e pelas irregularidades da escrituração.

A respeito da responsabilidade do contador, colaciona-se a seguinte decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

Acórdão nº 9303-011.104 – CSRF/3ª Turma

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTADOR. Cabível a atribuição da responsabilidade ao contador, na condição de preposto, quando tenha praticado, conscientemente, atos que configuram crimes contra a ordem tributária e, conseqüentemente, infração à lei.

Da fundamentação, por sua pertinência com os argumentos de defesa, destaca-se:

Pelas informações prestadas, o coobrigado tinha consciência das declarações que preenchia e transmitia eram falsas. Ainda que estava cumprindo ordens, isto não o exime da responsabilidade pela prestação de declarações falsas, o que consiste em colaboração na prática de crime contra a ordem tributária e evidente infração à lei.

Assim, na condição de preposto e tendo agido, de forma consciente, com infração à lei, configurada está a responsabilidade prevista no artigo 135, II do CTN.

No caso analisado no julgado da CSRF, foi restabelecida a responsabilidade atribuída a contador. Na câmara baixa, essa responsabilidade havia sido afastada por se considerar que o profissional havia agido a mando do sócio-administrador. Como se vê, essa circunstância não foi suficiente para eximir o profissional pela responsabilidade pelos atos praticados com infração à lei.

Totalmente improcedente a alegação de falta de clareza e ambigüidade na imputação de responsabilização. Como se demonstrou pelas transcrições realizadas, o trabalho de fiscalização foi bastante preciso ao identificar as razões de fato pelas quais foi atribuída a responsabilidade e as normas legais em que essa imputação se baseou.

Também não merece prosperar a alegação de que a escrituração estava formalmente correta. Em primeiro lugar, porque a regularidade formal não é suficiente para afastar a responsabilidade do contador, eis que as formas existem para corretamente comunicar o conteúdo.

Assim, a verdade material se sobrepõe à formal. Ademais, também não é verdade que a escrituração atendia formalmente à legislação. Esse fato está sobejamente demonstrado no relatório da fiscalização, em que são listados diversos livros e

controles que não foram escriturados, o que justificou, inclusive, o arbitramento do lucro.

Os documentos de fls. 2484 a 2504 evidenciam o equívoco da afirmação de que não é possível qualificar o impugnante como um administrador, um sócio, um preposto ou até mesmo um representante da empresa autuada.

Os argumentos relativos à inexistência do interesse comum são impertinentes à questão em litígio uma vez que, conforme já se afirmou acima, a atribuição de responsabilidade ao Sr. Luciano foi realizada com base no art. 135, II, do CTN e no art. 1.177 do Código Civil.

Improcedente, portanto, a impugnação apresentada pelo Sr. Luciano de Freitas Gama, cuja atribuição de responsabilidade solidária é mantida.

Nota-se claramente que a alegação de cerceamento não procede.

A propósito, a decisão recorrida abordou com precisão e esmero a impugnação do Recorrente, de modo que adoto os fundamentos preliminares e de mérito reproduzidos como razões de ora decidir, com lastro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e no inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Acrescento que por anos a fio o Recorrente deu sua contribuição à fraude. Ainda que a economia fraudulenta dos tributos devidos pelo cliente não tenha sido compartilhada com o Recorrente, via remuneração pelo suporte técnico entregue, ainda que o resultado da fraude lhe seja indiferente em termos monetários, fato é que tomou parte do esquema, assumindo conscientemente o risco.

A desfaçatez merece reprovação.

Este colegiado já se debruçou sobre situação similar, ocasião em que foi confirmada a responsabilidade solidária do respectivo profissional contábil, ressalvadas as especificidades e a fundamentação empregada pelo autuante naquele caso (Acórdão nº 1102-001.420):

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

[...]

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. COMPROVADA OCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO. EVIDÊNCIA DE DOLO PARA ARTIFICIAL MANUTENÇÃO DE EMPRESA NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, MEDIANTE REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES FRAUDULENTAS, COMPROVADAMENTE DOCUMENTADAS COM NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Mantém-se a qualificação da multa de ofício quando restar comprovada a interposição fraudulenta de terceiros em empresas sem atividades operacional, com demonstração de transferência bancária de valores não justificados, emissão fraudulenta de notas fiscais reconhecidamente inidôneas, transporte fictício de

mercadorias, pagamentos de empréstimos de terceiros e pagamento de despesas não relacionadas aos seus negócios.

[...]

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE CONTADOR. COMPROVAÇÃO INEQUÍVOCA DE DOLO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PARA ALCANÇAR RESULTADO ILEGÍTIMO EM BENEFÍCIO DE TERCEIRO.

Respondem solidariamente com o devedor principal as pessoas que com ele se relacionem e demonstrem interesse comum na prática de ato fraudulento, tendente a transfigurar a realidade através de instrumentalização de atos e negócios que se demonstrem irreais, mediante interposição de pessoas e emissão consciente de notas fiscais inidôneas, revelando o interesse comum na prática do ilícito que atrai a aplicação do art. 124, I, do CTN.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, restando prejudicado, por via de consequência, o pedido subsidiário formulado (devolução dos autos à primeira instância para reanálise de sua impugnação). No mérito, nego provimento ao recurso do Sr. LUCIANO.

#### Recurso da solidária GAMA ASSESSORIA CONTABIL E FISCAL LTDA

Cientificada da decisão de primeira instância em 7 de março de 2024, GAMA apresentou o recurso em 11 de abril daquele ano, sendo que o prazo legal se encerrara em 8 de abril (art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

A defesa preliminar da tempestividade, de que somente concluíra a leitura da decisão de primeira instância em 9 de abril daquele ano, não se sustenta. O critério adotado pelo legislador é objetivo. Alegações como a apresentada pela Recorrente não encontram amparo na lei, na doutrina, tampouco na jurisprudência.

Logo, rejeitada a preliminar, o recurso é perempto (art. 35 do Decreto nº 70.235, de 1972) e dele, no mais, nada há a conhecer.

#### Recurso do solidário SÉRGIO MILEV

O recurso é tempestivo e dele se conhece.

O Recorrente pede pela anulação do acórdão recorrido, por suposta preterição do direito de defesa.

A exemplo de LUCIANO, o julgador de primeira instância apresentou suas razões de decidir no tocante ao Sr. SÉRGIO.

Pode-se discordar daquela decisão, mas não vejo presente qualquer hipótese de nulidade. Vejo, isso sim, que, a meu sentir, o colegiado de piso valorou incorretamente as circunstâncias da suposta participação do ora Recorrente nos episódios narrados pela Fiscalização, como abordarei em apertada síntese na sequência.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade suscitada, restando prejudicado, por via de consequência, o pedido subsidiário formulado (devolução dos autos à primeira instância para reanálise de sua impugnação).

Repita-se, autuaram-se as infrações cometidas nos anos-calendário 2018, 2019 e 2020, período em que, fato incontroverso, o Sr. SÉRGIO não prestava serviços à PLACE.

A despeito disso, o autuante imputou responsabilidade solidária ao Recorrente com fundamento no inciso II do art. 135 do CTN, justificando, para o período da autuação, que o Sr. SÉRGIO não retificara as declarações eivadas de vícios, tampouco produziu, para aqueles períodos, outros livros acessórios quando para tanto fora intimada a pessoa jurídica.

Tal medida não pode prosperar.

O Recorrente não deve ser responsabilizado por atos praticados por outrem.

Nesse peculiar, a Fiscalização não logrou êxito em provar qualquer nexo de causalidade entre a conduta do imputado e o prejuízo causado ao erário naqueles anos.

Assim, afasto a responsabilidade atribuída a SÉRGIO MILEV.

### Conclusão

Conheço parcialmente do recurso voluntário apresentado em conjunto por PLACE RESINAS TERMOPLÁSTICAS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, I GO FOMENTO MERCANTIL LTDA e FERNANDA DE CASSIA HENRIQUES MOTTA, para, na parte conhecida, dar-lhes parcial provimento, exclusivamente para reduzir o percentual da multa qualificada dos anos-calendário 2019 e 2020 ao patamar de 100%, dada a retroatividade benigna de lei superveniente.

Rejeito a preliminar de nulidade suscitada por LUCIANO DE FREITAS GAMA e, no mérito, nego provimento ao seu recurso.

Rejeito a preliminar de tempestividade do recurso suscitada por GAMA ASSESSORIA CONTABIL E FISCAL LTDA, não conhecendo, com isso, as demais alegações de defesa apresentadas.

Rejeito a preliminar de nulidade suscitada por SÉRVIO MILEV e, no mérito, dou provimento ao seu recurso, para afastar a responsabilidade que lhe fora imputada.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Beltcher da Silva**

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton.**

Peço vênia para divergir do Ilustre Relator em dois pontos. O primeiro a respeito do não conhecimento de parte dos recursos dos responsáveis solidários I GO FOMENTO MERCANTIL LTDA. (“I GO”) e Fernanda de Cassia Henrique Motta (“Fernanda”), e o segundo em relação a manutenção da responsabilidade do contador, Sr. Luciano de Freitas Gama (“Luciano”).

Passo a tratar do primeiro ponto.

O Relator não conhece da parte dos Recursos da I GO e da Sr. Fernanda no que diz respeito a matéria da responsabilidade pois aduz que esta não constara da impugnação, e, portanto, estaria preclusa.

Ocorre que, compulsando os autos, verifico a os referidos solidários não deixaram de se defender quanto a imputação de suas responsabilidades.

É possível observar que a solidária I GO em sua peça impugnatória (fls. 4.314/4.374), em vários pontos, trata da responsabilidade tributária, como nos trechos a seguir:

Tal responsabilidade objetiva não se aplica quando se trata de atos de terceiros contribuintes. Nesses casos, como no presente, determinada pessoa, que não é parte da relação tributária, somente pode ser responsabilizada por ato do contribuinte terceiro quando ficar comprovado que agiu com dolo ou fraude, e mesmo assim nas hipóteses do art. 134 e 135 CTN.

Não existe responsabilidade objetiva por infração de terceiro no âmbito do direito tributário! Até porque a pena não pode ultrapassar da pessoa do infrator! Outra pessoa somente pode ser punida por infração de terceiro se ficar comprovada que foi coparticipe da ação, ou seja, agiu com conhecimento e vontade de praticar a fraude (ação dolosa). E essa prova da ação dolosa do terceiro é do fisco e não existe no caso em comento.

Portanto, entendo que houve sim a arguição da matéria na Impugnação, não cabendo que se falar em preclusão e, que, portanto, o Recurso Voluntário deveria ser conhecido integralmente.

A respeito do Sr. Luciano, contador da contribuinte à época dos fatos, tem-se que foi inserido no polo passivo da relação jurídico tributária por ser responsável pela escrituração contábil e fiscal da contribuinte.

Como bem demonstrado nos autos, o Sr. Luciano prestava serviços para a contribuinte mediante contrato de prestação de serviços contábeis firmado pela empresa GAMA ASSESSORIA CONTÁBIL E FISCAL LTDA., empresa da qual era sócio, com escopo específico e pagamento fixo mensal, conforme comprova por meio da juntada das respectivas notas fiscais.

O contrato ainda previa que os serviços seriam prestados nas dependências da contratada e que os documentos utilizados para a contabilização e informações sobre a gestão da empresa, seriam de responsabilidade exclusiva da contratante (contribuinte).

Posto tais aspectos, temos que a fiscalização imputou a responsabilidade do Sr. Luciano com base no art. 135, II, do CTN, por ter supostamente realizado atos com infração a lei, simplesmente por exercer as funções pelas quais foi contratado.

Veja-se que o art. 135, II, do CTN prevê a responsabilidade de mandatários, prepostos e empregados por obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

No caso concreto, quer-se responsabilizar o contador por infração a lei, conforme consta do auto de infração. Ocorre que em nenhum momento a fiscalização comprova que a infração à lei incorrida pelo contador e como ela se vincula com o não pagamento do tributo. Apenas menciona que as atividades do contador, assim como previstas em seu contrato e diz que por exercê-las teria infringido a lei.

Discordo veementemente de tal postura. Isso coloca em risco o exercício profissional de qualquer prestador de serviços a empresas que eventualmente não cumpram com suas obrigações tributárias, representando gravíssimo risco aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa que são princípios fundamentais da República Federativa do Brasil nos termos do artigo 1º, inciso IV, da Constituição.

É incorreto atribuir ao contador a responsabilidade prevista no artigo 135 sem demonstrar que suas próprias ações — ainda que irregulares — mantêm uma relação de causa e efeito com o fato lícito que originou a obrigação tributária, como exige o caput. Muitas vezes, o contador apenas registra, na contabilidade, dados e documentos fornecidos pelo próprio contribuinte. Suas atividades típicas de escrituração não geram, por si, o fato tributário, mas apenas traduzem contabilmente acontecimentos já ocorridos — o que rompe o nexo causal necessário para responsabilizá-lo.

Ademais, o contador não tem ingerência na decisão da pessoa jurídica de pagar a obrigação tributária, o que fica a cargo da administração da pessoa jurídica. Ainda que o inciso II atribua a mandatários, prepostos e empregados a responsabilidade tributária há de se comprovar a conduta dolosamente praticada pelo profissional.

Ademais, a respeito da responsabilidade dos contadores pelas dívidas tributárias de seus clientes, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou expressamente pela sua impossibilidade ao julgar inconstitucional de Lei Estadual (Goiás) que previa a responsabilidade solidária deste com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso em que suas ações ou omissões concorressem para a prática de infração à legislação tributária (ADI n. 6284). Nas palavras do Relator, o Senhor Ministro Luís Roberto Barroso:

Essa regra estadual, de fato, aborda matéria reservada à lei complementar pelo art. 146, III, b, da CF/1988, configurando uma inconstitucionalidade formal. Isso, porque, avança ao dispor diversamente sobre (1) quem pode ser o responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, e

(2) em quais circunstâncias pode ser o responsável tributário, já que, conforme as normas gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O Superior Tribunal de Justiça, nessa linha, fixou a interpretação sobre o art. 135 do CTN no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não configura a responsabilização em questão. Nesse sentido, evidencie-se que o legislador estadual dispôs de forma diversa acerca do tema, ao atribuir a responsabilidade em caso de “infração à legislação tributária”.

Assim, não vejo como manter a responsabilidade do Sr. Luciano e voto por afastá-la.

*Assinado Digitalmente*

**Cristiane Pires McNaughton**