



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



**Processo nº** 16004.720144/2015-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-006.851 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de março de 2024  
**Recorrente** G. D. A. COMERCIO DE PNEUS E SERVICOS LTDA - EPP E OUTROS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracteriza-se como omissão de receita por presunção legal (art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996) a falta de escrituração de pagamentos efetuados, comprovada mediante procedimento de circularização em fornecedores.

CSLL, PIS, COFINS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se aos lançamentos reflexos alusivos à CSLL, ao PIS e à Cofins o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE EM RAZÃO DE NÃO EXISTÊNCIA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE VENDA.

Conforme entendimento do STF em repercussão geral (Tema nº 69), quando do julgamento do RE 574706/PR, o ICMS a ser excluído é aquele destacado nas notas fiscais de saída (venda). Quando o lançamento de ofício se dá com base em presunção legal, no caso, em razão de pagamentos de aquisições não contabilizados, nos termos do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, não houve emissão das notas fiscais de venda pelo contribuinte, logo não há destaque do imposto estadual e, portanto, não se verifica a situação material e condicionante delineada pela Suprema Corte para exclusão desse tributo das base de cálculo do PIS e da Cofins.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA ENTRE DECLARAÇÕES. APURAÇÃO POR PRESUNÇÃO.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (Súmula CARF n.º 25).

**RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.**

Nos termos do art. 135 do CTN, responde solidariamente pelos tributos devidos pelo contribuinte o sócio-gerente, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. A responsabilização decorre de atos praticados, ainda que culposamente ou por omissão, desde que o agente tenha o poder de gestão e dele se espere que atue com padrões mínimos de diligência na administração da pessoa jurídica, o que envolve zelar para que a sociedade cumpra as leis que regulam a respectiva atividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; e, no mérito, (i), por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do sujeito passivo principal para excluir a multa qualificada, mantendo a multa de ofício no percentual de 75%; e por (ii) voto de qualidade, em negar provimento aos Recursos Voluntários dos responsáveis solidários, para manter a responsabilização com base no art. 135, inc. III, do CTN, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso.

Ausente momentaneamente o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

O Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa não participou do julgamento por determinação presidencial para manutenção de paridade.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente momentaneamente o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo. O Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa não participou do julgamento por determinação presidencial para manutenção de paridade.

## **Relatório**

1. Tratam-se de Recursos Voluntários do sujeito passivo principal e responsáveis tributários contra decisão da DRJ/Curitiba, que julgou improcedente a impugnação contra lançamento de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativo ao ano-calendário 2011, com imputação de multa qualificada, que resultou em uma exigência total neste processo de R\$ 410.946,04.

2. A fundamentação para o exigência tributária se deu com base em duas infrações, a primeira em decorrência de diferença entre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica (DIPJ) e a segunda com base em presunção legal de omissão de receitas a partir de pagamentos efetuados e não escriturados, esta última nos termos do art. 281 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), cuja base legal é o art. 40 da Lei n.º 9.430, de 1996, conforme Relatório Fiscal (fls. 2.886/2.901).

2.1. Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária em desfavor de Paulo Henrique Granato Dias, Valdomiro Gonçalves e Sérgio Ascencio Filho com base no art. 135, III, da Lei n.º 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), conforme Demonstrativo de Responsáveis Tributários (fls. 2.903/2.981).

3. O sujeito passivo e os responsáveis solidários apresentaram impugnação.

3.1. O sujeito passivo alegou em impugnação (fls. 2.982/2.998) a nulidade do lançamento em decorrência de cerceamento do direito de defesa em razão da não identificação correta de todas as notas fiscais e pela ausência de motivação clara e congruente do ato de lançamento; que o lançamento se deu por presunção sem fundamento legal e que a autoridade fiscal não demonstrou cabalmente os elementos que compõem o fato gerador; que houve a indevida inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos do julgado pelo Supremo Tribunal Federal (RE 240.785.2/MG); insurge-se contra a taxa Selic; que a multa tem caráter confiscatório; que os juros sobre a multa são ilegais.

3.2. Os Responsáveis Solidários Valdomiro Gonçalves, Paulo Henrique Granato Dias e Sérgio Ascencio Filho alegaram, em impugnação conjunta (fls. 3.031/3.051), que não foi

observado o princípio do devido processo legal para inclusão como corresponsáveis; que a imposição de responsabilidade tributária solidária exige, indubitavelmente, a realização do lançamento tributário (art. 142 do CTN), meio de exteriorização do princípio constitucional do devido processo legal (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88), aduz que os responsáveis não constam no ato formal de lançamento, mas apenas no relatório fiscal; aduz que a pessoa jurídica autuada e seus sócios possuem personalidade jurídica distintas e que não se configura hipótese de solidariedade com base no art. 124 do CTN; defende que a aplicação da responsabilização com base no art. 135, III, do CTN depende de comprovação de atos praticados com infração à lei, contrato ou estatuto.

4. A DRJ julgou improcedente as impugnações (fls. 3.092/3.120). Entendeu por afastar as nulidades arguidas, em razão de não haver violação ao art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF), em especial porque a autuada e os responsáveis foram devidamente cientificados da autuação, do ato de sujeição solidária e do inteiro teor do relatório fiscal, que explicita as motivações do ato de lançamento; quanto ao mérito, que as infrações foram identificadas a partir da não escrituração de pagamentos efetuados, devidamente identificados e mensurados a partir das notas fiscais de aquisição emitidas por terceiros, e de receitas escrituradas e não declaradas, verificadas mediante o cruzamento de dados do Dacon; sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, entendeu o julgador de primeira instância que, na naquela oportunidade (sessão em 29.01.2016), não havia decisão com efeito erga omnes que determinasse a exclusão do imposto estadual; entendeu, ainda, por manter a taxa de juros equivalente à Selic, sua incidência sobre a multa de ofício e a manutenção da multa qualificada. Os argumentos sobre responsabilização com base no art. 124 do CTN foram ignorados em face de que a responsabilização se deu exclusivamente com base no art. 135, III, do CTN, e sobre esse ponto, entendeu caracterizada a hipótese, em especial porque os responsáveis contribuíram para o resultado sonegação. A decisão foi materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita a falta de escrituração de pagamentos efetuados, comprovada mediante procedimento de circularização em

fornecedores, sendo descabida a alegação de lançamento por presunção ou ausência de prova, já que se trata de presunção legal.

CSLL, PIS, COFINS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se aos lançamentos reflexos alusivos à CSLL, ao PIS e à Cofins o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Rejeita-se o pedido de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Correta a aplicação da multa qualificada, quando o contribuinte contabiliza parcela ínfima de receitas auferidas, durante todo o período fiscalizado, o que evidencia o evidente intuito de fraude.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI N.º 9.430/96.

A incidência de juros sobre multa tem amparo legal, pois o art. 161 do CTN prevê sua aplicação para “o crédito” e o art. 61 da Lei n.º 9.430/96 o faz para “os débitos”, sendo que ambos os termos alcançam o tributo e a multa, e esta não foi ressalvada pelo legislador.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. SONEGAÇÃO.

Nos termos do art. 135 do CTN, responde pelos tributos devidos pelo contribuinte baixado de ofício o sócio-gerente, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que resta caracterizado pela prática de sonegação.

5. O sujeito passivo e os responsáveis solidários apresentaram Recurso Voluntário.

5.1. Em Recurso Voluntário (fls. 3.147/3.179), a Recorrente repisa as razões aduzidas na impugnação, em especial a nulidade do lançamento de que houve cerceamento do direito de

defesa e não observância do devido processo legal; que o lançamento é nulo por ausência de motivação explícita clara e congruente; quanto ao mérito, que o lançamento se deu por presunção sem fundamento legal e que a autoridade fiscal não demonstrou cabalmente os elementos que compõem o fato gerador e que o Fisco se valeu do comportamento cômodo de, ao invés de buscar a verdade material, atribuir ao contribuinte esse dever, não agindo com boa-fé, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999; alega que para efetuar o lançamento a autoridade fiscal deveria conferir a existência das mercadorias adquiridas no estoque e cotejá-las com os extratos bancários; que não é possível presumir fato gerador sem presunção legal; que houve a indevida inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos do julgado pelo Supremo Tribunal Federal (RE 240.785.2/MG); insurge-se contra a taxa Selic; que a multa tem caráter confiscatório; que os juros sobre a multa são ilegais.

5.2. Os responsáveis solidários Valdomiro Gonçalves, Paulo Henrique Granato Dias e Sérgio Ascencio Filho alegaram, em Recurso Voluntário conjunto (fls. 3.180/3.051), que não foi observado o princípio do devido processo legal para inclusão como corresponsáveis; que a imposição de responsabilidade tributária solidária exige, indubitavelmente, a realização do lançamento tributário (art. 142 do CTN), meio de exteriorização do princípio constitucional do devido processo legal (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88), aduz que os responsáveis não constam no ato formal de lançamento, mas apenas no relatório fiscal; aduz que a pessoa jurídica autuada e seus sócios possuem personalidade jurídica distintas e que não se configura hipótese de solidariedade com base no art. 124 do CTN; defende que a aplicação da responsabilização com base no art. 135, III, do CTN depende de comprovação de atos praticados com infração à lei, contrato ou estatuto e somente poderia haver responsabilização caso a pessoa jurídica se tornasse insolvente.

6. É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

### ***I – Conhecimento***

7. A ciência da decisão de primeira instância se deu da seguinte forma:

a) G. D. A. Comércio de Pneus e Serviços Ltda – EPP, Valdomiro Gonçalves e Sérgio Ascencio Filho em 19.02.2016, conforme Aviso de Recebimento (fls. 3.141/3.143).

b) Paulo Henrique Granato Dias em 15.03.2016, conforme Edital publicado em 29.02.2016 (fls. 3.146)

8. Os sujeitos passivos ingressaram com os respectivos Recursos Voluntários em 17.03.2016, conforme carimbo de postagem das respectivas peças recursais do sujeito passivo principal (fls. 3.179) e dos responsáveis solidários (fls. 3.201), de forma tempestiva e, por preencherem os demais pressupostos processuais, devem ser conhecidos.

## ***II – Recurso Voluntário: Sujeito Passivo***

### ***a) Preliminar de Nulidade***

9. Defende a Recorrente que o lançamento é nulo, pois houve cerceamento do direito de defesa e a não observância do devido processo legal, no sentido de que o lançamento é nulo por ausência de motivação explícita clara e congruente.

10. Os argumentos trazidos no Recurso Voluntário são os mesmos trazidos por ocasião da impugnação e sobre os quais não há como concordar com a Recorrente.

11. As hipóteses de nulidade são restritas e constam expressamente no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

12. Não se verifica qualquer preterição do direito de defesa ou não observância às regras do devido processo legal.

13. Primeiro que tanto o Relatório Fiscal (fls. 2.886/2.901) quanto a r. decisão (fls. 3.092/3.120) apresentam não apenas a motivação para o lançamento de ofício, mas também a fundamentação legal da omissão direta de receitas não declaradas e, para a segunda infração, a

base legal para aplicação da presunção legal para determinação da omissão de receitas, essa última com base no art. 40 da Lei n.º 9.430, de 1996.

14. O Relatório Fiscal apresenta de forma didática as duas infrações praticadas pela ora Recorrente: (i) receitas escrituradas e não declaradas, no valor total de R\$ 857.602,70, e (ii) omissão de receitas pela falta de escrituração de pagamentos efetuados, no valor de R\$ 1.733.689,14, que resultaram numa omissão total de R\$ 2.591.291,84, frente a uma receita declarada de R\$ 1.352.618,31 (vide página 14 do referido relatório).

15. A r. decisão aborda de forma precisa sobre a improcedência do argumento de cerceamento de defesa em razão da alegada não identificação das notas fiscais. Destaca-se o seguinte excerto da decisão de primeiro grau:

17. Tampouco procede o pleito de cerceamento de defesa, por suposta falha na identificação de todas as notas fiscais não comprovadas a título de despesas. Conforme se analisará adiante, trata-se de procedimento de circularização dos fornecedores da fiscalizada, os quais foram intimados a apresentar dados referentes a notas fiscais tendo como destinatário o contribuinte, do período 2011. Anteriormente a esse procedimento, a fiscalização havia obtido a relação de todas as notas fiscais eletrônicas destinadas ao contribuinte, por meio do aplicativo Receitanet BX. Foi feita uma filtragem, mediante cotejo com a escrituração contábil, que resultou numa relação de notas fiscais sem o regular registro contábil. A circularização visou a confirmar tais operações, com comprovação do pagamento efetuado. É irrelevante o conhecimento da despesa, já que a legislação (art. 281 inciso II do RIR/99) somente faz referência a “falta de escrituração de pagamentos efetuados”, sem especificar a natureza do gasto. Como as operações e os pagamentos foram confirmados, é evidente que o destinatário das notas fiscais – a fiscalizada – tinha conhecimento destas, o que derruba a alegação de cerceamento de defesa por falta de informações.

18. Finalmente, entendo que não houve violação alguma da regra processual do ônus da prova. Todas as infrações foram apuradas com base em prova documental, não refutadas de forma convincente pelo contribuinte. A presunção reclamada é de ordem legal, no caso, o art. 281 inciso II do RIR/99, que autoriza o fisco a considerar pagamentos efetuados sem escrituração como se receitas fossem. Trata-se de presunção legal relativa, ou seja, passível de reversão, mediante ressalva da prova da improcedência da presunção, pelo contribuinte. No caso, intimada a justificar, a fiscalizada nada apresentou.

16. Dessa forma, por restarem claras as motivações para o lançamento, sobre as quais à Recorrente foi dado amplo conhecimento, afasta-se as alegações de nulidade.

***b) Mérito: ausência de elementos que compõem o fato gerador***

17. Adentrando ao mérito, aduz a Recorrente que o lançamento se deu por presunção sem fundamento legal e que a autoridade fiscal não demonstrou cabalmente os elementos que compõem o fato gerador.

18. Na sua visão, o Fisco se valeu do comportamento cômodo de, ao invés de buscar a verdade material, atribuir ao contribuinte esse dever, não agindo com boa-fé, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999.

19. Defende que para efetuar o lançamento a autoridade fiscal deveria conferir a existência das mercadorias adquiridas no estoque e cotejá-las com os extratos bancários; que não é possível presumir fato gerador sem presunção legal.

20. Preliminarmente, registre-se que a Recorrente não faz qualquer menção a parte do lançamento efetuado a partir do cotejamento entre a Dacon e as DIPJ, que representa R\$ 857.602,70, isto é, um terço da omissão de receitas. Sobre essa matéria, não objeto de recurso, verifica-se a preclusão consumativa.

21. A Recorrente concentra sua argumentação na errônea percepção de que “*a autoridade administrativa lavrou o auto de infração tendo, exclusivamente, por supedâneo, a mera presunção, sem demonstrar, cabalmente, como era de sua competência, os elementos que compõem o fato jurídico tributário (renda – acréscimo patrimonial do Recorrente)*”.

22. Consta no já citado Relatório Fiscal que a ação foi motivada por indícios de omissão de receitas a partir do cotejo de notas fiscais de aquisição direcionadas à Recorrente em valores incompatíveis com a receita informada ao Fisco em DIPJ.

23. Sequer é possível falar em desconhecimento sobre quais foram as notas fiscais e qual o montante delas, visto que o sujeito passivo foi regularmente intimado, conforme Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 3 (fls. 2.816/2.820), para demonstrar a contabilização das mesmas e a respectiva liquidação com recursos contabilizados.

24. Como referido, identificadas aquisições cujos pagamentos não foram escriturados, presume-se omissão de receitas, conforme art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, que possui a seguinte redação:

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

25. Devidamente intimada a justificar a comprovação de pagamento das aquisições com recursos contabilizados, cuja providência tem como finalidade afastar a presunção legal de

omissão de receitas, a Recorrente, embora tenha solicitado e recebido cópia dos referidos documentos, permaneceu silente, perfectibilizando a hipótese legal de presunção legal de omissão de receitas.

26. Por essa razão, absolutamente desconectada dos fatos e da fundamentação legal do lançamento o argumento de que o lançamento se deu por a mera presunção, sem demonstrar, os elementos, fatos conhecidos e sobre os quais a Recorrente foi devidamente intimada, para que, uma vez caracterizados, se presumisse, com base na lei, o fato desconhecido, isto é, a receita omitida.

27. Causa espécie que a extensa peça recursal, cópia da peça impugnatória, que se dedica em grande parte a questões principiológicas e doutrina, mas que não tenha abordado nenhuma questão fática sobre as notas fiscais que serviram de indício (fato conhecido) sobre qual incidiu a presunção legal de omissão de receitas.

28. Dessa forma, não havendo qualquer insurgência objetiva contra as duas infrações, o lançamento deve ser mantido.

***c) Mérito: exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins***

29. A Recorrente alega que houve indevida inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos do julgado pelo Supremo Tribunal Federal (RE 240.785.2/MG).

30. A matéria foi objeto de julgamento pelo STF, como repercussão geral (Tema nº 69), quando do julgamento do RE 574706/PR. Ao julgar os Embargos de Declaração em 13.05.2021, o Pleno do STF proferiu entendimento de que o ICMS a ser excluído é aquele destacado nas notas fiscais de saída (venda), na mesma decisão foi modulado os efeitos da decisão para fatos a partir de 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocolizadas até aquela data. A decisão do STF foi materializada com a seguinte ementa:

O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros

Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

31. O caso concreto e sobre o qual não ocorreu preclusão, visto que não há na peça recursal nenhum argumento contra a primeira infração (diferença entre Dacon e DCTF), reitera-se, trata-se de presunção legal de omissão de receitas, confirmadas a partir de notas fiscais de aquisição.

32. Poder-se-ia admitir, como a impugnação apresentada, que instaurou a fase litigiosa no presente processo em 21.08.2015, que o termo inicial do presente processo para pleitear a exclusão do ICMS se enquadraria na regra de exceção, fixada pelos embargos de declaração julgado pelo STF, isto é, ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, 15.03.2017, todavia a impossibilidade de dedução do imposto estadual da base de cálculo do PIS e da Cofins não se dá por questões temporais, mas pela inexistência do alegado direito.

33. O ônus da prova tem disciplinamento no art. 373 do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

34. O pleito da Recorrente é que seja excluído o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme entendimento do STF.

35. Como referido, o STF fixou que o ICMS a ser excluído é aquele destacado nas notas fiscais de saída (venda).

36. No caso presente não há notas fiscais de saída emitidas, visto que para identificar a receita omitida, foi necessário ao Fisco se valer da presunção legal de aquisições não contabilizadas, nos termos do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996.

37. O lançamento das contribuições se deu por lançamento reflexo de omissão do IRPJ, a partir da receita omitida, logo, não há qualquer ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

***d) Mérito: multa qualificada***

38. A Recorrente defende que inexistiu fraude que justifique a qualificação da multa e que a multa em percentual de 150% tem caráter confiscatório.

39. A identificação da omissão se deu, como referido, a partir de duas circunstâncias, a primeira, decorrente do cruzamento da Dacon e DIPJ e a segunda, identificada a partir da presunção de omissão de receitas identificada a partir da existência de notas fiscais de aquisição emitidas por terceiros.

40. No entendimento da Fiscalização caracterizaria sonegação e fraude, nos termos dos arts. arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, o fato de o contribuinte *ter registrado receitas inferiores aos registrados em sua escrituração contábil digital e também não escriturou pagamentos efetuados* (Capítulo 4 do Relatório Fiscal).

41. Conforme se verifica nos Autos de Infração, a multa foi qualificada para as duas infrações (fls. 2.903/2.980).

42. A autoridade fiscal elenca os seguintes fatos para proceder a qualificação da multa:

Observando as tabelas contidas no arquivo digital intitulado “PAGAMENTOS”, nota-se que em todos os meses de 2011 existiram pagamentos que não foram inscritos na contabilidade do fiscalizado, totalizando R\$ 1.733.689,14, que corresponde a 128,17% da receita bruta anual declarada em DIPJ (R\$ 1.352.618,31). Somando esse total com a soma dos valores das receitas escrituradas e não declaradas temos a importância de R\$ 2.591.291,84, conforme apurado no arquivo digital intitulado “MULTA QUALIFICADA”, alcançando o percentual de 191,58% da receita bruta anual declarada em DIPJ.

Cumprir mencionar que nas DIPJ as receitas brutas são informadas por trimestre, sendo que para todos os trimestres de 2011 constatamos percentuais elevados das receitas omitidas na DIPJ em relação ao valor da receita bruta declarada na DIPJ, conforme apurado na tabela 1 do arquivo digital intitulado “MULTA QUALIFICADA”. Veja-se que esses percentuais variam de 124,72% a 268,40% e para o ano todo o percentual foi de 191,58%.

Já em relação à COFINS e PIS, o fiscalizado apresentou DACONs mensais e nos doze meses de 2011 também se observam percentuais significativos das receitas omitidas no DACON em relação ao valor da receita declarada em DACON, conforme tabela 2

contida no referido arquivo “MULTA QUALIFICADA”, excetuando apenas o mês de janeiro de 2011, no qual o percentual foi de 4,02%. Esses percentuais significativos variam de 56,02% a 687,49% e para o ano todo também se tem o percentual de 191,58%.

Elaboramos a planilha 1 do arquivo digital intitulado “MERCADORIAS NAS NOTAS FISCAIS”, onde podem ser vistos os códigos NCM, Descrição NCM, Descrição da Mercadoria/Serviço e Descrição complementar da mercadoria/serviço, de todas as notas fiscais eletrônicas cujos números não foram localizados nos lançamentos contábeis constantes nos arquivos de registros contábeis apresentados pelo fiscalizado. Na planilha 2 do mesmo arquivo, elaborada a partir dos dados da planilha 1, visualizamos, em ordem decrescente de valor, as importâncias totais por Descrição NCM, notando que as mercadorias e/ou serviços objetos daquelas notas fiscais enquadram-se como utilizáveis nas atividades do fiscalizado, o que corrobora a existência de dolo na omissão das receitas por serem bens e serviços empregados para a geração de receitas das atividades comerciais e de prestação de serviços, declinadas na referida alteração contratual n. 8.

Durante a elaboração do presente relatório fiscal, observamos que os Livros de Registro de Saídas entregues pelo fiscalizado em arquivos digitais do tipo PDF, às f. 315/336, 1202/1213 e 1308/1315, não exibem todas as operações informadas nos arquivos digitais contendo informações sobre documentos fiscais, igualmente apresentados pelo mesmo no curso da diligência fiscal (f. 1641/1653, 1660/1693 e 1705/1711).

Tomamos como exemplo o mês de janeiro de 2011, para o qual foi elaborado através de software empregado pela Receita Federal, a partir dos dados dos arquivos digitais de documentos fiscais, o Livro de Saídas constante no arquivo digital intitulado “LIVRO DE SAÍDAS DE JANEIRO DE 2011”. Nesse Livro notamos a existência de códigos CFOP e valores não registrados no Livro de Saída apresentado pelo fiscalizado em arquivo PDF, referente ao mesmo mês, às f. 316/317 e 1202/1203.

Em relação a todo o ano-calendário de 2011, produzimos, por meio do referido software, um Livro de Saídas, exibido no arquivo digital intitulado “LIVRO DE SAÍDAS”, onde separamos os códigos CFOP referentes a venda dos demais códigos CFOP. Ali pode ser visto que o total dos valores das notas proporcionais das operações com código CFOP referente a venda é de R\$ 3.833.084,39, valor este próximo do montante das receitas apuradas por esta fiscalização, conforme tabela a seguir:

Trimestre	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8% informada na Ficha 14A da DIPJ do sujeito passivo, referente ao ano-calendário de 2011 (A)	Pagamentos não escriturados: valores recebidos informados por terceiros (B)	Diferença constante no anexo ao Termo de Início do Procedimento Fiscal ( C )	Total das receitas omitidas na DIPJ ( D = B + C)	TOTAL DAS RECEITAS DO FISCALIZADO ( A + D)
1º trimestre de 2011	402.147,66	494.030,92	7.526,01	501.556,93	903.704,59
2º trimestre de 2011	284.296,32	640.209,46	122.831,04	763.040,50	1.047.336,82
3º trimestre de 2011	315.378,00	284.445,59	362.440,79	646.886,38	962.264,38
4º trimestre de 2011	350.796,33	315.003,17	364.804,86	679.808,03	1.030.604,36
<b>TOTAL</b>	<b>1.352.618,31</b>	<b>1.733.689,14</b>	<b>857.602,70</b>	<b>2.591.291,84</b>	<b>3.943.910,15</b>

Para cada um desses arquivos digitais de Livro de Saídas existe outro arquivo no formato PDF contendo um relatório do Modelo Analítico Dinâmico (ferramenta de seleção de dados) que demonstra como as notas fiscais foram selecionadas. Os nomes desses arquivos em PDF são: “RELATÓRIO DO LIVRO DE SAÍDAS DE JANEIRO DE 2011” e “RELATÓRIO DO LIVRO DE SAÍDAS”.

Insta notar que o próprio fiscalizado declarou, em seu pedido de prorrogação do prazo para entrega dos arquivos digitais de documentos fiscais, protocolado após a apresentação dos Livros de Registro de Saídas, que “os registros fiscais (entradas e saídas), do referido período” (ano calendário de 2011) “estão incompletos no sistema, havendo a necessidade da complementação para geração dos arquivos digitais” (f. 1656).

Face ao exposto, conclui-se que está caracterizada a omissão dolosa e reiterada do fiscalizado no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da natureza, circunstâncias materiais e ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL em relação aos trimestres de 2011, bem como dos da COFINS e PIS referentes aos períodos de apuração de fevereiro a dezembro de 2011.

43. Em resumo, para a primeira infração, divergência entre Dacon e DIPJ, o fato que motivou a qualificação da multa foram os percentuais elevados de omissão de receita.

44. Como relação à omissão de receita a partir da presunção identificada pela não escrituração das notas fiscais de aquisição, embora o Fisco tenha identificado a partir de informações prestadas por terceiros vinculados ao fato gerador, a conduta identificada para qualificação da multa é a existência de notas fiscais de aquisição de produtos utilizados nas atividades do fiscalizado, o que, no entender da autoridade fiscal, corroboraria a existência de dolo na omissão das receitas por serem bens e serviços empregados para a geração de receitas das atividades comerciais e de prestação de serviços.

45. Os demais argumentos constantes no Relatório Fiscal, exceto quando faz menção ao reconhecimento de erros de preenchimento dos livros fiscais pelo sujeito passivo, dizem respeito exclusivamente a inconsistências de lançamento no Livro Registro de Saídas, fato que não guarda relação com a presunção legal que originou a segunda infração.

46. A qualificação da multa não se confunde com a hipótese de incidência do tributo ou, de forma mais precisa, com a subsunção da norma ao fato.

47. Quando a norma prevê incidência tributária que não foi objeto de apuração espontânea pelo sujeito passivo deve ser aplicada a multa de ofício base, prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

48. Registre-se que a qualificação da multa não está adstrita à identificação da infração, isto é, se é de fácil ou complexo conhecimento pelo Fisco, seja por informações já disponíveis nos sistemas da Administração Tributária ou que dependam de extenso investimento

de horas de auditoria fiscal, com realização de procedimentos de diligências e circularizações ou ainda que envolvam aprofundada análise dos dados e documentos.

49. A qualificação da multa depende de caracterização no processo de ação intencional do sujeito passivo, ou seja, de que o agente tenha se valido de meios ilegítimos para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das suas condições pessoais como contribuinte.

50. Veja-se o disposto na Lei n.º 4.502, de 1964:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

51. No caso presente, as infrações identificadas (i) cruzamento da Dacon e DIPJ e (ii) presunção de omissão de receitas identificada a partir da existência de notas fiscais de aquisição emitidas por terceiros não se enquadram, de *per si*, nas hipóteses do art. 71 ou 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

52. Reforça esse entendimento a Súmula CARF n.º 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

53. Assim, por não vislumbrar no presente caso ato doloso tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das suas condições pessoais do contribuinte, deve ser reduzida a multa de ofício, do percentual de 150% para 75%.

***e) Mérito: caráter confiscatório da multa***

54. Alega, ainda, a Recorrente que a multa de ofício tem caráter confiscatório.

55. No que concerne à alegação de cobrança confiscatória, cumpre considerar que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

56. Sobre esse ponto, ressalte-se não compete ao julgador administrativo afastar texto expresso de lei, visto que as leis tem como atributo presunção de constitucionalidade e que, afastar seus efeitos é competência exclusiva do Poder Judiciário.

57. Além disso, como referido, a aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal e, conforme Súmula CARF n.º 2, bem como do art. 26-A do Dec. 70.235/72, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

***f) Mérito: Juros Selic e incidência de juros sobre a multa de ofício***

58. A Recorrente alega que o juros devidos devem ser de um por cento ao mês, nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, além disso, alega que não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa de ofício, conforme seu entendimento do disposto no art. 61 da Lei n.º 9.9430, de 1996.

59. A utilização da taxa Selic como referencial para cobrança de juros foi definida como legítima no âmbito administrativo com a edição da Súmula CARF n.º 4, que possui a seguinte redação:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

60. Quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício decorre de disposição expressa de lei, conforme art. 43 e art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º

do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

[...]

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

61. No mesma linda, essa matéria, incidência da juros sobre a multa de ofício, restou pacificada no contencioso administrativo com a edição da Súmula CARF n.º 108, que possui a seguinte redação:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

***f) Tributação Reflexa. CSLL. PIS. COFINS.***

62. O decidido quanto ao lançamento principal do IRPJ no presente voto se aplica, naquilo em que for cabível, aos lançamentos decorrentes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

63. Dessa forma, afastadas as arguições de nulidade, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário do sujeito passivo principal para excluir a multa qualificada, mantendo a multa de ofício no percentual de 75%.

***III – Mérito – Recurso Voluntário: Responsáveis Solidários***

64. Os responsáveis solidários Valdomiro Gonçalves, Paulo Henrique Granato Dias e Sérgio Ascencio Filho alegam que não foi observado o princípio do devido processo legal para inclusão como corresponsáveis.

65. Pugnam que a imposição de responsabilidade tributária solidária exige, indubitavelmente, a realização do lançamento tributário (art. 142 do CTN), meio de exteriorização do princípio constitucional do devido processo legal (art. 5º, incisos LIV e LV, da

CF/88) e que os responsáveis não constam no ato formal de lançamento, mas apenas no relatório fiscal.

66. Aduzem que a pessoa jurídica autuada e seus sócios possuem personalidade jurídica distintas e que não se configura hipótese de solidariedade com base no art. 124 do CTN.

67. Defendem que a aplicação da responsabilização com base no art. 135, III, do CTN depende de comprovação de atos praticados com infração à lei, contrato ou estatuto e que a simples inadimplência não se presta para atrair a regra de responsabilização, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

68. A arguição de ofensa ao devido processo legal, também constante no Recurso Voluntário da devedora principal não merece prosperar pelos mesmos argumentos já expostos nesse voto, visto que não se verifica hipótese do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

69. Além disso, como referido, o Relatório Fiscal (fls. 2.886/2.901) apresenta não apenas a motivação para o lançamento de ofício, mas também a fundamentação legal da omissão direta de receitas não declaradas e, para a segunda infração, a base legal para aplicação da presunção legal para determinação da omissão de receitas, essa última com base no art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996.

70. Não há, contudo como discordar dos Recorrentes de que o ato de responsabilização solidária exige a constituição do lançamento. Foi exatamente o que ocorreu, juntamente com a ciência do lançamento, foi efetuada os respectivos termos de responsabilidade solidária (fls. 2.903/2.981). Portanto, não qualquer vício em relação ao ato de chamamento ao processo dos responsáveis.

71. Sobre a extensa argumentação sobre a não subsunção do art. 124 do CTN ao caso, como observado pela r. decisão, mas solenemente ignorado na peça recursal, a responsabilização se deu exclusivamente com base no art. 135, III, do CTN, isto é, qualquer análise sobre esse ponto é despicienda.

72. Em relação ao mérito especificamente do ato administrativo de responsabilização solidária, efetuada com base no art. 135, III, do CTN, os Recorrentes defendem não existir fatos que configurem atos praticados com infração à lei, contrato ou estatuto.

73. No Demonstrativo de Responsáveis Tributários (fls. 2.930/2.934), a autoridade fiscal entendeu existir motivação para responsabilização com base nos seguintes fatos:

Os sócios-administradores infringiram a lei ao não declarar ao Fisco a totalidade dos tributos devidos e das receitas escrituradas na contabilidade da empresa, bem como omitindo compras na contabilidade e receitas decorrentes da constatação da falta da escrituração de pagamentos efetuados às empresas vendedoras.

Também conclui-se que está caracterizada a omissão dolosa e reiterada do fiscalizado no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da natureza, circunstâncias materiais e ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL em relação aos trimestres de 2011, bem como os da COFINS e PIS referentes aos períodos de apuração de fevereiro a dezembro de 2011. Destarte, a responsabilidade dos sócios limita-se a esses tributos e períodos, não abrangendo, portanto, os créditos tributários da COFINS e PIS do período de apuração de janeiro de 2011.

Cumpram-se ainda que, conforme item 20 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, f. 176/180, a pessoa jurídica fiscalizada foi intimada a apresentar o Organograma da empresa de 01/01/2011 até 31/12/2011. Em sua resposta à f. 938, a empresa declara que não possui organograma por se tratar de empresa familiar e que os sócios detêm todas as funções gerenciais cabíveis, o que corrobora a responsabilidade dos referidos sócios.

74. A r. decisão entendeu pela manutenção dos responsáveis com base no seguinte fundamento em razão de, na condição de sócio, terem praticado a conduta de sonegação (item 57 do Acórdão n.º 06-54.063).

75. Preliminarmente, registre-se serem diferentes as razões para a qualificação da multa, com base nos art. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, e para responsabilização dos sócios-administradores, com base no art. 135, do CTN.

76. Primeiro porque os requisitos para qualificação da multa dizem respeito a conduta dolosa do contribuinte. O dolo, que pode ser verificado a partir de um conjunto de atos coordenados com objetivo de obter resultado, supressão de tributos, mediante conduta de sonegação ou fraude.

77. O segundo aspecto é que o art. 135 do CTN diz respeito a terceiros, que não se enquadram na condição de contribuinte, mas que, pela função que desenvolvem ou que os ligam ao fato gerador.

78. O art. 135, III, do CTN prevê:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

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

79. Portanto, é absolutamente possível conviver em um mesmo processo de exigência a não qualificação da multa e a responsabilização pessoal dos sócios, pois a responsabilização decorre de atos praticados, ainda que culposamente ou por omissão, desde que o agente tenha o poder de gestão e dele se espere que atue com padrões mínimos de diligência na administração da pessoa jurídica, o que envolve zelar para que a sociedade cumpra as leis que regulam a respectiva atividade.

80. No caso concreto, como se verifica no Relatório Fiscal, o contribuinte não escriturou, durante todos os meses do período de apuração, parcela significativa das notas fiscais de aquisição R\$ 1.733.689,14 (128% da receita declarada em DIPJ), que só foram identificadas e resultaram na apuração de receita omitida por presunção legal em razão de informações prestadas por terceiros (emissores das notas fiscais) ao Fisco.

81. Não se restam dúvidas que houve infração à lei tributária que determina a correta escrituração das notas fiscais de entrada, que só não foram contabilizadas corretamente porque a atuada não possuía receita contabilizada para fazer frente a essas aquisições.

82. O ato de não escriturar as notas fiscais de aquisição de mercadorias foi efetuado com o objetivo de não caracterizar saldo credor de caixa, situação de fácil e direta identificação a partir da análise das informações contábeis e fiscais do contribuinte.

83. Repisa-se, o ato de omissão de receita só foi identificado com informações de terceiros.

84. O ato de aquisição de mercadorias e seu pagamento com recursos não contabilizados não poderia ser executado e ter produzido o resultado sem ação dos sócios-administradores da atuada, seja pelo ato de tolerar a ocorrência de ato ilegal ou de não exercer as funções mínimas de um administrador, que é a de gerir a pessoa jurídica com diligência mínima e em estrita observância as normas legais do Estado.

85. Por restar configurado que os sócios-administradores, conforme registro cadastral na Junta Comercial do Estado de São Paulo (fls. 2.876/2.880), agiram em igual participação para o ato de supressão dos tributos devidos, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário dos responsáveis solidários para manter a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN.

***Conclusão***

86. Por todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário do sujeito passivo principal para excluir a multa qualificada, mantendo a multa de ofício no percentual de 75% e por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário dos responsáveis solidários para manter a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins