



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.721855/2021-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.133 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	09 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUACU LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2019

DOCUMENTOS INIDÔNEOS. EFETIVIDADE NÃO COMPROVADA.

Não restando comprovado o pagamento e o efetivo ingresso das mercadorias objeto de notas fiscais emitidas por empresas inexistentes de fato, as referidas notas devem ser consideradas inidôneas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos da CSLL, PIS e COFINS uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2019

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. RECEBIMENTO E UTILIZAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR. CUMULAÇÃO COM A MULTA PROPORCIONAL.

Por expressa disposição de lei, no caso de utilização de notas fiscais inidôneas aplica-se a multa regulamentar equivalente ao valor das mercadorias nelas discriminadas, cumulativamente com a multa proporcional ao montante do imposto não recolhido.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Correta a qualificação da multa de ofício, quando restar comprovado que a operação foi realizada de forma dolosa mediante fraude, com o objetivo de sonegar tributos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ART. 135, INCISO III, DO CTN. AFASTAMENTO.

A imputação da responsabilidade tributária impõe a autoridade tributária a obrigação de efetuar a subsunção do plano fático ao plano jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, relacionando referido(s) ato(s) a lei e/ou dispositivo do contrato social ou estatuto violados, devendo ser afastada quando o fundamento se revela genérico, deficiente ou ausente de subsunção.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2019

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não detêm competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de Leis, conforme inteligência da Súmula CARF nº 2.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário da contribuinte e, no mérito, a ele negar provimento para, i.i) manter os lançamentos de IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e Outras Multas Administrativas; i.ii) manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual a 100% (cem por cento), por força da atual redação do artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), conhecer dos recursos voluntários dos responsáveis solidários, NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES, sócios administradores da contribuinte e a eles negar provimento, mantendo a imputação feita pelo Fisco, com suporte no artigo 135, III, do CTN, vencidos o Relator e os Conselheiros Rafael Zedral e Ricardo Piza Di Giovanni que afastavam a solidariedade. Designado para redigir o voto vencedor nesta matéria, o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda – Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pela DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUAÇU LTDA. (contribuinte), NEY MARQUES MOREIRA (responsável solidário) e FLÁVIO SILVA ALVES (responsável solidário), face o v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil do Paraná (DRJ09) que decidiu manter os Autos de Infração, com a consequente exigência integral do crédito tributário.

2. Os Autos de Infração foram fundamentados nos seguintes termos:

Auto de Infração			
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA			
<b>LAVRATURA</b>			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
DRF - GOIÂNIA	0120100.2020.00545		
Local de Lavratura	Data	Hora	
DRF GOIÂNIA	31/03/2021	16:09	
<b>SUJEITO PASSIVO</b>			
Nome Empresarial			
DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUAÇU LTDA			
CNPJ		29.433.169/0001-17	
Logradouro			
QUADRA QUADRA 11	Número	Complemento	Telefone
	63/65		
Bairro			
SETOR INDUSTRIAL (CEILÂNDIA)	Cidade/UF	CEP	
	BRASÍLIA/DF	72265110	
<b>DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS</b>			
Nome			
NEY MARQUES MOREIRA			
CPF		824.112.631-04	
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro			
QD QSC 05	Número	Complemento	Telefone
	SN	CASA 25	
Bairro			
TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	CEP	
	BRASÍLIA/DF	72016-050	
Nome			
FLÁVIO SILVA ALVES			
CPF		006.184.011-48	
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro			
ST SMT 18 CASA 5 B	Número	Complemento	Telefone
	5	B	
Bairro			
TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	CEP	
	BRASÍLIA/DF	72023-490	
<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>			
	Cód. Receita/Def	Valor	
IMPOSTO	2917	6.322.595,74	
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2021)		308.486,26	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		8.940.143,61	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		15.571.225,61	
Valor por extenso		QUINZE MILHÕES, QUINHENTOS E SETENTA E UM MIL, DUZENTOS E VINTE E CINCO REAIS E SESENTA E UM CENTAVOS	

**Auto de Infração**  
**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

<b>LAVRATURA</b>			
Unidade	DRF - GOIÂNIA	Número do Procedimento Fiscal	0120100.2020.00545
Local de Lavratura	DRF GOIÂNIA	Data	31/03/2021
		Hora	16:09
<b>SUJEITO PASSIVO</b>			
Nome Empresarial	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUACU LTDA	CNPJ	29.433.169/0001-17
Logradouro	QUADRA QUADRA 11	Número	63/65
		Complemento	
Telefone			
Bairro	SETOR INDUSTRIAL (CEILANDIA)	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		CEP	72265110
<b>DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS</b>			
Nome	NEY MARQUES MOREIRA	CPF	824.112.631-04
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	QD QSC 05	Número	SN
		Complemento	CASA 25
Telefone			
Bairro	TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		CEP	72016-050
Nome	FLAVIO SILVA ALVES	CPF	006.184.011-48
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	ST SMT 18 CASA 5 B	Número	5
		Complemento	B
Telefone			
Bairro	TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		CEP	72023-490
<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>			
CONTRIBUIÇÃO		Cód. Receita Darf	2973
		Valor	2.279.389,36
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2021)		Valor	111.266,19
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	3.223.334,03
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	5.613.989,58
Valor por Extensão			
CINCO MILHÕES, SEISCENTOS E TREZE MIL, NOVECENTOS E OITENTA E NOVE REAIS E CINQUENTA E OITO CENTAVOS			

**Auto de Infração**  
**CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

<b>LAVRATURA</b>			
Unidade	DRF - GOIÂNIA	Número do Procedimento Fiscal	0120100.2020.00545
Local de Lavratura	DRF GOIÂNIA	Data	31/03/2021
		Hora	16:10
<b>SUJEITO PASSIVO</b>			
Nome Empresarial	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUACU LTDA	CNPJ	29.433.169/0001-17
Logradouro	QUADRA QUADRA 11	Número	63/65
		Complemento	
Telefone			
Bairro	SETOR INDUSTRIAL (CEILANDIA)	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		CEP	72265110
<b>DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS</b>			
Nome	NEY MARQUES MOREIRA	CPF	824.112.631-04
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	QD QSC 05	Número	SN
		Complemento	CASA 25
Telefone			
Bairro	TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		CEP	72016-050
Nome	FLAVIO SILVA ALVES	CPF	006.184.011-48
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	ST SMT 18 CASA 5 B	Número	5
		Complemento	B
Telefone			
Bairro	TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		CEP	72023-490
<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>			
CONTRIBUIÇÃO		Cód. Receita Darf	5477
		Valor	1.704.417,70
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2021)		Valor	93.985,08
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	2.556.626,53
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	4.355.029,31
Valor por Extensão			
QUATRO MILHÕES, TREZENTOS E CINQUENTA E CINCO MIL, VINTE E NOVE REAIS E TRINTA E UM CENTAVOS			

**Auto de Infração  
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

<b>LAVRATURA</b>			
Unidade	DRF - GOIÂNIA	Número do Procedimento Fiscal 0120100.2020.00545	
Local de Lavratura	DRF GOIÂNIA	Data	Hora
		31/03/2021	16:10
<b>SUJEITO PASSIVO</b>			
Nome Empresarial	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUACU LTDA	CNPJ	29.433.169/0001-17
Logradouro	QUADRA QUADRA 11	Número	63/65
Bairro	SETOR INDUSTRIAL (CEILANDIA)	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		Complemento	Telefone
			CEP
			72265110
<b>DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS</b>			
Nome	NEY MARQUES MOREIRA	CPF	824.112.631-04
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	QD QSC 05	Número	SN
Bairro	TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		Complemento	Telefone
			CEP
			72016-050
Nome	FLAVIO SILVA ALVES	CPF	006.184.011-48
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	ST SMT 18 CASA 5 B	Número	5
Bairro	TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		Complemento	Telefone
			CEP
			72023-490
<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf	6656	Valor 370.038,08
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2021)			Valor 20.404,61
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor 555.057,10
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor 945.499,79
Valor por Estenso			
NOVECENTOS E QUARENTA E CINCO MIL, QUATROCENTOS E NOVENTA E NOVE REAIS E SETENTA E NOVE CENTAVOS			

**Auto de Infração  
OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB**

<b>LAVRATURA</b>			
Unidade	DRF - GOIÂNIA	Número do Procedimento Fiscal 0120100.2020.00545	
Local de Lavratura	DRF GOIÂNIA	Data	Hora
		31/03/2021	16:10
<b>SUJEITO PASSIVO</b>			
Nome Empresarial	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUACU LTDA	CNPJ	29.433.169/0001-17
Logradouro	QUADRA QUADRA 11	Número	63/65
Bairro	SETOR INDUSTRIAL (CEILANDIA)	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		Complemento	Telefone
			CEP
			72265110
<b>DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS</b>			
Nome	NEY MARQUES MOREIRA	CPF	824.112.631-04
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	QD QSC 05	Número	SN
Bairro	TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		Complemento	Telefone
			CEP
			72016-050
Nome	FLAVIO SILVA ALVES	CPF	006.184.011-48
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	ST SMT 18 CASA 5 B	Número	5
Bairro	TAGUATINGA SUL	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		Complemento	Telefone
			CEP
			72023-490
<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>			
MULTA REGULAMENTAR (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	3738	Valor 22.426.548,69
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor 22.426.548,69
Valor por Estenso			
VINTE E DOIS MILHÕES, QUATROCENTOS E VINTE E SEIS MIL, QUINHENTOS E QUARENTA E OITO REAIS E SESSENTA E NOVE CENTAVOS			

3. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] Trata o presente processo de autos de infração para exigência de IRPJ (fls. 02-21), CSLL (fls. 22-37), COFINS (fls. 38-47), PIS (fls. 48-56) e Outras Multas Administradas pela RFB (fls. 57-62), referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2019, tendo em vista a constatação das seguintes infrações: a) despesas não comprovadas; b) comprovação de inidônea de custos; c) créditos da não-cumulatividade descontados indevidamente na apuração de contribuições; d)

**emissão ou utilização de notas fiscais inidôneas em proveito próprio.** O enquadramento legal das exigências encontra-se às folhas acima citadas dos autos.

O quadro a seguir sumariza os valores constantes dos Autos de Infração:

Tributo	Principal	Juros	Multa	Total
IRPJ	6.322.595,74	308.486,26	8.940.143,61	15.571.225,61
CSLL	2.279.389,36	111.266,19	3.223.334,03	5.613.989,58
COFINS	1.704.417,70	93.985,08	2.556.626,53	4.355.029,31
PIS	370.038,08	20.404,61	555.057,10	945.499,79
MULTA REGUL.	0,00	0,00	22.426.548,69	22.426.548,69

Em resumo, os fatos relevantes descritos pela Fiscalização são os a seguir relatados (v. fls. 66-78):

### III.1 - DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS - DAS NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS

11. Este procedimento fiscal faz parte do esforço da Secretaria Especial da Receita Federal em coibir a operação das chamadas “empresas noteiras” - pessoas jurídicas que emitem, fora dos casos permitidos na legislação, notas fiscais não correspondentes às saídas efetivas, de produtos nelas descritos, dos estabelecimentos emitentes;

12. Via de regra, como será demonstrado a seguir, as “empresas noteiras” tem como características operacionais marcantes:

- Emissão de notas fiscais eletrônicas de valores altos, perfazendo totais anuais geralmente acima de R\$10 milhões sem nenhuma contrapartida de notas fiscais eletrônicas de entradas (compras);
- Natureza jurídica de EIRELI, empresa de responsabilidade limitada individual, na maioria das vezes;
- Omissão na declaração e recolhimento de tributos;
- Omissão na declaração de empregados em GFIP;
- Nome empresarial que muitas vezes causa suspeição à primeira vista;
- Sócio responsável pelo CNPJ da empresa sem capacidade econômico-financeiro para sustentar a atividade empresarial
- Muitas têm em comum o assessoramento de um mesmo contador;
- Ausência de movimentação financeira, o que gera incompatibilidade com o volume de emissão de notas fiscais.

13. Passando-se a uma análise pormenorizada da empresa DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUAÇU LTDA, no que tange aos seus indicadores operacionais, conclui-se que se trata de empresa com atividade econômica real. Apesar de no cadastro constar o CNAE 1099-6-99 - fabricação de outros produtos alimentícios não especificados, como principal, depreende-se que prevalece, pelo fluxo de vendas e conforme consta na lista de CNAEs secundários, a atividade de comércio atacadista de bebidas e alimentos em geral;

14. Da análise realizada pela Equipe de Programação, Avaliação e Controle de Atividade Fiscal, chegou se aos contribuintes listados na Tabela I abaixo, consideradas fornecedoras

*suspeitas – supostas empresas noteiras, por se enquadrarem nos indícios apontados no item 11 acima e que emitiram notas fiscais eletrônicas de venda para a fiscalizada;*

*15. Dos dados apresentados na Tabela II abaixo, conclui-se que o valor de compras das supostas noteiras representaram 41,37% do volume total de compras realizadas pelo contribuinte no ano-calendário 2019;*

*16. Outro ponto a destacar, é que todas as empresas relacionadas foram consideradas inexistente de fato ou extinta voluntariamente, não transmitiram a Escrituração Contábil Digital ou a Escrituração Contábil Fiscal para o ano-calendário de 2019, não realizaram nenhum recolhimento de tributo, bem como, por duas exceções, tiveram a vida empresarial relativamente curta, conforme podemos observar na Tabela I;*

*17. Esta Autoridade Tributária consultou os dados dos rendimentos/ patrimônios declarados dos sócios das empresas suspeitas e constatou que os mesmos não possuem lastros financeiros compatíveis para os valores envolvidos de compras e vendas das empresas;*

*18. Conforme tabela I, as fornecedoras suspeitas também possuem seus cadastros no Sintegra de Brasília/DF irregulares;*

TABELA I						
CNPJ	CPF do Resp	Nome	Dt Abertura	Sit. Cad. Atual	Dt Sit. Cad. Atual	SITUAÇÃO SINTEGRA - DF**
20278520	612.191.523-40	AM SERVICOS E REPRESENTACAO EIRELI	15/05/2014	INEXISTENTE DE FATO	14/12/2020	CANCELADO
30620529	057.212.351-52	BELLY COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALCOOL ETILICO LTDA	05/06/2018	INEXISTENTE DE FATO	14/12/2020	CANCELADO

33100833	054.156.531-12	BROKKOSS BRASIL COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI	21/03/2019	INEXISTENTE DE FATO	14/12/2020	CANCELADO
13474726	997.399.921-53	CASA DE CARNE SERRA GRANDE LTDA	04/04/2011	EXTINÇÃO VOLUNTÁRIA	06/01/2020	BAIXADO
33733537	061.543.161-51	GLAYDERRE BRASILIA DISTRIBUICAO EIRELI	27/05/2019	INEXISTENTE DE FATO	16/01/2020	BAIXADO
34353883	061.543.161-51	GONDEFFY BRASILIA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS	29/07/2019	INEXISTENTE DE FATO	14/12/2019	CANCELADO
33100145	270.258.292-34	MALAKER BRASIL COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI	21/03/2019	INEXISTENTE DE FATO	11/10/2019	BAIXADO
34185624	049.006.711-50	MATREXXZ BRASILIA DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI	11/07/2019	INEXISTENTE DE FATO	16/01/2020	BAIXADO
35675796	051.468.311-22	SOUZA MARINHO COMERCIO VAREJISTA DE ALIMENTO LTDA	02/12/2019	EXTINÇÃO VOLUNTÁRIA	17/01/2020	CANCELADO

TABELA I						
CNPJ	CPF do Resp	Nome	Dt Abertura	Sit. Cad. Atual	Dt Sit. Cad. Atual	SITUAÇÃO SINTEGRA - DF**
30656872	057.212.351-52	VADREX COMERCIO E DISTRIBUICAO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMARICA LTDA	08/06/2018	INEXISTENTE DE FATO	14/12/2020	CANCELADO
35672288	051.468.311-22	WR SOUZA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA	02/12/2019	EXTINÇÃO VOLUNTÁRIA	17/01/2020	CANCELADO

[...]

TABELA II			
EMPRESA	TOTAIS DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA***	TOTAIS DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA***	VALORES ESCRITURADOS NA CONTABILIDADE DO CONTRIBUINTE****
AM SERVICOS E REPRESENTACAO EIRELI	R\$ 46.187,97	R\$ 31.428.370,74	R\$ 2.816.250,40
BELLY COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALCOOL ETILICO LTDA	R\$ 0,00	R\$ 8.654.049,99	R\$ 1.222.512,84
BROKKOSS BRASIL COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI	R\$ 155.392,26	R\$ 29.395.678,23	R\$ 1.669.948,77
CASA DE CARNE SERRA GRANDE LTDA	R\$ 415.609,64	R\$ 8.563.450,87	R\$ 2.683.950,38
GLAYDERRE BRASILIA DISTRIBUICAO EIRELI	R\$ 0,00	R\$ 26.791.104,94	R\$ 3.885.592,21

TABELA II			
EMPRESA	TOTAIS DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA***	TOTAIS DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA***	VALORES ESCRITURADOS NA CONTABILIDADE DO CONTRIBUINTE****
GONDEFFY BRASÍLIA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS	R\$ 0,00	R\$ 6.999.422,65	R\$ 493.929,23
MALAKER BRASIL COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI	R\$ 56.023,59	R\$ 31.855.295,86	R\$ 3.694.196,16

MATREXXZ BRASILIA DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI	R\$ 0,00	R\$ 18.113.053,19	R\$ 3.448.260,48
SOUZA MARINHO COMERCIO VAREJISTA DE ALIMENTO LTDA	R\$ 0,00	R\$ 2.703.442,28	R\$ 1.491.992,92
WR SOUZA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA	R\$ 0,00	R\$ 1.537.524,28	R\$ 1.019.915,30
			R\$ 22.426.548,69

[...]

#### IV – APURAÇÃO DOS FATOS

19. Conforme pode ser observado pela tabela I acima, o contribuinte efetivamente escriturou e utilizou notas fiscais inidôneas no valor de R\$ 22.426.548,69 que fora utilizado para a apuração incorreta da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

20. Conforme os vários Termos lavrados, esta Fiscalização deu ao contribuinte todos os elementos necessários para comprovar a efetividades de tais aquisições, bem como procurou, por ela própria, procurar elementos para comprovar tais aquisições, contudo não obtivemos êxito senão vejamos:

20.1 Conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal, foi dado ao contribuinte a oportunidade de, através de comprovação bancária, comprovar a efetividade das compras, contudo, apesar dos valores envolvidos, afirma que os pagamentos eram realizados em dinheiro “vivo” via caixa da empresa;

20.2 Ao ser questionado sobre a comprovação da entrega das mercadorias, informa que não tem como comprovar o transporte, pois não fica com nenhuma via do DACTE (Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte), contudo o contribuinte, caso tivesse interesse, poderia buscá-los no Portal Sped. Por outro lado, esta Fiscalização consultou no ambiente Sped todos os Conhecimentos de Transporte do ano-calendário 2019 que tinham o contribuinte como destinatário, os quais forma listados no Anexo II a este Termo, onde se

*verifica que não há nenhum transporte realizado entre e as empresas listadas na Tabela I e o contribuinte;*

*20.3 Apesar de estarmos falando de mais de vinte e dois milhões de reais em mercadorias, o contribuinte alega que não possui Contrato de Fornecimento de Mercadorias e que todos os pedidos eram realizados por telefone;*

*21. Tendo em vista a alegação do contribuinte que as compras eram realizadas via telefone, esta Fiscalização intimou o contribuinte a comprovar tal situação, apresentando cópias das contas telefônicas e informar os números dos telefones das empresas listadas, na Tabela I, mais uma vez a empresa não teve interesse e esclarecer os fatos e informou simplesmente que não possuía estes documentos, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2;*

*22. Conforme Tabela II, as fornecedoras possuem mais notas fiscais de saída do que de entrada, o que não é crível, tendo em vista que “o que você não tem, você não vende”;*

*23. O contribuinte, durante o ano-calendário 2019, escriturava os custos com compra de mercadorias nas contas contábeis 5.1.03.001.3034 – Compras de Mercadorias a Vista e 5.1.03.001.3035 – Compras de Mercadorias a Prazo, encerrando ambas no final de cada trimestre a débito da conta 7.1.01.001.4851 Encerramento do Exercício, ou seja, efetivamente utilizou de valores inidôneos para deduzir a base de cálculo de IRPJ/CSLL;*

#### **V - DAS DILIGÊNCIAS REALIZADAS**

*24. Tendo em vista que o contribuinte não se esforçou nos esclarecimentos sobre a efetividades ou não das aquisições listadas nos Anexos I e II ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, esta Fiscalização, por amostragem de 25% das aquisições realizadas pelas empresas listadas na Tabela I, realizou diligências juntos às Empresas Brokkoss, AM Serviços e Bellty, para obter juntos a elas a confirmação das realizações das aquisições em análise;*

*25. Esta Fiscalização não obteve êxito nas Diligências tendo em vista que as diligenciadas não foram encontradas nos Domicílios Fiscais Eleitos e ao diligenciar os responsáveis pelas empresas, com exceção do responsável da empresa Brokkoss Brasil, todos também não foram encontrados;*

*[...]*

#### **VI – DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA**

*27. De acordo com Inciso III do Art. 135, ambos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), 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 os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

*28. Conforme fartamente demonstrado acima, o contribuinte se utilizou do subterfúgio de utilizar notas fiscais inidôneas para inflar artificialmente os seus custos, reduzindo os valores dos tributos a recolher.*

*29. Da análise do procedimento fiscal, fica cristalino que, os agora responsáveis solidários dos tributos constituídos, tinham total ciência da utilização de notas fiscais inidôneas, inclusive tentando criar empecilhos para que esta Fiscalização não chegasse à verdade dos fatos. Neste ponto é válido informar, que as respostas as Intimações foram realizadas pelo próprio contribuinte, ou seja, os sócios estavam perfeitamente cientes do procedimento fiscal em curso, conforme resposta ao item 2 do Termo de Início do Procedimento Fiscal;*

30. Conforme contrato social e alterações apresentados pelo contribuinte, os Srs. Ney Marques Moreira CPF 824.112.631-04 e Flávio Silva Alves CPF 006.184.011-48 eram Sócios Administradores na época dos fatos narrados acima, portanto com total ciência do não recolhimento dos tributos devidos, bem como da inclusão de registros contábeis inexistentes

#### **VI – DAS INFRAÇÕES**

##### **VI.1 – COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS - IRPJ e CSLL**

31. Conforme narrado acima, o contribuinte não obteve êxito em comprovar a veracidade das compras listadas nos Anexos I e II ao Termo de Início, aliado aos dados e situações cadastrais coletadas das empresas fornecedoras, contendo fortes indícios de serem “empresas noteiras”, não há outra conclusão que não seja pela inidoneidade das notas fiscais, com a consequente glosa dos custos contabilizados;

32. Para fins de melhor compreensão da base de cálculo utilizada no presente Auto de Infração, encontram-se listados, no Anexo I a este Termo, todos os lançamentos realizados pelo contribuinte relativos às compras realizadas com as supostas “empresas noteiras” e levados ao resultado do exercício, extraídos da Escrituração Contábil Digital original da empresa do ano-calendário 2019, com Hashcode nº 59E4BC728948DA103C5997FC88CC412FE041E3F8;

33. Neste ato estamos constituindo o devido crédito tributário, cujos cálculos e base legal se encontram nos Autos de Infração, do quais este Termo faz parte;

##### **VI.2 – COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS - IRPJ e CSLL**

34. De acordo com o Termo de Intimação Fiscal nº 3, o contribuinte deixou de comprovar a origem de um lançamento a débito da conta contábil 5.7.03.015.4911 Material de Uso e Consumo no valor de R\$ 2.900.000,00, que neste ato glosa por falta de comprovação;

##### **VI.3 - CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO – PIS**

35. Tendo em vista o narrado para a infração do item V.1, o contribuinte se utilizou indevidamente de créditos de PIS não cumulativo, tendo como origem as notas fiscais inidôneas relacionadas Anexo I a este Termo;

##### **VI.4 - CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO – COFINS**

36. Tendo em vista o narrado para a infração do item VI-1, o contribuinte se utilizou indevidamente de créditos de COFINS não cumulativo, tendo como origem as notas fiscais inidôneas relacionadas no Anexo I a este Termo;

##### **VI.5 - EMISSÃO OU UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS IRREGULAR (MULTA REGULAMENTAR)**

37. Tendo em vista que o narrado para a infração do item VI.1 acima, o contribuinte se esquadrou no inciso II do Art. 83 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, senão vejamos:

Art . 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: (Vide Decreto-Lei nº 326, de 1967)

I – [...]

II - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota-fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota

*para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)*

38. *Em uma interpretação lógica, quando ao dispositivo “qualquer efeito”, a interpretação razoável é de que significa, pelo princípio da identidade, “qualquer efeito” e não a um efeito específico no âmbito do IPI;*

39. *Valendo-se de uma interpretação histórica, não se pode desprezar a substancial alteração produzida pelo Decreto-lei nº 400/68 quando acrescentou a proposição “haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento” imediatamente após a expressão “qualquer efeito”. É que objetivo da Lei foi impedir que documentos fiscais considerados inidôneos fiquem transitando impunemente em toda a cadeia de comercialização ou produção, tenham sido estes aproveitados pelo emitente do documento ou por aquele que com este supostamente transacionou.*

40. *Conforme Anexo I a este Termo, foram consolidadas mensalmente as notas fiscais inidôneas listados no Anexo I e II ao Termo de Início do Procedimento Fiscal;*

#### **VII - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE: CSLL**

41. *Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda;*

#### **VIII – DA MULTA DE OFÍCIO**

42. *A multa foi qualificada, no percentual de 150%, conforme o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, o qual estabelece a amplificação da penalidade nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, senão vejamos:*

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

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

*[...]*

*1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*

43. *Tendo em vista a utilização de notas fiscais inidôneas, o contribuinte se enquadrou no Art. 72 da citada Lei. Para melhor clareza, reproduzo o dispositivo em questão:*

*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.*

44. *Tendo em vista os indícios de Crimes contra a Ordem Tributária, conforme Art. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, lavramos a devida Representação Fiscal para Fins Penais;*

**A contribuinte foi cientificada dos lançamentos em 05/04/2021 (v. fls. 667) e em 29/04/2021 (v. fls. 671) apresentou a impugnação de fls. 674-718, com base nos seguintes argumentos:**

a) A ampla disponibilidade em espécie em caixa, por parte da contribuinte, pode ser facilmente comprovada e justificada, pela própria sistemática financeira da empresa. Existe perfeita correlação

entre o saldo financeiro em caixa com a ampla clientela da empresa (atacadista de bebidas e alimentos em geral), situada em regiões periféricas, onde predominam pessoas das classes D e E, as quais mantêm o hábito de efetuar pagamentos em dinheiro;

b) Existe clara relação jurídica entre a empresa impugnante e seus fornecedores, especificamente com as empresas relacionadas no Relatório Fiscal de fls. 63-78. As notas fiscais emitidas por estas empresas são idôneas, foram devidamente emitidas e pagas (com dinheiro em espécie, disponível no caixa da empresa). As mercadorias correspondentes foram devidamente recepcionadas e comercializadas. A empresa mantém um adequado controle de estoque e de faturamento. Em geral, a entrega da mercadoria adquirida resta a cargo do próprio fornecedor, e não do adquirente. Entende que, nos autos, não há prova apta a comprovar o ilícito apontado pela autoridade fiscal. Argumentou que a emissão de guias de Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e não é obrigatória para transporte de mercadorias dentro do mesmo município, conforme Portaria nº 130, de 29 de agosto de 2012, do DF. Ressaltou que todas as 11 empresas listadas pelo Fisco possuem sede dentro do Distrito Federal. Além disso, o transporte realizado por Microempreendedor Individual – MEI também é dispensado da emissão do CT-e (conforme Ajuste SINIEF nº 09, de 27/10/2007). Assim, considera que não restou comprovada a não recepção das mercadorias adquiridas pela impugnante. No tocante à ausência de comprovação da relação contratual da impugnante junto às empresas fornecedoras, afirmou que não existe obrigação legal para formalização de contrato escrito. Reiterou que as compras eram realizadas por meio de ligação telefônica. Nesse sentido, fez referência a precedente do CARF, em processo de interesse do jogador Neymar (fls. 691);

c) Considera carentes de demonstração os indícios que induzem à conclusão de que as empresas contantes da Tabela I do Relatório Fiscal (fls. 63-78) não emitiram notas idôneas. Argumentou tratar-se de empresas com anos de atuação no mercado, com reconhecida credibilidade e com pleno cumprimento dos requisitos estaduais (distritais) para manutenção de suas atividades. Todas as baixas das empresas (com exceção da Malaker Brasil) ocorreram em 2020, fato este desconsiderado pela autoridade autuante. Tais empresas, portanto, encontravam-se ativas no ano-calendário de 2019. Quanto à Malaker Brasil, baixada em 11/10/2019, sua última nota fiscal foi emitida em 28/08/2019. A baixa dessas empresas em 2020 (ano marcado pela pandemia) não serve como parâmetro probatório nos presentes autos. Também não é correto afirmar que as citadas empresas tiveram curta vida empresarial. A empresa Casa Serra Grande, por exemplo, existiu durante 8 anos e 7 meses. Também não é correto comparar as compras e vendas dessa empresa em um único ano-calendário, pois a formação de estoque pode ter ocorrido em anos anteriores;

d) Contestou a aplicação da multa por emissão ou utilização de notas fiscais irregulares, posto que tal capitulação jurídica se encontra em desacordo com a conduta verificada no caso em debate. Afirmou que tal multa encontra aplicação específica no âmbito do IPI, sendo impossível a extensão interpretativa ou aplicação por analogia, conforme pretendido pela autoridade autuante. Diante do exposto, considerou que o lançamento encontra-se maculado por vício material insanável. Considerou errônea a aplicação, no caso, de interpretação “lógica” ou “histórica”, posto que o Direito Tributário é regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada. Invocou o art. 108 do CTN, segundo os quais o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Fez referência expressa, ainda, aos arts. 106 e 112 do CTN. Mencionou precedentes do CARF que, no seu entender, corroboram suas alegações (fls. 702-703);

e) Alegou a ocorrência de *bis in idem*, ou seja, aplicação de multas sancionatórias em duplicidade, em face do mesmo ato. Neste sentido, afirmou que o mesmo ato de utilizar notas fiscais supostamente irregulares deu ensejo à aplicação da multa qualificada (prevista no § 1º do art. 44 da

Lei nº 9.430/96) e à multa regulamentar (prevista no art. 83, II da Lei nº 4.502/94). Apresentou o seguinte quadro, para ilustrar sua alegação (fls. 706):

ATO	
"UTILIZAÇÃO DE NOTAS INIDÔNEAS"	
PENALIDADE 1	PENALIDADE 2
Qualificação da multa de ofício, por utilização de notas inidôneas, com base no §1º, do inciso I, do artigo 44 da Lei n.º 9.430, conforme item VIII do Relatório Fiscal de fls. 63/78.	Multa regulamentar por utilização de notas inidôneas, com base no inciso II do Art. 83 da Lei 4.502/64, conforme item VI.5 do Relatório Fiscal de fls. 63/78.

f) afirmou que, embora não esteja expressamente declarada na Constituição, a vedação ao *bis in idem* constitui consequência interpretativa lógica do princípio da proporcionalidade. Neste sentido, fez referência a precedentes do CARF, fls. 709-711.

g) Argüiu a inaplicabilidade da multa qualificada, posto que não se verificou nenhuma ação ou omissão dolosa por parte da impugnante, visando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das supostas irregularidades no pagamento de alguns de seus fornecedores e prestadores, seja porque os pagamentos e recebimentos das mercadorias foram todos devidamente comprovados, seja porque a Impugnante atendeu todas as intimações fiscais, sendo que as autuações tiveram por base as demonstrações contábeis da Impugnante e demais documentos por ela apresentados à fiscalização. Neste sentido, colacionou precedentes bem como a Súmula nº 14 do CARF, fls. 713-714;

h) Por fim, alegou que a multa fixada em percentual superior ao valor do tributo devido apresenta caráter eminentemente confiscatório, afrontando os arts. 150, IV; 5º, XXII e 170, II, todos da Constituição Federal. Neste sentido, mencionou decisão do STF, proferida em sede de ADIN nº 551-1/RJ, a qual estendeu a aplicabilidade do não-confisco às multas tributárias.

Nestes termos, requereu a anulação dos presentes lançamentos, por falta de provas dos ilícitos e erro na capitulação legal. Subsidiariamente, requereu o cancelamento da multa regulamentar, por: a) estar baseada em elastecimento hermenêutico das normas do IPI, violando os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada; b) configurar *bis in idem*, tendo em vista a qualificação da multa de ofício, pelo mesmo motivo, devendo prevalecer apenas a penalidade menos severa (conforme art. 106, II, "c" d CTN). Requereu, também, a desqualificação da multa de ofício, por ausência de comprovação de sonegação. Alternativamente, requereu a redução da multa qualificada para o percentual de 100%, em obediência ao princípio do não-confisco.

**O responsável solidário Flávio Silva Alves foi cientificado dos lançamentos em 01/04/2021 (v. fls. 669) e em 29/04/2021 (v. fls. 1497) apresentou a impugnação de fls. 1499-1521, com base nos seguintes argumentos:**

a) A atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante, com fundamento no art. 135 do CTN, merece ser anulada, posto que a autoridade autuante não se desincumbiu do ônus de comprovar suas alegações. O Relatório Fiscal de fls. 63-78 não traz qualquer comprovação da participação do impugnante na prática do ilícito indicado. A simples presunção de que o impugnante tinha ciência da "utilização de notas fiscais inidôneas" por si só não é capaz de lhe atribuir a responsabilidade solidária. A ação fiscal não pode se escorar apenas e tão somente em presunções. Neste sentido, colacionou precedentes do CARF, fls. 1506-1507;

b) Na análise do art. 135 do CTN não cabe ao contribuinte fazer a prova negativa dos fatos (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto). Se o fisco constituiu o crédito tributário contra diretor, gerente ou representante de sociedade empresarial ou de sociedade civil deve comprovar que aquele crédito resultou de ato praticado pelo agente, com excesso de poder ou infração a lei, contrato ou estatuto, enquanto administrador da sociedade. Não é aceitável a simples indicação, rasa e abstrata, de que com base na análise fiscal os sócios “tinham total ciência da utilização de notas fiscais inidôneas”. O Relatório Fiscal de fls. 63-78, extenso em sua análise, não trata, por nenhum momento, dos sócios administradores, não traz qualquer prática realizada por eles em que tenha ocorrido excesso, ou infração a lei ou ao contrato social. Se não há comprovação do atuar individualizado do sócios, na prática de um ilícito com o escopo de obter benefícios fiscais, impossível a sua responsabilização solidária. Nesse sentido, colacionou precedentes do CARF, fls. 1510-1511;

c) Diante da completa ausência de acervo probatório necessário à constatação da ocorrência prevista no art. 135, III do CTN, afigura-se impossível a imputação da responsabilidade tributária solidária, posto que ausentes os requisitos legais pertinentes. Consequentemente, revela-se equivocada a capitulação legal do ato apontado pela autoridade autuante. Deveria a autoridade fiscal carrear aos autos provas aptas a demonstrar a ocorrência de atos concretos praticados pelos sócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto social. A afirmação de que os sócios “tinham total ciência da utilização de notas fiscais inidôneas” constitui simples e mera presunção particular da autoridade fiscal, pois não há nos autos qualquer indício que atribua veracidade à referida alegação. O Direito Tributário é regido por dois princípios fundamentais: estrita legalidade e tipicidade cerrada. Há nítido erro na capitulação jurídica do fato “ter total ciência” para fins de aplicação de penalidade que requer, expressamente, a “prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto social”, nos termos do art. 135, III do CTN. Neste sentido, colacionou precedentes do CARF, fls. 1515-1516;

d) Verifica-se, portanto, patente nulidade do ato de responsabilização tributária do impugnante, por falta de demonstração dos requisitos do artigo 135, III, do CTN, na medida em que não há provas das práticas condicionantes à imputação da responsabilidade solidária, estampadas no citado artigo. Os pressupostos estabelecidos no caput do artigo 135 - prática de ato com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social – não foram objeto de nenhum comentário pela fiscalização na imputação da solidariedade ao Impugnante. Neste sentido, fez referência à Súmula 430 do STJ, segundo a qual “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Visando sustentar seu entendimento, colacionou mais alguns precedentes do CARF, fls. 1518-1520.

Nestes termos, requereu a anulação da imputação de responsabilidade tributária solidária, por duas razões: a) manifesta ausência de provas aptas a comprovar a prática, por parte do impugnante, de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social; b) manifesto equívoco quanto à capitulação jurídico-legal do ato de “ciência” indicado pelo Auditor-Fiscal à imputação da responsabilidade solidária prevista no art. 135, III do CTN, o que configura vício material insanável.

O responsável solidário Ney Marques Moreira foi cientificado dos lançamentos em 05/04/2021 e em 29/04/2021 (v. fls. 1524) apresentou a impugnação de fls. 1526-1548, idêntica à que foi apresentada pelo co-responsável Flávio Silva Alves (cujos argumentos encontram-se acima sintetizados).

[...]

4. A DRJ/PR (DRJ09) proferiu o v. acórdão recorrido julgando improcedente a impugnação, mantendo os créditos tributários apurados no auto de infração, assim ementado;

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2019

DOCUMENTOS INIDÔNEOS. EFETIVIDADE NÃO COMPROVADA.

Não restando comprovado o pagamento e o efetivo ingresso das mercadorias objeto de notas fiscais emitidas por empresas inexistentes de fato, as citadas notas devem ser consideradas inidôneas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos da CSLL, PIS e COFINS uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2019

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. RECEBIMENTO E UTILIZAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR. CUMULAÇÃO COM A MULTA PROPORCIONAL.

Por expressa disposição de lei, no caso de utilização de notas fiscais inidôneas aplica-se a multa regulamentar equivalente ao valor das mercadorias nelas discriminadas, cumulativamente com a multa proporcional ao montante do imposto não recolhido.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Correta a qualificação da multa de ofício, quando restar comprovado que a operação foi realizada de forma dolosa mediante fraude, com o objetivo de sonegar tributos.

SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIO ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA.

O sócio administrador que comprovadamente agiu com excesso de poderes e/ou com infração à lei, a teor do art. 135 do CTN, responde ao lado da sociedade contribuinte pelos créditos tributários correspondentes.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2019

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas; incluídas as que julgam litígios fiscais, não detêm competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de Leis.

5. Inconformados com o v. acórdão *a quo*, os Recorrentes DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUAÇU LTDA. (contribuinte), NEY MARQUES MOREIRA (responsável solidário) e FLÁVIO SILVA ALVES (responsável solidário), interpuseram Recursos Voluntários visando sua reforma, repetindo os mesmos argumentos da impugnação, sem, contudo, trazerem aos autos qualquer elemento novo ou ter apresentado documentos que comprovassem as alegações.

6. Alega, em síntese, a empresa DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUAÇU LTDA. (contribuinte) que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 1627/1680:

- (i) **“DAS RAZÕES QUE IMPÕEM A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO”, “DESCONSIDERAÇÃO DA SISTEMÁTICA FINANCEIRA DA EMPRESA RECORRIDA – DESCONSIDERAÇÃO COM BASE EM MERAS SUPOSIÇÕES – VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CTN – ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DE LANÇAMENTO É VINCULADA E OBRIGATÓRIA – VEDADO O LANÇAMENTO**

**COM BASE EM SUPOSIÇÕES** vez que “(...) destaca-se que o próprio órgão se põe em contradição, na medida em que anteriormente restou assentado que o crédito tributário ora em debate representa apenas 40% da movimentação total de compras da empresa Recorrente, portanto, não é cabível afirmar que a Recorrente efetuava o pagamento de todas as suas aquisições em “dinheiro vivo”. (...)”, acrescenta que “(...) A propósito, sendo a empresa Recorrente uma “distribuidora” que adquire mercadorias de terceiros em larga escala e, posteriormente, revende para estabelecimentos menores que atendem o consumidor final é possível concluir que no cenário mercadológico em que a empresa Recorrente atua, sua atividade encontra-se no centro das relações de direito privado firmadas entre os comerciantes individuais de larga escala de produtos específicos e os estabelecimentos que recebem o cliente final, (...)”, aduz ainda “(...) que a grande maioria dos estabelecimentos que adquirem as mercadorias da Recorrente, cerca de 80% (oitenta por cento) de sua clientela, estão alocados em regiões periféricas, deslocadas dos principais centros econômicos e urbanos. Nesse sentido, segundo pesquisas, o uso do dinheiro em espécie, em regiões periféricas, é o meio de pagamento mais utilizado, que aliás, mesmo com o crescimento do uso de cartões, ainda é o principal meio de pagamento cotidiano, conforme se depreende do estudo elaborado pelo Instituto Pesquisa & Estratégia, devidamente divulgado no Jornal Valor Econômico (...)”, e conclui afirmando que “(...) conforme demonstrado, é inadmissível que as razões provenientes de PRESUNÇÕES do órgão julgador sejam mantidas por este col. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na medida em que destoa da norma técnica legal necessária à fundamentação legal para rejeição da impugnação apresentada na origem. (...)”;

- (ii) **“NOTAS FISCAIS IDÔNEAS – NOTA FISCAIS EMITIDAS E PAGAS – GLOSAS IRREGULAR – MERCADORIAS RECEPCIONADAS E COMERCIALIZADAS – CONTROLE DE ESTOQUE – FATURAMENTO – PAGAMENTO COMPROVADO - IMPOSSIBILIDADE DE SE GLOSAR DESPESAS APENAS COM BASE NA INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS”**, tendo em vista que existe clara relação jurídica entre a empresa recorrente e seus fornecedores, especificamente com as empresas relacionadas no Relatório Fiscal de fls. 63-78. As notas fiscais emitidas por estas empresas são idôneas, foram devidamente emitidas e pagas (com dinheiro em espécie, disponível no caixa da empresa). As mercadorias correspondentes foram devidamente recebidas e comercializadas. A empresa mantém um adequado controle de estoque e de faturamento. Em geral, a entrega da mercadoria adquirida resta a cargo do próprio fornecedor, e não do adquirente. Entende que, nos autos, não há prova apta a comprovar o ilícito apontado pela autoridade fiscal. Argumentou que a emissão de guias de Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e não é obrigatória para transporte de mercadorias dentro do mesmo município, conforme Portaria nº 130, de 29 de agosto de 2012, do DF. Ressaltou que todas as 11 empresas listadas pelo Fisco possuem sede dentro do Distrito Federal. Além disso, o transporte realizado por Microempreendedor Individual – MEI também é dispensado da emissão do CT-e (conforme Ajuste

SINIEF nº 09, de 27/10/2007). Assim, considera que não restou comprovada a não recepção das mercadorias adquiridas pela recorrente. No tocante à ausência de comprovação da relação contratual da recorrente junto às empresas fornecedoras, afirmou que não existe obrigação legal para formalização de contrato escrito. Reiterou que as compras eram realizadas por meio de ligação telefônica. Nesse sentido, fez referência a precedente do CARF, em processo de interesse do jogador Neymar;

- (iii) **“DA IDONEIDADE DAS EMPRESAS QUESTIONADAS – EMPRESAS COM ANOS DE ATUAÇÃO NO MERCADO – DEMONSTRAÇÃO DE CREDIBILIDADE – CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTADUAIS PARA MANUTENÇÃO DE SUAS ATIVIDADES”**, vez que considera carentes de demonstração os indícios que induzem à conclusão de que as empresas contantes da Tabela I do Relatório Fiscal (fls. 63-78) não emitiram notas idôneas. Argumentou tratar-se de empresas com anos de atuação no mercado, com reconhecida credibilidade e com pleno cumprimento dos requisitos estaduais (distritais) para manutenção de suas atividades. Todas as baixas das empresas (com exceção da Malaker Brasil) ocorreram em 2020, fato este desconsiderado pela autoridade autuante. Tais empresas, portanto, encontravam-se ativas no ano-calendário de 2019. Quanto à Malaker Brasil, baixada em 11/10/2019, sua última nota fiscal foi emitida em 28/08/2019. A baixa dessas empresas em 2020 (ano marcado pela pandemia) não serve como parâmetro probatório nos presentes autos. Também não é correto afirmar que as citadas empresas tiveram curta vida empresarial. A empresa Casa Serra Grande, por exemplo, existiu durante 8 anos e 7 meses. Também não é correto comparar as compras e vendas dessas empresas em um único ano-calendário, pois a formação de estoque pode ter ocorrido em anos anteriores;
- (iv) **“DA MULTA POR EMISSÃO OU UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS IRREGULARES – CAPITULAÇÃO JURÍDICA EM DESACORDO COM A CONDUTA DO CASO EM DEBATE – MULTA DE APLICAÇÃO ESPECÍFICA AO ÂMBITO DO IPI – IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO INTERPRETATIVA OU APLICAÇÃO POR ANALOGIA – AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO – VÍCIO MATERIAL NA FEITURA DO ATO DE LANÇAMENTO”**, vez que tal capitulação jurídica se encontra em desacordo com a conduta verificada no caso em debate. Afirmou que tal multa encontra aplicação específica no âmbito do IPI, sendo impossível a extensão interpretativa ou aplicação por analogia, conforme pretendido pela autoridade autuante. Diante do exposto, considerou que o lançamento encontra-se maculado por vício material insanável. Considerou errônea a aplicação, no caso, de interpretação “lógica” ou “histórica”, posto que o Direito Tributário é regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada. Invocou o art. 108 do CTN, segundos os quais o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Fez referência expressa, ainda, aos arts. 106 e 112 do CTN. Mencionou precedentes do CARF que, no seu entender, corroboram suas alegações;

- (v) **“DAS MULTAS SANCIONATÓRIAS APLICADAS EM DUPLICIDADE EM FACE DO MESMO ATO – OCORRÊNCIA DO BIS IN IDEM – MESMO ATO DE UTILIZAR NOTAS SUPOSTAMENTE IRREGULARES DEU ENSEJO A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA, PREVISTA NO § 1º, DO ARTIGO 44, DA LEI N.º 9.430/96 E À MULTA REGULAMENTAR, PREVISTA NO INCISO II, DO ARTIGO 83, DA LEI N.º 4.502/94”**, tendo em vista que teria havido a ocorrência de *bis in idem*, ou seja, aplicação de multas sancionatórias em duplicidade, em face do mesmo ato. Neste sentido, afirmou que o mesmo ato de utilizar notas fiscais supostamente irregulares deu ensejo à aplicação da multa qualificada (prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96) e à multa regulamentar (prevista no art. 83, II da Lei nº 4.502/94). Apresentou o seguinte quadro, para ilustrar sua alegação. Afirmou que, embora não esteja expressamente declarada na Constituição, a vedação ao *bis in idem* constitui consequência interpretativa lógica do princípio da proporcionalidade. Neste sentido, fez referência a precedentes do CARF;
- (vi) **“DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA”**, vez que não se verificou nenhuma ação ou omissão dolosa por parte da impugnante, visando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das supostas irregularidades no pagamento de alguns de seus fornecedores e prestadores, seja porque os pagamentos e recebimentos das mercadorias foram todos devidamente comprovados, seja porque a Impugnante atendeu todas as intimações fiscais, sendo que as autuações tiveram por base as demonstrações contábeis da Impugnante e demais documentos por ela apresentados à fiscalização. Neste sentido, colacionou precedentes bem como a Súmula nº 14 do CARF;
- (vii) **“DO CARÁCTER EMINENTEMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA FIXADA EM PERCENTUAL SUPERIOR OU VALOR DO TRIBUTO DEVIDO”**, tendo em vista que afrontaria os artigos 150, inciso IV; 5º, inciso XXII e 170, inciso II, todos da Constituição Federal. Neste sentido, mencionou decisão do STF, proferida em sede de ADIN nº 551-1/RJ, a qual estendeu a aplicabilidade do não-confisco às multas tributárias. Nestes termos, requereu a anulação dos presentes lançamentos, por falta de provas dos ilícitos e erro na capitulação legal. Subsidiariamente, requereu o cancelamento da multa regulamentar, por: a) estar baseada em elastecimento hermenêutico das normas do IPI, violando os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada; b) configurar *bis in idem*, tendo em vista a qualificação da multa de ofício, pelo mesmo motivo, devendo prevalecer apenas a penalidade menos severa (conforme art. 106, II, “c” d CTN). Requereu, também, a desqualificação da multa de ofício, por ausência de comprovação de sonegação. Alternativamente, requereu a redução da multa qualificada para o percentual de 100%, em obediência ao princípio do não-confisco.

7. Aduzem, em suma, os responsáveis solidários NEY MARQUES MOREIRA (responsável solidário) e FLÁVIO SILVA ALVES (responsável solidário), vez que tratam-se de recursos idênticos que – v. cf. Recursos Voluntários de fls. 1681/1707 e 1708/1734:

- (i) **“DA SISTEMÁTICA FÁTICA E JURÍDICA QUE INDUZEM À ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO OBJETO DO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, NO QUE SE REFERE À ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AO RECORRENTE, COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL”, “DO ÔNUS DA PROVA – AUTORIDADE FISCAL QUE NÃO SE DESINCUMBIU DE COMPROVAR SUAS ALEGAÇÕES – RELATÓRIO FISCAL DE FLS. 63/78 QUE NÃO TRAZ QUALQUER COMPROVAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DO RECORRENTE NA PRÁTICA DO ILÍCITO INDICADO – AUSÊNCIA DE PROVA QUE AUTORIZE A APLICAÇÃO DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO RECONHECIDA PELA ACÓRDÃO RECORRIDO”,** vez que a atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante, com fundamento no art. 135 do CTN, merece ser anulada, posto que a autoridade autuante não se desincumbiu do ônus de comprovar suas alegações. O Relatório Fiscal de fls. 63-78 não traz qualquer comprovação da participação do recorrente na prática do ilícito indicado. A simples presunção de que o recorrente tinha ciência da “utilização de notas fiscais inidôneas” por si só não é capaz de lhe atribuir a responsabilidade solidária. A ação fiscal não pode se escorar apenas e tão somente em presunções. Neste sentido, colacionou precedentes do CARF;
- (ii) **“DA COMPLETA AUSÊNCIA DE ACERVO PROBATÓRIO NECESSÁRIO À CONTATAÇÃO DA INCORRÊNCIA NO ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – IMPOSSIBILIDADE DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA SEM A PRESENÇA DOS REQUISITOS ESTAMPADOS NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN – CAPITULAÇÃO LEGAL DO ATO IDENTIFICADA DE FORMA EQUIVOCADA – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO RECONHECIDA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO”,** tendo em vista que na análise do art. 135 do CTN não cabe ao contribuinte fazer a prova negativa dos fatos (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto). Se o fisco constituiu o crédito tributário contra diretor, gerente ou representante de sociedade empresarial ou de sociedade civil deve comprovar que aquele crédito resultou de ato praticado pelo agente, com excesso de poder ou infração a lei, contrato ou estatuto, enquanto administrador da sociedade. Não é aceitável a simples indicação, rasa e abstrata, de que com base na análise fiscal os sócios “tinham total ciência da utilização de notas fiscais inidôneas”. O Relatório Fiscal de fls. 63-78, extenso em sua análise, não trata, por nenhum momento, dos sócios administradores, não traz qualquer prática realizada por eles em que tenha ocorrido excesso, ou infração a lei ou ao contrato social. Se não há comprovação do atuar individualizado dos sócios, na prática de um ilícito com o escopo de obter benefícios fiscais, impossível a sua responsabilização solidária. Nesse sentido, colacionou precedentes do CARF. Diante da completa ausência de acervo probatório necessário à constatação da ocorrência prevista no art. 135, III do CTN, afigura-se impossível a imputação da responsabilidade tributária solidária, posto que ausentes os requisitos legais pertinentes. Consequentemente, revela-se equivocada a capitulação legal do ato apontado pela autoridade autuante. Deveria a autoridade fiscal carrear

aos autos provas aptas a demonstrar a ocorrência de atos concretos praticados pelos sócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto social. A afirmação de que os sócios “*tenham total ciência da utilização de notas fiscais inidôneas*” constitui simples e mera presunção particular da autoridade fiscal, pois não há nos autos qualquer indício que atribua veracidade à referida alegação. O Direito Tributário é regido por dois princípios fundamentais: estrita legalidade e tipicidade cerrada. Há nítido erro na capitulação jurídica do fato “*ter total ciência*” para fins de aplicação de penalidade que requer, expressamente, a “*prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto social*”, nos termos do art. 135, III do CTN. Neste sentido, colacionou precedentes do CARF. Alega, portanto, patente nulidade do ato de responsabilização tributária do recorrente, por falta de demonstração dos requisitos do artigo 135, III, do CTN, na medida em que não há provas das práticas condicionantes à imputação da responsabilidade solidária, estampadas no citado artigo. Os pressupostos estabelecidos no caput do artigo 135 - prática de ato com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social – não foram objeto de nenhum comentário pela fiscalização na imputação da solidariedade ao recorrente. Neste sentido, fez referência à Súmula 430 do STJ, segundo a qual “*o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”. Visando sustentar seu entendimento, colacionou mais alguns precedentes do CARF. Nestes termos, requereu a anulação da imputação de responsabilidade tributária solidária, por duas razões: a) manifesta ausência de provas aptas a comprovar a prática, por parte do impugnante, de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social; b) manifesto equívoco quanto à capitulação jurídico-legal do ato de “*ciência*” indicado pelo Auditor-Fiscal à imputação da responsabilidade solidária prevista no art. 135, III do CTN, o que configura vício material insanável.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

8. Os Recursos Voluntários são tempestivos, conforme despacho de fl. 1747, bem assim preenchem os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), razão pela qual deles conheço.
9. Cuida-se o feito de Autos de Infração para exigência de IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e Outras Multas Administradas da RFB, referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2019, tendo em vista a constatação das seguintes infrações:
  - (i) despesas não comprovadas;
  - (ii) comprovação inidônea de custos;

- (iii) créditos da não-cumulatividade descontados indevidamente na apuração de contribuições; e
- (iv) emissão ou utilização de notas fiscais inidôneas em proveito próprio.

10. Em sede de Recursos Voluntários, os Recorrentes apenas reiteram os argumentos trazidos nas Impugnações, sem, contudo, trazerem aos autos qualquer elemento novo ou terem apresentado quaisquer documentos que comprovassem suas alegações.

11. Alegou, em suma, a contribuinte que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 1627/1680:

- (i) **“DAS RAZÕES QUE IMPÕEM A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO”, “DESCONSIDERAÇÃO DA SISTEMÁTICA FINANCEIRA DA EMPRESA RECORRIDA – DESCONSIDERAÇÃO COM BASE EM MERAS SUPOSIÇÕES – VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CTN – ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DE LANÇAMENTO É VINCULADA E OBRIGATÓRIA – VEDADO O LANÇAMENTO COM BASE EM SUPOSIÇÕES”** vez que *“(…) destaca-se que o próprio órgão se põe em contradição, na medida em que anteriormente restou assentado que o crédito tributário ora em debate representa apenas 40% da movimentação total de compras da empresa Recorrente, portanto, não é cabível afirmar que a Recorrente efetuava o pagamento de todas as suas aquisições em “dinheiro vivo”. (...), acrescenta que “(...) A propósito, sendo a empresa Recorrente uma “distribuidora” que adquire mercadorias de terceiros em larga escala e, posteriormente, revende para estabelecimentos menores que atendem o consumidor final é possível concluir que no cenário mercadológico em que a empresa Recorrente atua, sua atividade encontra-se no centro das relações de direito privado firmadas entre os comerciantes individuais de larga escala de produtos específicos e os estabelecimentos que recepcionam o cliente final, (...)”, aduz ainda “(...) que a grande maioria dos estabelecimentos que adquirem as mercadorias da Recorrente, cerca de 80% (oitenta por cento) de sua clientela, estão alocados em regiões periféricas, deslocadas dos principais centros econômicos e urbanos. Nesse sentido, segundo pesquisas, o uso do dinheiro em espécie, em regiões periféricas, é o meio de pagamento mais utilizado, que aliás, mesmo com o crescimento do uso de cartões, ainda é o principal meio de pagamento cotidiano, conforme se depreende do estudo elaborado pelo Instituto Pesquisa & Estratégia, devidamente divulgado no Jornal Valor Econômico (...)”, e conclui afirmando que “(...) conforme demonstrado, é inadmissível que as razões provenientes de PRESUNÇÕES do órgão julgador sejam mantidas por este col. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na medida em que destoa da norma técnica legal necessária à fundamentação legal para rejeição da impugnação apresentada na origem. (...)”;*
- (ii) **“NOTAS FISCAIS IDÔNEAS – NOTA FISCAIS EMITIDAS E PAGAS – GLOSAS IRREGULAR – MERCADORIAS RECEPCIONADAS E COMERCIALIZADAS – CONTROLE DE ESTOQUE – FATURAMENTO – PAGAMENTO COMPROVADO – IMPOSSIBILIDADE DE SE GLOSAR DESPESAS APENAS COM BASE NA INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS”**, tendo em vista que existe clara relação jurídica entre a empresa recorrente e seus fornecedores, especificamente

com as empresas relacionadas no Relatório Fiscal de fls. 63-78. As notas fiscais emitidas por estas empresas são idôneas, foram devidamente emitidas e pagas (com dinheiro em espécie, disponível no caixa da empresa). As mercadorias correspondentes foram devidamente recepcionadas e comercializadas. A empresa mantém um adequado controle de estoque e de faturamento. Em geral, a entrega da mercadoria adquirida resta a cargo do próprio fornecedor, e não do adquirente. Entende que, nos autos, não há prova apta a comprovar o ilícito apontado pela autoridade fiscal. Argumentou que a emissão de guias de Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e não é obrigatória para transporte de mercadorias dentro do mesmo município, conforme Portaria nº 130, de 29 de agosto de 2012, do DF. Ressaltou que todas as 11 empresas listadas pelo Fisco possuem sede dentro do Distrito Federal. Além disso, o transporte realizado por Microempreendedor Individual – MEI também é dispensado da emissão do CT-e (conforme Ajuste SINIEF nº 09, de 27/10/2007). Assim, considera que não restou comprovada a não recepção das mercadorias adquiridas pela recorrente. No tocante à ausência de comprovação da relação contratual da recorrente junto às empresas fornecedoras, afirmou que não existe obrigação legal para formalização de contrato escrito. Reiterou que as compras eram realizadas por meio de ligação telefônica. Nesse sentido, fez referência a precedente do CARF, em processo de interesse do jogador Neymar;

- (iii) **“DA IDONEIDADE DAS EMPRESAS QUESTIONADAS – EMPRESAS COM ANOS DE ATUAÇÃO NO MERCADO – DEMONSTRAÇÃO DE CREDIBILIDADE – CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTADUAIS PARA MANUTENÇÃO DE SUAS ATIVIDADES”**, vez que considera carentes de demonstração os indícios que induzem à conclusão de que as empresas contantes da Tabela I do Relatório Fiscal (fls. 63-78) não emitiram notas idôneas. Argumentou tratar-se de empresas com anos de atuação no mercado, com reconhecida credibilidade e com pleno cumprimento dos requisitos estaduais (distritais) para manutenção de suas atividades. Todas as baixas das empresas (com exceção da Malaker Brasil) ocorreram em 2020, fato este desconsiderado pela autoridade autuante. Tais empresas, portanto, encontravam-se ativas no ano-calendário de 2019. Quanto à Malaker Brasil, baixada em 11/10/2019, sua última nota fiscal foi emitida em 28/08/2019. A baixa dessas empresas em 2020 (ano marcado pela pandemia) não serve como parâmetro probatório nos presentes autos. Também não é correto afirmar que as citadas empresas tiveram curta vida empresarial. A empresa Casa Serra Grande, por exemplo, existiu durante 8 anos e 7 meses. Também não é correto comparar as compras e vendas dessas empresas em um único ano-calendário, pois a formação de estoque pode ter ocorrido em anos anteriores;
- (iv) **“DA MULTA POR EMISSÃO OU UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS IRREGULARES – CAPITULAÇÃO JURÍDICA EM DESACORDO COM A CONDUTA DO CASO EM DEBATE – MULTA DE APLICAÇÃO ESPECÍFICA AO ÂMBITO DO IPI – IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO INTERPRETATIVA OU APLICAÇÃO POR ANALOGIA – AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO**

– **VÍCIO MATERIAL NA FEITURA DO ATO DE LANÇAMENTO**”, vez que tal capitulação jurídica se encontra em desacordo com a conduta verificada no caso em debate. Afirmou que tal multa encontra aplicação específica no âmbito do IPI, sendo impossível a extensão interpretativa ou aplicação por analogia, conforme pretendido pela autoridade autuante. Diante do exposto, considerou que o lançamento encontra-se maculado por vício material insanável. Considerou errônea a aplicação, no caso, de interpretação “lógica” ou “histórica”, posto que o Direito Tributário é regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada. Invocou o art. 108 do CTN, segundos os quais o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Fez referência expressa, ainda, aos arts. 106 e 112 do CTN. Mencionou precedentes do CARF que, no seu entender, corroboram suas alegações;

- (v) **“DAS MULTAS SANCIONATÓRIAS APLICADAS EM DUPLICIDADE EM FACE DO MESMO ATO – OCORRÊNCIA DO BIS IN IDEM – MESMO ATO DE UTILIZAR NOTAS SUPOSTAMENTE IRREGULARES DEU ENSEJO A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA, PREVISTA NO § 1º, DO ARTIGO 44, DA LEI N.º 9.430/96 E À MULTA REGULAMENTAR, PREVISTA NO INCISO II, DO ARTIGO 83, DA LEI N.º 4.502/94”**, tendo em vista que teria havido a ocorrência de *bis in idem*, ou seja, aplicação de multas sancionatórias em duplicidade, em face do mesmo ato. Neste sentido, afirmou que o mesmo ato de utilizar notas fiscais supostamente irregulares deu ensejo à aplicação da multa qualificada (prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96) e à multa regulamentar (prevista no art. 83, II da Lei nº 4.502/94). Apresentou o seguinte quadro, para ilustrar sua alegação. Afirmou que, embora não esteja expressamente declarada na Constituição, a vedação ao *bis in idem* constitui consequência interpretativa lógica do princípio da proporcionalidade. Neste sentido, fez referência a precedentes do CARF;
- (vi) **“DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA”**, vez que não se verificou nenhuma ação ou omissão dolosa por parte da impugnante, visando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das supostas irregularidades no pagamento de alguns de seus fornecedores e prestadores, seja porque os pagamentos e recebimentos das mercadorias foram todos devidamente comprovados, seja porque a Impugnante atendeu todas as intimações fiscais, sendo que as autuações tiveram por base as demonstrações contábeis da Impugnante e demais documentos por ela apresentados à fiscalização. Neste sentido, colacionou precedentes bem como a Súmula nº 14 do CARF;
- (vii) **“DO CARÁCTER EMINENTEMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA FIXADA EM PERCENTUAL SUPERIOR OU VALOR DO TRIBUTO DEVIDO”**, tendo em vista que afrontaria os artigos 150, inciso IV; 5º, inciso XXII e 170, inciso II, todos da Constituição Federal. Neste sentido, mencionou decisão do STF, proferida em sede de ADIN nº 551-1/RJ, a qual estendeu a aplicabilidade do não-confisco às multas tributárias. Nestes termos, requereu a anulação dos presentes lançamentos, por falta de provas dos ilícitos e erro na capitulação legal.

Subsidiariamente, requereu o cancelamento da multa regulamentar, por: a) estar baseada em elástico hermenêutico das normas do IPI, violando os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada; b) configurar bis in idem, tendo em vista a qualificação da multa de ofício, pelo mesmo motivo, devendo prevalecer apenas a penalidade menos severa (conforme art. 106, II, “c” d CTN). Requereu, também, a desqualificação da multa de ofício, por ausência de comprovação de sonegação. Alternativamente, requereu a redução da multa qualificada para o percentual de 100%, em obediência ao princípio do não-confisco.

12. Pois bem.

13. O relatório fiscal de fls. 63/78 assevera que “(...) o valor de compras das supostas noteiras representaram 41,37% do volume total de compras realizadas pelo contribuinte no ano-calendário 2019. Outro ponto a destacar, é que todas as empresas relacionadas foram consideradas inexistente de fato ou extinta voluntariamente, não transmitiram a Escrituração Contábil Digital ou a Escrituração Contábil Fiscal para o ano-calendário de 2019, não realizaram nenhum recolhimento de tributo, bem como, por duas exceções, tiveram a vida empresarial relativamente curta (...)”.

14. Acrescentou que “(...) consultou os dados dos rendimentos/patrimônios declarados dos sócios das empresas suspeitas e constatou que os mesmos não possuem lastros financeiros compatíveis para os valores envolvidos de compras e vendas das empresas (...)”:

TABELA II			
EMPRESA	TOTAIS DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA**	TOTAIS DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA***	VALORES ESCRITURADOS NA CONTABILIDADE DO CONTRIBUINTE****
AM SERVICOS E REPRESENTACAO EIRELI	R\$ 46.187,97	R\$ 31.428.370,74	R\$ 2.816.250,40
BELLY COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALCOOL ETILICO LTDA	R\$ 0,00	R\$ 8.654.049,99	R\$ 1.222.512,84
BROKROSS BRASIL COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI	R\$ 155.392,26	R\$ 29.395.678,23	R\$ 1.669.948,77
CASA DE CARNE SERRA GRANDE LTDA	R\$ 415.609,64	R\$ 8.563.450,87	R\$ 2.683.950,38
GLAYDERRE BRASILIA DISTRIBUICAO EIRELI	R\$ 0,00	R\$ 26.791.104,94	R\$ 3.885.592,21

TABELA II			
EMPRESA	TOTAIS DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA**	TOTAIS DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA***	VALORES ESCRITURADOS NA CONTABILIDADE DO CONTRIBUINTE****
GONDEFFY BRASILIA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS	R\$ 0,00	R\$ 6.999.422,65	R\$ 493.929,23
MALAKER BRASIL COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI	R\$ 56.023,59	R\$ 31.855.295,86	R\$ 3.694.196,16
MATREXXZ BRASILIA DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI	R\$ 0,00	R\$ 18.113.053,19	R\$ 3.448.260,48
SOUZA MARINHO COMERCIO VAREJISTA DE ALIMENTO LTDA	R\$ 0,00	R\$ 2.703.442,28	R\$ 1.491.992,92
WR SOUZA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA	R\$ 0,00	R\$ 1.537.524,28	R\$ 1.019.915,30
			R\$ 22.426.548,69

15. Com efeito, o total dos valores das notas fiscais de saída das empresas fornecedoras da contribuinte, quando comparado com as notas de entrada, são absurdamente desproporcionais, para dizer o mínimo. Bem assim, como afirma o relatório fiscal “o que você não tem, você não vende” – v. cf. fl. 72.

16. Outrossim, as Empresas Brokkoss, AM Serviços e Bellty não foram encontradas em seus Domicílios Fiscais Eleitos-DTE.

17. Aduz ainda o relatório fiscal que “(...) o contribuinte efetivamente escriturou e utilizou notas fiscais inidôneas no valor de R\$ 22.426.548,69 que fora utilizado para a apuração incorreta da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Conforme os vários Termos lavrados, esta Fiscalização deu ao contribuinte todos os elementos necessários para comprovar a efetividades de tais aquisições, bem como procurou, por ela própria, procurar elementos para comprovar tais aquisições, contudo não obtivemos êxito (...)” – v. cf. fl. 71.

18. Por fim, assevera a Autoridade Fiscal que:

[...] 20.1 Conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal, **foi dado ao contribuinte a oportunidade de, através de comprovação bancária, comprovar a efetividade das compras, contudo, apesar dos valores envolvidos, afirma que os pagamentos eram realizados em dinheiro “vivo” via caixa da empresa;**

20.2 **Ao ser questionado sobre a comprovação da entrega das mercadorias, informa que não tem como comprovar o transporte, pois não fica com nenhuma via do DACTE (Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte), contudo o contribuinte, caso tivesse interesse, poderia buscá-los no Portal Sped.** Por outro lado, esta Fiscalização consultou no ambiente Sped todos os Conhecimentos de Transporte do ano-calendário 2019 que tinham o contribuinte como destinatário, os quais forma listados no Anexo II a este Termo, onde se verifica que não há nenhum transporte realizado entre e as empresas listadas na Tabela I e o contribuinte;

20.3 **Apesar de estarmos falando de mais de vinte e dois milhões de reais em mercadorias, o contribuinte alega que não possui Contrato de Fornecimento de Mercadorias e que todos os pedidos eram realizados por telefone;**

21. **Tendo em vista a alegação do contribuinte que as compras eram realizadas via telefone, esta Fiscalização intimou o contribuinte a comprovar tal situação, apresentando cópias das contas telefônicas e informar os números dos telefones das empresas listadas, na Tabela I, mais uma vez a empresa não teve interesse e esclarecer os fatos e informou simplesmente que não possuía estes documentos, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2;**

[...]

19. Todas as matérias de mérito já foram devidamente e exaustivamente enfrentadas pela DRJ/PR (DRJ09), bem assim a decisão proferida encontra-se bem fundamentada, tendo apreciado com precisão e esmero as questões de fato e de direito apresentadas pela Recorrente.

20. Assim sendo, como não houve nenhum argumento de mérito ou documentos novos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os argumentos apontados pelos Recorrentes em suas impugnações (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seus Recursos Voluntários), adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **109-007.746, 12ª Turma da DRJ/PR**, sessão de 05 de agosto de 2021, de relatoria do Julgador Fernando Luiz Gomes de Mattos), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup> c/c art. 114, § 12, inciso I, do Novo

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
[...]

Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023<sup>2</sup>:

**[...] Sobre o lançamento dos tributos e penalidades**

Em sua peça impugnatória, inicialmente a contribuinte sustentou a plena legalidade de se efetuar pagamentos com dinheiro “em espécie”. Alegou, outrossim, que existe perfeita correlação entre o saldo financeiro em caixa com a ampla clientela da empresa (atacadista de bebidas e alimentos em geral), situada em regiões periféricas, onde predominam pessoas das classes D e E, as quais mantêm o hábito de efetuar pagamentos em dinheiro.

Sobre o tema, importa destacar que em momento algum a fiscalização considerou ilegal (ou irregular) efetuar pagamentos em “dinheiro vivo”.

Trata-se, sem dúvida, de procedimento muito pouco usual, especialmente se levarmos em conta que estamos tratando de aquisições de mercadorias no montante de R\$ 22.426.548,69 (ou seja, em média quase 2 milhões de reais mensais).

Diante de montantes tão expressivos, é inevitável que surjam algumas indagações acerca destes alegados pagamentos. Por razões de segurança, onde o contribuinte armazenaria quantidades tão expressivas de “dinheiro vivo”? Teriam sido utilizadas malas de dinheiro para efetuar tais pagamentos? Teriam tais malas sido entregues aos motoristas dos veículos encarregados da entrega das mercadorias no estabelecimento do contribuinte? Por que os recebedores destes valores não foram devidamente identificados e nem assinaram recibos?

É amplamente reconhecido que, nos dias atuais, pouquíssimas atividades econômicas adotam o sistema de efetuar pagamentos apenas em “dinheiro vivo”. Em geral, este sistema de pagamento é adotado por empresas que praticam atividades criminosas (tais como tráfico de entorpecentes, prática de suborno, corrupção) ou contravenções penais (tais como o “jogo do bicho”).

De fato, é bastante difícil imaginar que estabelecimentos comerciais que praticam atividades legais (tais como o comércio atacadista de alimentos e bebidas) optem por efetuar todos os seus pagamentos em “dinheiro vivo”, uma vez que o sistema bancário oferece muito mais segurança e praticidade para realizar pagamentos.

No caso sob análise, caso a contribuinte tivesse optado por depositar os valores recebidos de seus clientes em contas bancárias e posteriormente pagar seus fornecedores por meio de cheques ou transferências bancárias, teria condições de comprovar ao menos o pagamento das aquisições alegadamente realizadas junto às empresas consideradas inidôneas.

---

V - decidam recursos administrativos;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

<sup>2</sup> Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§ 12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Diante de todo o exposto, é forçoso reconhecer que a contribuinte efetivamente não logrou comprovar o efetivo pagamento das alegadas aquisições de mercadorias realizadas junto às 11 empresas declaradas inidôneas (empresas “noteiras”).

**Convém destacar que além de não comprovar os pagamentos, a contribuinte também não logrou comprovar o efetivo recebimento das mercadorias.**

Sobre isso, a contribuinte alegou que existia clara relação jurídica entre a empresa impugnante e seus fornecedores, especificamente com as empresas relacionadas no Relatório Fiscal de fls. 63-78. Alegou que as notas fiscais emitidas por estas empresas são idôneas, foram devidamente emitidas e pagas (com dinheiro em espécie, disponível no caixa da empresa) e que as mercadorias correspondentes foram devidamente recebidas e comercializadas.

Quanto intimada a comprovar a efetividade do recebimento das mercadorias, a empresa limitou-se a afirmar que mantém um adequado controle de estoque e de faturamento. Em geral, a entrega da mercadoria adquirida resta a cargo do próprio fornecedor, e não do adquirente. Argumentou que a emissão de guias de Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e não é obrigatória para transporte de mercadorias dentro do mesmo município, conforme Portaria nº 130, de 29 de agosto de 2012, do DF. Ressaltou que todas as 11 empresas listadas pelo Fisco possuem sede dentro do Distrito Federal. Além disso, o transporte realizado por Microempreendedor Individual – MEI também é dispensado da emissão do CT-e (conforme Ajuste SINIEF nº 09, de 27/10/2007).

Assim, considera que não restou comprovada a não recepção das mercadorias adquiridas pela impugnante. No tocante à ausência de comprovação da relação contratual da impugnante junto às empresas fornecedoras, afirmou que não existe obrigação legal para formalização de contrato escrito. Reiterou que as compras eram realizadas por meio de ligação telefônica. Nesse sentido, fez referência a precedente do CARF (fls. 691).

**De plano, cumpre destacar que as despesas computadas na apuração do resultado, amparadas por notas fiscais inidôneas, reconhecidamente são passíveis de glosa pelo Fisco, uma vez que somente são dedutíveis os custos e despesas que, além de necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, forem documentalmente comprovadas.**

Por outro lado, cumpre ressaltar que somente a existência de nota fiscal inidônea não é suficiente para a glosa de despesa ou custo, pois havendo comprovação do serviço ou do fornecimento dos bens, direitos ou mercadorias, os custos ou despesas poderão ser deduzidos na determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e outros tributos.

Para comprovar a sua boa-fé, contudo, deve o contribuinte apresentar documentos que demonstrem não só a movimentação financeira decorrente das operações, como também outros elementos, como o transporte das mercadorias adquiridas e a identificação do representante responsável pela realização da comercialização, afastando-se, desta maneira, qualquer sombra de dúvidas acerca da efetividade da operação mercantil.

**O 1º elemento (efetividade da operação comercial) permite que sejam aferidos os dados relacionados ao vínculo mercantil que pretensamente se estabeleceu, com a identificação dos responsáveis pela transação mercantil.**

**O 2º elemento (movimentação financeira) permite que seja aferida a veracidade dos valores constantes dos documentos fiscais. Normalmente tal comprovação é feita por meio de comprovação de transações bancárias entre o contribuinte e o alegado fornecedor (emite da nota fiscal inidônea).**

**Por fim, o 3º elemento (transporte utilizado no fornecimento das mercadorias) permite a identificação precisa dos responsáveis pelo transporte que deu suporte ao pretense fornecimento de mercadorias.**

De fato, em algumas situações específicas não é obrigatória a emissão de Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT. No entanto, em nenhuma situação a emissão do referido documento é vedada. Na prática, a esmagadora maioria das empresas, ao realizar aquisições, exige a emissão dos conhecimentos de transporte de mercadorias, como medida de segurança. Afinal, as referidas empresas sabem que frequentemente surge a necessidade de comprovação da efetividade do recebimento das mercadorias, perante os fiscos estadual/distrital e federal.

A referência feita pela impugnante a um precedente do CARF (fls. 691) não encontra aplicação no presente caso, pois trata de assunto totalmente diverso daquele que é objeto do presente processo (glosa de custos suportados por documentação inidônea, sem que o contribuinte comprove, simultaneamente, o recebimento das mercadorias e a efetividade dos pagamentos).

Em casos similares ao presente, são abundantes os precedentes das DRJs e do CARF, favoráveis ao entendimento adotado pela autoridade autuante:

*GLOSA DE CUSTOS. COMPROVAÇÃO.*

*É legítima a glosa de custos operacionais quando o registro das compras fundamenta-se em documentos inábeis para a comprovação das operações registradas na escrituração mercantil e o contribuinte não comprova, simultaneamente, o ingresso das mercadorias e a realização dos pagamentos.*

*(DRJ Porto Alegre, 1ª Turma, processo nº 11065.003762/2004-61, Relator Nei Simões Pires Gallois, 19/01/2005).*

*DOCUMENTOS INIDÔNEOS. EFETIVIDADE NÃO COMPROVADA.*

*Não restando comprovado o pagamento e o efetivo ingresso das mercadorias objeto de notas fiscais emitidas por empresas inexistentes de fato, as citadas notas devem ser consideradas inidôneas.*

*CSLL. DESPESA INEXISTENTE.*

*A contabilização de notas fiscais inidôneas representa despesa inexistente, que deve ser deduzida tanto do lucro líquido como do lucro real, para a correta apuração do tributo devido.*

*(CARF, Acórdão nº 1401-000.704, de 16/01/2012. Relator Fernando Luiz Gomes de Mattos, unânime)*

*NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. ENTRADA DOS INSUMOS E RESPECTIVOS PAGAMENTOS NÃO COMPROVADOS PELO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO. GLOSA DE CRÉDITO.*

*Independentemente da declaração de inaptidão do CNPJ das pessoas jurídicas emitentes, reputam-se inidôneas notas fiscais emitidas por empresas existentes de direito, mas inexistentes de fato ou inativas, quando o destinatário não comprova nem o efetivo ingresso das mercadorias no estabelecimento industrial de destino nem os pagamentos respectivos.*

*(Segundo Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 203-12636, de 11/12/2007. Relator Eric Moraes de Castro e Silva, unânime)*

Na seqüência da sua peça impugnatória, a contribuinte considerou carentes de demonstração os indícios que induzem à conclusão de que as empresas contantes da Tabela I do Relatório Fiscal (fls. 63-78) não emitiram notas idôneas.

Argumentou tratar-se de empresas com anos de atuação no mercado, com reconhecida credibilidade e com pleno cumprimento dos requisitos estaduais (distritais) para manutenção de suas atividades.

Afirmou que todas as baixas das empresas (com exceção da Malaker Brasil) ocorreram em 2020, fato este desconsiderado pela autoridade autuante. Tais empresas, portanto, encontravam-se ativas no ano-calendário de 2019. Quanto à Malaker Brasil, baixada em 11/10/2019, sua última nota fiscal foi emitida em 28/08/2019.

Acrescentou que a baixa dessas empresas em 2020 (ano marcado pela pandemia) não serve como parâmetro probatório nos presentes autos. Também não é correto afirmar que as citadas empresas tiveram curta vida empresarial. A empresa Casa Serra Grande, por exemplo, existiu durante 8 anos e 7 meses. Também não é correto comparar as compras e vendas dessas empresa em um único ano-calendário, pois a formação de estoque pode ter ocorrido em anos anteriores.

#### **Alegações totalmente desprovidas de sentido.**

De plano, cumpre destacar que a inidoneidade das empresas listadas na Tabela I do Relatório Fiscal (fls. 63-78) foi apurada em processos específicos, em estrita concordância com a legislação de regência.

Ao contrário do que afirmou a impugnante, são abundantes as provas no sentido de que as citadas empresas emitiram notas fiscais inidôneas. Ao final dos aludidos processos, todas as empresas “noteiras” foram consideradas inexistente de fato ou extintas voluntariamente, posto que, invariavelmente, não transmitiram a Escrituração Contábil Digital ou a Escrituração Contábil Fiscal para o ano-calendário de 2019, não realizaram nenhum recolhimento de tributo e, com apenas duas exceções (apontadas pela própria autoridade fiscal) tiveram a vida empresarial relativamente curta.

Além disso, os sócios das aludidas empresas não possuíam renda ou patrimônio compatíveis com os valores movimentados pelas pessoas jurídicas registradas em seus nomes. Por fim, todas as empresas suspeitas também se encontravam irregulares no Sintegra de Brasília – DF.

De todo o exposto, resulta claro que as 11 pessoas jurídicas listadas na Tabela I do Relatório Fiscal (fls. 63-78) efetivamente eram empresas “noteiras”, ou seja, empresas que emitem notas fiscais inidôneas, as quais não correspondem às saídas efetivas dos estabelecimentos emitentes dos produtos nela emitidos.

Diante desta situação, a única alternativa que restava à contribuinte, para evitar a glosa dos valores correspondentes a estas compras, seria comprovar o efetivo pagamento e o efetivo recebimento das mercadorias. A impugnante, contudo, não logrou comprovar nenhum destes fatos, o que nos leva a reconhecer a total correção dos presentes lançamentos.

Na seqüência de sua peça impugnatória, a contribuinte contestou a aplicação da multa por emissão ou utilização de notas fiscais irregulares, alegando que esta multa encontra aplicação específica no âmbito do IPI, sendo impossível a extensão interpretativa ou aplicação por analogia, conforme pretendido pela autoridade autuante. Por esta razão, considerou que o lançamento encontra-se maculado por vício material insanável.

A impugnante considerou errônea a aplicação, no caso, de interpretação “lógica” ou “histórica”, posto que o Direito Tributário é regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada. Invocou o art. 108 do CTN, segundos os quais o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Fez referência expressa, ainda, aos arts. 106 e 112 do CTN. Mencionou precedentes do CARF que, no seu entender, corroboram suas alegações (fls. 702-703).

A análise da legislação aplicável, levando em conta os elementos constantes dos autos, demonstra que não assiste razão à impugnante.

Inicialmente, convém analisar a base legal utilizada para fundamentar a exigência da presente multa regulamentar (art. 83, II da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, grifado):

**Art . 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: (Vide Decreto-Lei nº 326, de 1967)**

*I – [...]*

*II - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota-fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do impôsto e ainda que a nota se refira a produto isento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)*

Sobre a interpretação do aludido artigo, assim se manifestou a autoridade autuante:

*38. Em uma interpretação lógica, quando ao dispositivo “qualquer efeito”, a interpretação razoável é de que significa, pelo princípio da identidade, “qualquer efeito” e não a um efeito específico no âmbito do IPI;*

*39. Valendo-se de uma interpretação histórica, não se pode desprezar a substancial alteração produzida pelo Decreto-lei nº 400/68 quando acrescentou a proposição “haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento” imediatamente após a expressão “qualquer efeito”. É que objetivo da Lei foi impedir que documentos fiscais considerados inidôneos fiquem transitando impunemente em toda a cadeia de comercialização ou produção, tenham sido estes aproveitados pelo emitente do documento ou por aquele que com este supostamente transacionou.*

De plano, convém esclarecer que a contribuinte, mesmo não sendo estabelecimento industrial ou importador de produtos industrializados, pode se enquadrar como contribuinte substituto do IPI, em relação aos produtos tributados cuja posse mantiver para fins de venda desacompanhados da documentação hábil e idônea, comprobatória de sua procedência.

É esta a clara determinação contida no arts. 34 e 35, II, “b” da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, *verbis* (grifado):

*CAPÍTULO I Dos Contribuintes*

**Art . 34. É contribuinte do Impôsto do Consumo tôda pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado que, por sujeição direta ou por substituição, seja obrigada ao pagamento do tributo.**

**Art . 35. São obrigados ao pagamento do impôsto**

*I - como contribuinte originário:*

*[...]*

*II - como contribuinte substituto:*

*[...]*

***b) qualquer possuidor - com relação aos produtos tributados cuja posse mantiver para fins de venda ou industrialização, nas mesmas condições da alínea anterior.***

Conseqüentemente, na condição de contribuinte substituto, a empresa impugnante encontra-se sujeita às normas estabelecidas na aludida Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, inclusive no que tange à aplicação de penalidades.

No caso concreto, não resta dúvida de que a atitude da contribuinte subsume-se perfeitamente à hipótese descrita no art. 83, II da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, uma vez que a contribuinte indiscutivelmente **utilizou, recebeu e registrou em sua contabilidade notas fiscais inidôneas, em proveito próprio (e também alheio)**.

Absolutamente correto o entendimento da autoridade autuante, ao considerar que a expressão “qualquer efeito” deve ser interpretada de maneira ampla (ou seja, efetivamente como “qualquer efeito”), não havendo razão para interpretar tal expressão restritivamente, como se ela pudesse se referir apenas a um efeito específico no âmbito do IPI.

Vale dizer que o entendimento adotado pela autoridade autuante decorre, na verdade, de uma interpretação literal do dispositivo de lei.

Do exposto, é forçoso concluir que a expressão “qualquer efeito”, utilizada no art. 83, II da Lei nº 4.502/64, deve ser interpretada de forma abrangente, referindo-se a todo e qualquer efeito, não se limitando a efeitos tributários, mas alcançando também efeitos comerciais, concorrenciais, financeiros, econômicos, societários etc.

Um dos efeitos econômicos mais evidentes reside no fato de que, por se tratar de nota fiscal inidônea, a suposta empresa fornecedora não procedeu, de fato, o lançamento do IPI e do ICMS incidentes sobre a citada transação. Além disso, as receitas provenientes desta venda também não foram contabilizadas e, conseqüentemente, não compuseram a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS das empresas “noteiras”.

Tais fatos não constituem mera suposição. Conforme bem apontado pela autoridade fiscal, fls. 67, nenhuma das 11 empresas listadas transmitiu a Escrituração Contábil Digital ou a Escrituração Contábil Fiscal para o ano-calendário de 2019 e nenhuma dela realizou qualquer recolhimento de tributos federais (IPI, IRPJ, CSLL, PIS, COFINS).

Por óbvio, essa evasão fiscal redundou em valores de aquisição substancialmente inferiores aos que seriam praticados por empresas que apuravam e recolhiam corretamente os tributos diretos e indiretos decorrentes destas operações.

Disso resulta um evidente e significativo benefício comercial (ou concorrencial) para a empresa autuada, em relação às suas concorrentes que adquiriram mercadorias de empresas idôneas.

Além disso, claramente se deve admitir a possibilidade de que os valores registrados nas notas fiscais inidôneas não correspondam aos valores efetivos das aludidas transações. Conseqüentemente, a diferença entre o valor constante das notas fiscais inidôneas e o valor efetivo das transações gera um “excedente de caixa”, que pode ser direcionado aos sócios da empresa autuada, gerando um inequívoco benefício societário.

Os fatos acima descritos claramente explicam a opção da contribuinte por efetuar os pagamentos das aquisições de mercadorias exclusivamente em “dinheiro vivo”, posto que tal sistemática permite ocultar os verdadeiros beneficiários daqueles pagamentos.

Nesta mesma linha de argumentação, a impugnante argüiu a ocorrência de *bis in idem*, ou seja, aplicação de multas sancionatórias em duplicidade, em face do mesmo ato. Afirmou que, embora não esteja expressamente declarada na Constituição, a vedação ao *bis in idem* constitui consequência interpretativa lógica do princípio da proporcionalidade. Neste sentido, fez referência a precedentes do CARF, fls. 709-711.

Neste sentido, afirmou que o mesmo ato de utilizar notas fiscais supostamente irregulares deu ensejo à aplicação da multa qualificada (prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96) e à multa regulamentar (prevista no art. 83, II da Lei nº 4.502/94). Apresentou o seguinte quadro, para ilustrar sua alegação (fls. 706):

ATO	
"UTILIZAÇÃO DE NOTAS INIDÔNEAS"	
PENALIDADE 1	PENALIDADE 2
Qualificação da multa de ofício, por utilização de notas inidôneas, com base no §1º, do inciso I, do artigo 44 da Lei n.º 9.430, conforme item VIII do Relatório Fiscal de fls. 63/78.	Multa regulamentar por utilização de notas inidôneas, com base no inciso II do Art. 83 da Lei 4.502/64, conforme item VI.5 do Relatório Fiscal de fls. 63/78.

Também em relação a este tema, não merecem prosperar as alegações da impugnante.

É totalmente equivocado o quadro elaborado pela impugnante, acima reproduzido. Na realidade, os fatos geradores das duas penalidades são distintos entre si.

A multa regulamentar prevista no art. 83, II da Lei nº 4.502/94 tornou-se exigível pelo simples fato de a contribuinte ter **utilizado, recebido e registrado em sua contabilidade as notas fiscais inidôneas, para qualquer efeito, em proveito próprio ou alheio**. Conforme acima descrito, a expressão "qualquer efeito", utilizada no art. 83, II da Lei nº 4.502/64, abrange todo e qualquer efeito, não se limitando a efeitos tributários, mas alcançando também efeitos extra-tributários (ou seja, efeitos comerciais, concorrenciais, financeiros, econômicos, societários etc).

Em outras palavras, independentemente de produzir efeitos tributários, a multa regulamentar do art. 83, II da Lei nº 4.502/94 seria devida, pelo simples fato de a utilização das notas fiscais inidôneas produzir diversos benefícios extra-tributários para a contribuinte (e também para a empresa "noteira", responsável pela emissão da nota fiscal inidônea). Conforme visto, dentre tais benefícios extra-tributários incluem-se os efeitos comerciais, concorrenciais, financeiros, econômicos, societários etc (alguns dos quais foram anteriormente exemplificados).

Por sua vez, a qualificação da multa de ofício referente aos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) decorreu da falta de declaração/falta de recolhimento dos aludidos tributos, com emprego de fraude, conforme definido no art. 72 da mesma Lei nº 4.502/64, *verbis*:

*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.*

Para maior clareza, cumpre ressaltar que, no caso dos autos, poderia ter havido apenas a exigência da multa regulamentar prevista no art. 83, II da Lei nº 4.502/94, caso a contribuinte tivesse se limitado a utilizar as notas fiscais inidôneas para auferir benefícios extra-tributários, para si própria ou para as empresas "noteiras" (emitentes das aludidas notas fiscais).

A segunda penalidade (multa de ofício qualificada) somente se tornou exigível porque a contribuinte também se utilizou das citadas notas fiscais inidôneas para produzir evasão fiscal (deduzindo os valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e aproveitando créditos indevidos na apuração do PIS e da COFINS).

Tal constatação demonstra, com clareza, que as duas penalidades não decorreram de um mesmo ato, mas de atos distintos, o que afasta por completo a hipótese de *bis in idem*. Consequentemente,

revelam-se inaplicáveis ao presente caso os precedentes mencionados pela impugnante (fls. 709-711).

Importante mencionar que é bastante claro o entendimento jurisprudencial acerca da cumulatividade da multa regulamentar (por utilização e registro de notas fiscais inidôneas) com a multa de ofício proporcional (acessória ao lançamento dos tributos devidos), conforme bem evidencia o seguinte precedente:

*NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. RECEBIMENTO E UTILIZAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR. CUMULAÇÃO COM A MULTA PROPORCIONAL.*

*Por expressa disposição de lei, no caso de utilização de notas fiscais inidôneas aplica-se a multa regulamentar equivalente ao valor das mercadorias nelas discriminadas, cumulativamente com a multa proporcional ao montante do imposto não recolhido.*

*(Acórdão 2º Conselho de Contribuinte 203-12636, de 11 de dezembro de 2007. Relator Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva)*

Do voto condutor do retrocitado Acórdão, transcrevo o seguinte trecho, muito elucidativo (grifado no original):

*Por fim, a cumulação da multa proporcional com a regulamentar, justificada porque a primeira decorre da insuficiência no recolhimento do imposto, enquanto a segunda é em virtude da utilização e registro das Notas Fiscais inidôneas.*

*As duas infrações, embora inter-relacionadas, possuem naturezas distintas: a multa proporcional é devida em virtude **do não pagamento do imposto, apurado mediante refazimento da escrita fiscal**; a multa regulamentar, em virtude da **utilização e registro das notas fiscais inidôneas**, que até podem não ter destaque do imposto ou ser referentes a produtos isentos, mas mesmo assim não poderiam ser utilizadas (art. 365, II do RIRPI/82 ou art. 463, II, do RIRPI/98, ambos com a matriz legal no art. 83, II, da Lei nº 4.502/64).*

Superado este tema, passo a apreciar a alegação da impugnante, no sentido de que a multa qualificada não seria aplicável, posto que não se verificou nenhuma ação ou omissão dolosa por parte da impugnante visando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das supostas irregularidades no pagamento de alguns de seus fornecedores e prestadores, seja porque os pagamentos e recebimentos das mercadorias foram todos devidamente comprovados, seja porque a Impugnante atendeu todas as intimações fiscais, sendo que as autuações tiveram por base as demonstrações contábeis da Impugnante e demais documentos por ela apresentados à fiscalização. Neste sentido, colacionou precedentes bem como a Súmula nº 14 do CARF, fls. 713-714.

Tal alegação claramente não merece prosperar, pelas mesmas razões anteriormente expostas ao longo do presente voto. Primeiro, porque o fato gerador da qualificação da multa de ofício foi, sim, uma ação dolosa da impugnante, qual seja, a decisão consciente da contribuinte de se utilizar das notas fiscais inidôneas para produzir evasão fiscal (deduzindo os valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e aproveitando créditos indevidos na apuração do PIS e da COFINS). Segundo, porque ao contrário do que afirmou a impugnante, os pagamentos e recebimentos das mercadorias **não** restaram comprovados. Terceiro, porque a qualificação das multas de ofício não tem nenhuma relação com o fato de a contribuinte ter ou não ter atendido as intimações fiscais. Caso a contribuinte não tivesse atendido alguma intimação fiscal, as citadas multas também teriam sido **agravadas** (além de qualificadas), por aplicação do disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, *verbis* (grifado):

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

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

*[...]*

***§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)***

*I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*[...]*

Do exposto, conclui-se que no presente caso foi inteiramente correto o procedimento de qualificação da multa de ofício, com fundamento no art. 44, § 1º da retrocitada Lei nº 9.430/96, *verbis* (grifado):

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

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

*(...)*

***§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.***

Por fim, a impugnante alegou que a multa fixada em percentual superior ao valor do tributo devido apresenta caráter eminentemente confiscatório, afrontando os arts. 150, IV; 5º, XXII e 170, II, todos da Constituição Federal. Neste sentido, mencionou decisão do STF, proferida em sede de ADIN nº 551-1/RJ, a qual estendeu a aplicabilidade do não-confisco às multas tributárias.

Por meio da presente alegação, a contribuinte questiona a constitucionalidade do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 (retrotranscrita), que prevê a qualificação da multa de ofício em casos de sonegação, fraude e conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64).

Como é amplamente sabido, foge à competência de qualquer autoridade administrativa, de qualquer instância, singular ou colegiada, declarar ou reconhecer a ilegalidade/inconstitucionalidade de legislação tributária.

Neste sentido:

***INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.***

*As autoridades administrativas; incluídas as que julgam litígios fiscais, não detêm competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de Leis*

***ILEGALIDADE DE ATOS INFRALEGAIS. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.***

*As autoridades administrativas; incluídas as que julgam litígios fiscais, não detêm competência para decidir sobre a ilegalidade de atos infralegais.*

*(Acórdão CARF nº 1202-001.204, de 25/09/2014. Relator Plínio Rodrigues Lima. Unânime.)*

*ABORDAGEM CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2*

*É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro do seu âmbito revisional da decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, não havendo permissão para declarar ilegalidade de Lei, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário o controle de constitucionalidade e de legalidade das leis.*

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

*(Acórdão CARF nº 2202-005.061, de 14/03/2019. Relator Leonam Rocha de Medeiros. Unânime.)*

Assim sendo, deixo de conhecer da referida alegação.

[...]

21. Acrescento com relação a multa qualificada, que toda esta engenharia está detalhada e minuciosamente retratada nos autos, não havendo necessidade de maiores digressões a respeito, posto que muito dela já consta do presente voto.

22. Nesse cenário, outra não poderá ser a conclusão, senão a de que foram utilizadas diversas empresas fornecedoras “noteiras” para emissão de notas fiscais inidôneas, no valor total de R\$ 2.900.000,00.

23. Desta forma, é autorizada a aplicação da multa de ofício qualificada, uma vez que a situação retrata efetivamente caso de fraude, cujo conceito está estampado no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, *in verbis*:

**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.**

24. As condutas da Recorrente se amoldam, indubitavelmente, ao conceito de fraude, na medida em que não houve comprovação de custos, não restando demonstrada a veracidade das compras efetuadas pela contribuinte.

25. Presente, portanto, a conduta tipificada na Lei nº 4.502/1964, cabível a qualificação da multa de ofício promovida pela Autoridade Fiscal, com fulcro no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

26. Todavia, no momento deste julgamento, a redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, naquilo que interessa ao caso discutido, tem outra configuração, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023, *in verbis*:

**Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

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

[...]

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

27. Com isso, em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, o percentual da multa qualificada deve ser reduzido de 150% (cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

28. Por fim, quanto à alegação de violação ao princípio constitucional do não confisco, importante frisar o teor da Súmula CARF nº 2, de aplicação obrigatória pela primeira instância, pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento e pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal, nos termos do artigo 25, § 13, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) c/c artigo 123, § 4º, do Novo RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)<sup>3</sup>, *in fine*:

**Súmula CARF nº 2**

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

29. Portanto, nego provimento ao Recursos Voluntário da contribuinte.

#### **DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIO ADMINISTRADOR**

30. Os responsáveis solidários afirmaram, em síntese, que – v. cf. Recursos Voluntários de fls. 1681/1707 e 1708/1734:

(i) ***“DA SISTEMÁTICA FÁTICA E JURÍDICA QUE INDUZEM À ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO OBJETO DO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, NO QUE SE REFERE À ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AO RECORRENTE, COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL”, “DO ÔNUS DA PROVA – AUTORIDADE FISCAL QUE NÃO SE DESINCUMBIU DE COMPROVAR SUAS ALEGAÇÕES – RELATÓRIO FISCAL DE FLS. 63/78 QUE NÃO TRAZ QUALQUER COMPROVAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DO RECORRENTE NA PRÁTICA DO ILÍCITO INDICADO – AUSÊNCIA DE PROVA QUE AUTORIZA A APLICAÇÃO DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO***

<sup>3</sup> **DECRETO Nº 70.235/1972**

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

#### **PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 (NOVO RICARF)**

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

[...]

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

**TRIBUTÁRIO NACIONAL – DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO RECONHECIDA PELA ACÓRDÃO RECORRIDO**”, vez que a atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante, com fundamento no art. 135 do CTN, merece ser anulada, posto que a autoridade autuante não se desincumbiu do ônus de comprovar suas alegações. O Relatório Fiscal de fls. 63-78 não traz qualquer comprovação da participação do recorrente na prática do ilícito indicado. A simples presunção de que o recorrente tinha ciência da “utilização de notas fiscais inidôneas” por si só não é capaz de lhe atribuir a responsabilidade solidária. A ação fiscal não pode se escorar apenas e tão somente em presunções. Neste sentido, colacionou precedentes do CARF;

- (ii) **“DA COMPLETA AUSÊNCIA DE ACERVO PROBATÓRIO NECESSÁRIO À CONSTATAÇÃO DA INCORRÊNCIA NO ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – IMPOSSIBILIDADE DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA SEM A PRESENÇA DOS REQUISITOS ESTAMPADOS NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN – CAPITULAÇÃO LEGAL DO ATO IDENTIFICADA DE FORMA EQUIVOCADA – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO RECONHECIDA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO**”, tendo em vista que na análise do art. 135 do CTN não cabe ao contribuinte fazer a prova negativa dos fatos (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto). Se o fisco constituiu o crédito tributário contra diretor, gerente ou representante de sociedade empresarial ou de sociedade civil deve comprovar que aquele crédito resultou de ato praticado pelo agente, com excesso de poder ou infração a lei, contrato ou estatuto, enquanto administrador da sociedade. Não é aceitável a simples indicação, rasa e abstrata, de que com base na análise fiscal os sócios “tinham total ciência da utilização de notas fiscais inidôneas”. O Relatório Fiscal de fls. 63-78, extenso em sua análise, não trata, por nenhum momento, dos sócios administradores, não traz qualquer prática realizada por eles em que tenha ocorrido excesso, ou infração a lei ou ao contrato social. Se não há comprovação do atuar individualizado dos sócios, na prática de um ilícito com o escopo de obter benefícios fiscais, impossível a sua responsabilização solidária. Nesse sentido, colacionou precedentes do CARF. Diante da completa ausência de acervo probatório necessário à constatação da ocorrência prevista no art. 135, III do CTN, afigura-se impossível a imputação da responsabilidade tributária solidária, posto que ausentes os requisitos legais pertinentes. Consequentemente, revela-se equivocada a capitulação legal do ato apontado pela autoridade autuante. Deveria a autoridade fiscal carrear aos autos provas aptas a demonstrar a ocorrência de atos concretos praticados pelos sócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto social. A afirmação de que os sócios “tinham total ciência da utilização de notas fiscais inidôneas” constitui simples e mera presunção particular da autoridade fiscal, pois não há nos autos qualquer indício que atribua veracidade à referida alegação. O Direito Tributário é regido por dois princípios fundamentais: estrita legalidade e tipicidade cerrada. Há nítido erro na capitulação jurídica do fato “ter total ciência” para fins de aplicação de penalidade que requer, expressamente, a “prática de atos com excesso de

*poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto social*”, nos termos do art. 135, III do CTN. Neste sentido, colacionou precedentes do CARF. Alega, portanto, patente nulidade do ato de responsabilização tributária do recorrente, por falta de demonstração dos requisitos do artigo 135, III, do CTN, na medida em que não há provas das práticas condicionantes à imputação da responsabilidade solidária, estampadas no citado artigo. Os pressupostos estabelecidos no caput do artigo 135 - prática de ato com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social – não foram objeto de nenhum comentário pela fiscalização na imputação da solidariedade ao recorrente. Neste sentido, fez referência à Súmula 430 do STJ, segundo a qual *“o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”*. Visando sustentar seu entendimento, colacionou mais alguns precedentes do CARF. Nestes termos, requereu a anulação da imputação de responsabilidade tributária solidária, por duas razões: a) manifesta ausência de provas aptas a comprovar a prática, por parte do impugnante, de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social; b) manifesto equívoco quanto à capitulação jurídico-legal do ato de “ciência” indicado pelo Auditor-Fiscal à imputação da responsabilidade solidária prevista no art. 135, III do CTN, o que configura vício material insanável.

31. O artigo 135, inciso III, do CTN determina que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os representantes de pessoas jurídicas de direito privado, *in verbis*:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

32. Com efeito, para a caracterização da responsabilidade solidária é preciso a demonstração inequívoca e individualizada da conduta do sócio, que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Assim, não admite-se a responsabilização genérica pela simples função de gestão que exerce na empresa, sendo exigido da Autoridade Fiscal que aponte e prove a conduta dolosa pessoal do administrador.

33. No caso em análise existem dois sócios no contrato social da empresa, os senhores NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES – v. cf. fl. 565:

**ALTERAÇÃO E CONSOLIDAÇÃO CONTRATUAL Nº II  
DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUAÇU LTDA**

Por este instrumento particular, os abaixo assinados:  
**NEY MARQUES MOREIRA**, brasileiro, casado sob o regime de comunhão parcial de bens, empresário, natural de Ceres - GO, nascido em 10 de maio de 1978, filho de José Moreira Braz e Erida de Fátima Moreira, portador da Carteira de Habilitação Nº **00106901970**, expedida pelo – **DETRAN/DF**, Emitida em 21/06/2016 e do CPF: **824.112.631-04**, residente e domiciliado na QUADRA QR 319 Conjunto 01, Lote 47, Casa 02, Samambaia Sul, Brasília/DF, CEP: 72.309-101 e **FLÁVIO SILVA ALVES**, Brasileiro, Casado em Comunhão parcial de Bens, empresário, natural de Brasília – DF, nascido em 01 de novembro de 1986, Filho de Francisco Assis Alves e de Aldenir Ana da Silva, portador do CPF Nº **006.184.011-48** e da Cédula de Identidade Nº **2.216.329** expedida pela **SSP/DF**, emitida em 25/01/2013, residente e domiciliada na QI 416, Conjunto 01, Bloco D, Apartamento 307, CEP: 72.320-300. Únicos sócios da empresa: **DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NOVA IGUAÇU LTDA**, com sede na **QUADRA 11, LOTES 63/65, SETOR DE INDÚSTRIA, CEILÂNDIA, BRASÍLIA/DF – CEP: 72.265-110**, com registro na Junta Comercial do Distrito Federal sob o NIRE: **5320221758** em **09/01/2019**, inscrita no C.N.P.J. Sob o Nº: **29.433.169/0001-17**, resolvem alterar e consolidar o seu contrato social conforme seguem as cláusulas e condições seguintes:

34. Se não bastasse a Cláusula Oitava determina que a “*administração da sociedade caberá aos sócios NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES, com os poderes e atribuições de administrar e assinar, juntos ou separadamente*”, conforme print abaixo:

**CLÁUSULA OITAVA – ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA**  
A administração da sociedade caberá aos sócios **NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES**, com os poderes e atribuições de **administrar e assinar, juntos ou separadamente**, todos os documentos necessários ao desenvolvimento das atividades da empresa, vedado, no entanto, em atividades estranhas ao interesse social ou assumir obrigações seja em favor de qualquer dos quotistas ou de terceiros, bem como onerar ou alienar bens imóveis da sociedade, sem autorização do outro sócio.

35. Ora, constata-se que ambos os sócios poderiam exercer a administração da sociedade, de forma conjunta ou separadamente.

36. Portanto, caberia a fiscalização a individualização da conduta do sócio administrador que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Contudo, não foi o que ocorreu no caso dos autos.

37. No Relatório Fiscal (fl. 73), com relação à responsabilidade tributária dos sócios administradores, consta tão somente, de forma genérica que “*(...) tinham total ciência da utilização de notas fiscais inidôneas, inclusive tentando criar empecilhos para que esta Fiscalização não chegasse à verdade dos fatos. Neste ponto é válido informar, que as respostas as Intimações foram realizadas pelo próprio contribuinte, ou seja, os sócios estavam perfeitamente cientes do procedimento fiscal em curso (...)*”, abaixo transcrito:

**VI – DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA**

27. De acordo com Inciso III do Art. 135, ambos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), 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 os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

28. Conforme fartamente demonstrado acima, o contribuinte se utilizou do subterfúgio de utilizar notas fiscais inidôneas para inflar artificialmente os seus custos, reduzindo os valores dos tributos a recolher.

29. Da análise do procedimento fiscal, fica cristalino que, os agora responsáveis solidários dos tributos constituídos, tinham total ciência da utilização de notas fiscais inidôneas, inclusive tentando criar empecilhos para que esta Fiscalização não chegasse à verdade dos fatos. Neste ponto é válido informar, que as respostas as Intimações foram realizadas pelo próprio contribuinte, ou seja, os sócios estavam perfeitamente cientes do procedimento fiscal em curso, conforme resposta ao item 2 do Termo de Início do Procedimento Fiscal;

30. Conforme contrato social e alterações apresentados pelo contribuinte, os Srs. Ney Marques Moreira CPF 824.112.631-04 e Flávio Silva Alves CPF 006.184.011-48 eram Sócios Administradores na época dos fatos narrados acima, portanto com total ciência do não recolhimento dos tributos devidos, bem como da inclusão de registros contábeis inexistentes;

38. Ora, restou evidenciado que a Autoridade Fiscal não indicou de forma pormenorizada e individual a conduta adotada pelos sócios administradores NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES.

39. A falta ou a inadequação na declaração e no pagamento de impostos pode oferecer vantagens tanto aos sócios, na partilha de lucros e dividendos, quanto à própria empresa, que tem a possibilidade de incorporar o valor não pago ao seu capital social.

40. Além disso, sem dúvida, quando existem dois ou mais sócios que atuam como administradores da empresa, a autoridade tributária deve ter um cuidado maior ao identificar a conduta de cada um, apresentando de forma clara qual ato infracional resultou na aplicação da norma legal. Embora possam ter agido em conjunto, isso não implica que em todos os atos tenham realmente feito isto.

41. Como se trata de uma responsabilidade pessoal e subjetiva, é necessário comprovar a intenção dolosa do responsável pelo ilícito tributário, reunindo atos, fatos e provas concretas, em vez de uma acusação genérica que coloca os sócios administradores como parte passiva do lançamento, tão somente por serem administradores da empresa.

42. Nesse sentido, confira-se alguns precedentes deste egrégio CARF:

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA DA CONDUTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.

**A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador. (Acórdão nº 1402-002.958. 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão do dia 13 de março de 2018)**

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para atribuição de responsabilidade pessoal. A responsabilidade tributária pessoal tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A expressão infração à lei diz respeito à lei comercial ou civil e não à lei tributária. Os diretores, gerentes de pessoas jurídicas de direito privado somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados fora dos limites de suas respectivas competências, isto é, quando manifestamente excedem os limites da sua função e praticam atos não abrangidos pelas finalidades da empresa. Não restando comprovado que os atos de administração foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, deve-se afastar a responsabilidade tributária pessoal. (Acórdão nº 2201-005.559. 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão do dia 08 de outubro de 2019)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

A responsabilidade do art. 135 do CTN deve ser atribuída aos sócios-administradores, sócios de fato e mandatários da sociedade, se restar comprovado que tais pessoas exorbitaram as suas atribuições estatutárias ou limites legais, e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. Inexistindo referida comprovação, não há que se atribuir a responsabilidade solidária. (Acórdão nº 9303-011.196. CSRF / 3ª Turma. Sessão do dia 09 de fevereiro de 2021)

43. Portanto, afasto a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, aos sócios administradores NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES, em virtude da insuficiência argumentativa e probatória para sustentar a imposição da responsabilidade solidária.

### Dispositivo

44. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço dos Recursos Voluntários. Com relação ao recurso da contribuinte **NEGO PROVIMENTO**, a fim de (i) manter os lançamentos de IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e Outras Multas Administrativas; (ii) manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual para 100% (cem por cento), por força da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

45. Aos Recursos Voluntários dos sócios administradores NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES (responsáveis solidários) **DOU PROVIMENTO**, a fim de afastar a responsabilidade solidária atribuída a ambos.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

O i. relator, no seu brilhante e detalhado voto, como é de costume nesta turma, entendeu que a imputação do art. 135, III do CTN aos sócios administradores foi de forma genérica e sem individualizar os atos praticados por cada pessoa física, e votou por exonerar a responsabilidade solidária dos Srs. NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES.

Contudo, no entender da maioria qualificada do colegiado, ousamos discordar do i. relator, entendendo que deve ser mantida a responsabilidade tributária das pessoas físicas supramencionadas, e, por equivalência, negado os respectivos recursos voluntários.

Alegam os Srs. NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES, em relação à responsabilidade solidária, que não há comprovação de suas participações em prática de atos com excesso de poderes, a que alude o art 135 do CTN, tratando-se de mera presunção no caso aqui discutido.

Contudo, no Relatório Fiscal, a fundamentação para tal imputação aos Srs. supramencionados por conta eram sócio administradores da Distribuidora de Alimentos Nova Iguaçu Ltda, e realizaram atos fraudulentos a fim de encobrir a ocorrência de fato jurídico tributário, promovendo, assim, a sonegação fiscal e não recolhimento dos impostos e contribuições sociais devidas, em razão da utilização de notas fiscais inidôneas por parte da empresa autuada. Ficou ali consignado que cada sócio administrador, confirmado no voto do i. relator original, possuíam amplos poderes para representar isoladamente ou em conjunto em atos praticados pela empresa autuada.

Os limites da aplicação do art. 135, III do CTN envolvem muitas discussões neste CARF, pois há uma corrente que entende que deve haver uma demonstração cabal que os administradores agiram conforme preceitua tal imputação - com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Esta corrente, da qual já antecipo que não coaduno, espera encontrar aqui algo equivalente a uma prova cabal do dolo do responsável da pessoa jurídica (no caso concreto, sócios administradores). Seria encontrar uma ordem escrita destes a quem permitiu a emissão de notas fiscais inidôneas, bem aquém das reais, ou quiçá, uma confissão irretratável que agiram no intuito de pagar menos tributos.

Tal corrente também entende que seria uma responsabilidade objetiva se não houvesse tal prova para imputação do art. 135, III do CTN.

Contudo, a conjunção de elementos coletados pela autoridade fiscal autuante, documentada com notas fiscais inidôneas para criar supostas despesas operacionais demonstra que há uma clara intenção da recorrente, pessoa jurídica, em pagar muito menos tributos que o devido, tanto que há uma imputação de qualificação da multa.

Qual o problema do parágrafo acima?

Pessoa jurídica não tem vontade!

Esta vontade é exercida pelos seus responsáveis, pessoas físicas, que administram o empreendimento, no caso a pessoa jurídica da recorrente. Os sócios administradores decidem, comissiva ou omissivamente, pelos seus atos de gestão.

Frise-se bem que a vontade não é demonstrada apenas por um ato pró-ativo, comissivo, como pagar um tributo menos que o devido. Também é demonstrada pela omissiva de quem deveria zelar pelo respeito às leis e suas obrigações e não o fez.

O administrador de uma pessoa jurídica (no caso concreto, mais abrangente ainda, sócio administrador) é o responsável por desempenhar todas as funções administrativas da empresa. É ele que conduz o dia-a-dia do negócio, respondendo legalmente por todos os atos da sociedade, e a gerenciando. Neste sentido, deve o administrador zelar por toda a empresa, e se a mesma está cumprindo todos os seus deveres, inclusive de pagar o valor correto dos seus tributos,

ou seja, cumprir as leis tributárias. Zelo este que não se espera da ficção da pessoa jurídica, pois ela envolve a conjugação da conduta humana exercida na pessoa física.

Nos autos fica demonstrado que tinham conhecimento da sonegação, pois utilizaram de notas fiscais sem o respectivo recebimento de mercadorias, gerando despesas maiores que realmente incorreu a empresa autuada, reduzindo artificialmente os tributos devidos.

Cumprido esclarecer que, segundo o Relatório Fiscal “o valor de compras das supostas noteiras representaram 41,37% do volume total de compras realizadas pelo contribuinte no ano-calendário 2019”. Acrescenta, ainda, que *“todas as empresas relacionadas foram consideradas inexistente de fato ou extinta voluntariamente, não transmitiram a Escrituração Contábil Digital ou a Escrituração Contábil Fiscal para o ano-calendário de 2019, não realizaram nenhum recolhimento de tributo, bem como, por duas exceções, tiveram a vida empresarial relativamente curta”*.

Comprovado que a pessoa jurídica agiu dolosamente, o que entendo por cabível a aplicação da multa qualificada no presente caso, este dolo é decorrente da gestão dos seus administradores, com a utilização de notas fiscais emitidas por empresas inexistentes ou extintas, sem o recebimento da correspondente mercadoria, para aumentar de maneira fraudulenta o valor de suas despesas operacionais.

Os Srs. NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES exerciam a administração, (gerência) da recorrente principal, fato este que conjugados com os fatos descritos que fundamentaram a autuação fiscal, houve um intuito deliberado de fazer com que pagasse menos tributos que o devido, e não por mero inadimplemento ou equívoco, como fartamente demonstrado nos autos.

Os efeitos da conduta dolosa da pessoa jurídica, travestida no papel desempenhado por seu(s) administrador(es)/gerente(s), é na responsabilidade tributária atribuída ao sócio, com fundamento no art. 135, III do CTN.

Ademais, não comungo com o entendimento daqueles que limitam a aplicação do caput do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não parece ser crível que, se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

Lembro que se fala aqui de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa qualificada, que se aplica somente nos casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º da Lei nº 9.430/1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964).

Doutrina, ainda em que franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento. O Juiz Federal, Zenildo Bodnar<sup>4</sup>, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes<sup>2</sup>.

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;

Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente).

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- PARECER/ PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

<sup>4</sup> BODNAR, Zenildo. Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

[...]

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

- NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expresso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.

b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias.

Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador.

E a jurisprudência também caminho nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

(...)

3. Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).

4. É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 050987853.1997.4.03.6182/ SP, Relator Desembargador Federal JOHNSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com DF CARF MF Fl. 3150 Processo nº 19515.721015/2015-28 Acórdão n.º 1402-003.218 S1-C4T2 Fl. 3.139 17 início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos. 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal (apropriação indébita de contribuições previdenciárias 168A do CP). (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.0020750/ PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO.EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN.

POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL.CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido. (REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009)

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser pouco plausível pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN, pois há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário.

Por conseguinte, NEGOU PROVIMENTO, o qual já fui acompanhado pela maioria qualificada do colegiado, quanto à exclusão da sujeição passiva solidária atribuída aos Srs. NEY MARQUES MOREIRA e FLÁVIO SILVA ALVES, concordando com os demais itens do voto original.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Iabrudi Catunda**