



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720562/2016-77</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.613 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	COMERCIAL DE MODAS E TEXTIL TENDER FASHION LTDA

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

AUSÊNCIA DE RECURSO VOLUNTÁRIO. LEGITIMIDADE DAS PARTES. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Nos termos da jurisprudência do STJ, enquanto não decididas, as questões de ordem pública, como a legitimidade das partes, podem ser conhecidas, inclusive de ofício, em qualquer grau de jurisdição ordinária, até o trânsito em julgado, pois não sujeitas à preclusão temporal, mas à coisa julgada e sua eficácia preclusiva.

RECURSO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO. DIREITO CREDITÓRIO.

O sócio-administrador é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Age com infração de lei, contrato social ou estatutos o administrador que pratica fraude tributária, pois a sonegação dos tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser considerada como atuação dentro dos limites previstos, muito menos pode ser considerada mera falta ou atraso no pagamento dos tributos.

Caracteriza-se como fraude e sonegação tributárias o envio de pedido de ressarcimento ou de declaração de compensação baseado em créditos sabidamente inexistentes, aqueles que, pelas suas características, não possam ser justificados como mero equívoco de preenchimento.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer a responsabilidade tributária do sujeito passivo solidário Milton Kazuyoshi Sato Junior, inclusive em relação à multa de ofício qualificada, reduzindo-a, porém, ao percentual de 100%, tendo em vista a decisão do STF no RE nº 736.0909 (Tema 863 da repercussão geral), vencidas as Conselheiras Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara, que negavam provimento ao Recurso de Ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência da Cofins incidência não-cumulativa, relativa aos períodos de apuração 01 a 12/2012 (fls. 4.620 a 4.629), com multa de ofício de 150% e juros de mora calculados até 10/2016, totalizando R\$13.974.626,68, sendo R\$4.753.325,52 correspondentes à contribuição.

Também foi lavrado auto relativo ao PIS incidência não-cumulativa para os períodos mesmos de apuração, com os mesmos acréscimos legais (fls. 4.630 a 4.639), totalizando R\$3.033.964,91, sendo R\$1.031.971,98 correspondentes à contribuição.

Regularmente cientificada da autuação, a empresa apresentou a Impugnação de fls. 4665/4708. Em julgamento datado de 14/06/2017, a DRJ-Rio de Janeiro (DRJ-RJO) exarou o Acórdão nº 12-88.225, às fls. 4718/4739, através do qual julgou a Impugnação parcialmente procedente, por unanimidade de votos, com a seguinte Ementa:

### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - APLICAÇÃO - REQUISITOS

Para a imposição da multa de ofício qualificada são ônus da Administração Tributária a imputação expressa às condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, bem como a comprovação da atuação dolosa do sujeito passivo.

### VÍNCULO DE SOLIDARIEDADE - IMPUTAÇÃO AO SÓCIO

Somente são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, sendo, ainda, pessoalmente responsáveis por ele os diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, quando seja demonstrada e comprovada pela Administração Tributária a prática de ato com infração da lei.

LANÇAMENTO - NULIDADE - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - NÃO OCORRÊNCIA

Não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, quando o ato contenha todos os elementos obrigatórios e a ciência tenha obedecido ao disposto nas normas aplicáveis.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - CRÉDITOS - BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA - COMPROVAÇÃO DA DESPESA E DA AQUISIÇÃO DOS BENS

No regime não cumulativo de apuração do PIS devido, a utilização de créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda está condicionada à comprovação da despesa correspondente, assim como do efetivo recebimento dos bens.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - CRÉDITOS - BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA - COMPROVAÇÃO DA DESPESA E DA AQUISIÇÃO DOS BENS

No regime não cumulativo de apuração da Cofins devida, a utilização de créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda está condicionada à comprovação da despesa correspondente, assim como do efetivo recebimento dos bens.

O contribuinte COMERCIAL DE MODAS E TEXTIL TENDER FASHION LTDA tomou ciência da decisão da DRJ através do Edital nº 002089744 (fl. 4776), publicado em 21/11/2017, com ciência em 06/12/2017.

O sujeito passivo solidário MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR tomou ciência da decisão da DRJ através do Edital nº 002029255 (fl. 4755), publicado em 07/07/2017, com ciência em 24/07/2017.

O sujeito passivo solidário BIBIANA MIN KYUNG CHANG tomou ciência da decisão da DRJ através do Edital nº 002029257 (fl. 4756), publicado em 07/07/2017, com ciência em 24/07/2017.

O contribuinte COMERCIAL DE MODAS E TEXTIL TENDER FASHION LTDA não apresentou Recurso Voluntário.

Os sujeitos passivos solidários MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR e BIBIANA MIN KYUNG CHANG tiveram suas impugnações providas, porém, em razão do valor exonerado, houve Recurso de Ofício para este Conselho.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

**I - ADMISSIBILIDADE**

A decisão de piso julgou a Impugnação parcialmente procedente, excluindo a imputação de responsabilidade aos sócios MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR e BIBIANA MIN KYUNG CHANG e, portanto, exonerando ambos do lançamento de crédito tributário no valor de R\$17.008.591,59. Em razão do montante exonerado, o Colegiado *a quo* recorreu de ofício a este Conselho.

O limite de alçada para a admissibilidade de Recurso de Ofício está estabelecido na Portaria/MF nº 02, de 17/01/2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Assim, conheço do Recurso de Ofício, em razão do valor exonerado ser superior ao limite de alçada de R\$15.000.000,00, estabelecido no artigo 1º da Portaria/MF nº 02/2023.

**II – FUNDAMENTAÇÃO**

O Colegiado de 1ª instância proferiu sua decisão com base nos seguintes fundamentos:

**DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA**

A autoridade fiscal, em razão dos fatos descritos no termo de verificação, entendeu restar caracterizada a sujeição passiva solidária dos sócios administradores, MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR e BIBIANA MIN KYUNG CHANG, entendendo por sua responsabilidade pessoal pelo crédito tributário apurado, resultante de atos praticados com infração de lei, cometidos na direção da empresa autuada, **nos termos dos artigos 124 e 135 do CTN.**

O contribuinte contesta a responsabilização dos sócios pelo crédito devido pela empresa, **alegando que a autoridade fiscal não indicou em qual dispositivo legal**

**a responsabilidade foi tipificada: se no inciso I ou no inciso II do artigo 124 do CTN.** Por esta razão o ato encontra-se desprovido de motivação suficiente para conferir validade à imposição, dele decorrendo cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, em ofensa ao artigo 50 da Lei nº 9.784/99.

**Também alega que a sócia BIBIANA MIN KYUNG CHANG deve ser excluída da responsabilização, por não ter sido intimada acerca de tal imposição, conforme prevê o artigo 26 da Lei nº 9.784/99.**

Os artigos 124 e 135 do CTN, citados na autuação como fundamento para a responsabilização dos sócios, dispõem que:

(...)

**No caso em tela, a autoridade fiscal aponta como fundamento para a responsabilização pessoal dos sócios os “fatos descritos no termo de verificação”, em razão de “atos praticados com infração de lei”. No entanto, não aponta expressamente quais seriam os fatos relacionados no termo os quais caracterizariam a responsabilidade pessoal dos sócios, ou seja, quais seriam os atos praticados pelos gestores, dos quais decorreria a alegada infração de lei, nem tampouco informa se a infração seria meramente a infração tributária apurada (não comprovação da despesa), ou se seria infração a lei diversa.**

A Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1/2010, assinada conjuntamente pela PGFN e pela RFB, traz diversas orientações e entendimentos acerca da responsabilidade tributária, cabendo trazer aos autos os seguintes trechos deste documento:

(...)

**A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que a jurisprudência maciça do STJ exige apenas a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo, como de ato doloso.**

Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfazem a hipótese do artigo 135 do CTN. **Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo, bastando a culpa.**

Mesmo assim, não se está diante de caso de responsabilidade objetiva, de modo que ainda cabe à Administração Tributária a prova da prática do ato ilícito, bem como do dolo, ou, ao menos, da culpa do agente a que se imputa a responsabilidade.

**Nesse sentido, como já dito, não consta nos autos o apontamento de quais condutas concretamente praticadas pelos administradores da autuada, MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR e BIBIANA MIN KYUNG CHANG, incorrem em infração**

**de lei a ensejar a sua responsabilização. A não apresentação de documentos contábeis e fiscais capazes de comprovar o pagamento e o recebimento das mercadorias declaradas como adquiridas para revenda caracteriza a ocorrência de infração à lei tributária, suficiente para a exigência dos tributos devidos pela empresa, conforme já analisado acima. Porém, tais fatos não fazem prova do dolo dos administradores, e nem mesmo de sua culpa.**

Observe-se, ainda, que, apesar de a autoridade fiscal não mencionar expressamente em quais incisos dos artigos 124 e 135 acima transcritos a situação dos autos estaria inserida, conforme alega o contribuinte, pode-se concluir que estaria se referindo aos incisos I do artigo 124 e III do 135, considerando os fatos em análise.

**No entanto, procede a alegação de ausência de motivação para a imputação da responsabilidade aos sócios, considerando que não há no termo de verificação fiscal especificação dos atos que teriam sido praticados pelos administradores que ensejaram infração de lei, além da ausência de informação se haveria outra lei infringida, além da própria legislação citada nos lançamentos.** Da mesma forma como ocorreu em relação à multa qualificada imposta nestes autos, também em relação à responsabilização dos sócios a autoridade fiscal não especifica os atos praticados que teriam ensejado tal imputação, não relacionando qualquer dos fatos apurados no termo de verificação à atuação dos administradores.

**Cabe observar que a infração apurada nos lançamentos - falta de recolhimento decorrente da glosa de créditos não comprovados – não enseja, por si só, a imputação de responsabilidade aos sócios. Para tanto, faz-se necessária a constatação de atos por eles praticados dos quais decorresse a infração da lei, a qual também deve ser especificada na imputação feita pela Fiscalização, visto que, conforme entendimento da PFN e da RFB manifestado no parecer acima transcrito, a infração a ser demonstrada pode ser tanto em relação a lei tributária, como a não tributária, sendo necessário nesse caso, porém, haver consequências tributárias. No presente caso tais condições não foram atendidas, limitando-se a autoridade fiscal a citar a legislação de forma genérica. Não há como estender a responsabilidade do crédito devido pelo contribuinte ao seu sócio-administrador, de forma pessoal, sem que sejam trazidos e comprovados nos autos os fatos e situações específicos que autorizam tal extensão, da mesma forma que a imposição da multa qualificada necessita da comprovação da ocorrência de uma (ou mais de uma) das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.**

**Quanto à imputação de responsabilidade à sócia BIBIANA MIN KYUNG CHANG, não procede a alegação do contribuinte, considerando que a unidade local tentou efetuar a ciência por via postal, sendo informado, no entanto, que a referida sócia havia mudado de endereço, conforme aviso de recebimento à fl. 4.662. Em consequência, foi realizado edital, publicado em 27/10/2016,**

considerando-se dada a ciência em 11/11/2016, nos termos do artigo 23, § 1º, inciso I, e § 2º, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72 (fl. 4.657).

No entanto, a autoridade fiscal apurou que a referida administradora ingressou na sociedade em 15/05/2013, posteriormente, portanto, à ocorrência dos fatos geradores que ensejaram os presentes lançamentos (2012). Assim, também por essa razão, não há como imputar à sócia BIBIANA MIN KYUNG CHANG a responsabilidade por eventuais infrações apuradas.

Pelo exposto, considero que não há nos presentes autos elementos que autorizem a imposição aos sócios da empresa autuada, MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR e BIBIANA MIN KYUNG CHANG, da responsabilidade prevista nos artigos 124 e 135 do CTN, sendo que, em relação à segunda, constatou-se, além disso, que seu ingresso na sociedade se deu após a ocorrência dos fatos geradores objeto do procedimento fiscal.

Inicialmente, constata-se que os sujeitos passivos solidários não apresentaram defesa. Foi apresentado apenas o Recurso Voluntário do contribuinte, pessoa jurídica (fls. 4665/4708), no qual se tratou da questão da responsabilidade tributária dos sócios, nos seguintes termos:

COMERCIAL DE MODAS E TEXTIL TENDER FASHION LTDA, pessoa jurídica de direito privado, com CNPJ baixado de ofício por inexistente de fato, inscrita no CNPJ sob nº 13.588.377/0001-55, neste ato representada pelo sócio MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR, brasileiro, casado, empresário, devidamente inscrito no CPF sob nº 302.070.238-08, residente a Av. Guapira nº 2.259, apto 02, bairro do Jaçanã, nesta capital, CEP nº 02265-002 (Doc. 01 e 02), tendo sido INJUSTAMENTE autuada pela fiscalização da Receita Federal do Brasil, através dos Autos de Infração de PIS/Pasep e COFINS, vem mui respeitosamente à presença de V.Sa., tempestivamente, apresentar a IMPUGNAÇÃO aos mesmos, o que faz de acordo com os motivos a seguir expostos.

(...)

### **3) DO NÃO CABIMENTO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AOS SÓCIOS**

O ilustre Auditor Fiscal, de forma arbitrária e ilegal, considerou RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, os sócios BIBIANA MIN KYUNG CHANG — CPF nº 348.900.498-19 e MINTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR — CPF nº 302.070.238-08, que fizeram, lícitamente, operações de compra e venda de mercadorias.

Ora ilustres Julgadores, a tese do Fisco acima transcrita, revela-se absurda e precipitada. Vejamos os motivos.

Em primeiro lugar, não se sabe ao certo em qual preceptivo legal a responsabilidade foi tipificada; se por meio do inciso I do art. 124 do CTN (de forma subjetiva) ou por meio do inciso II do mesmo art. 124 (de forma objetiva).

O Fisco, ao não ter demonstrado de maneira clara em qual situação legal os sócios da empresa se enquadrariam dentro dos comandos dos incisos do art. 124 do

CTN, acabou por emanar um ato administrativo desprovido de motivação suficiente para se conferir validade à regra da responsabilidade solidária imposta aos sócios.

Esse fato gerou uma situação de insegurança jurídica e cerceamento de defesa à contribuinte, na medida em que não se pode, dentro das regras jurídicas vigentes, aferir, de forma clara, objetiva e congruente, qual teria sido a motivação legal capaz de autorizar a incidência de uma regra de direito público, cuja aplicação não pode ser feita de qualquer modo.

No caso em exame, o Ilmo. Sr. Fiscal autuante, como se disse, não fez a indicação exata dos fatos e fundamentos jurídicos que deveriam ter como norte as normas contidas nos incisos I e II do art. 124 do CTN.

Ao não definir de maneira clara em qual dispositivo a responsabilidade solidária estaria amoldada, acabou por ferir a Lei Federal nº 9.784/99, que trata dos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal.

Vejamos:

(...)

Nesse contexto, percebe-se que a discussão sobre a imposição da responsabilidade solidária fica extremamente difícil, pois, devido à falta de motivação escoreita, não se tem com clareza e certeza qual o objeto da responsabilidade solidária que o Fiscal autuante quis alcançar.

Em razão deste fato, acabou por entregar à contribuinte a difícil tarefa dos sócios se defenderem de uma abstração, a qual é originada de uma imposição legal imotivada, por falta de referência específica à norma aplicável.

Assim, por não existir motivação clara, objetiva e congruente sobre o enquadramento legal exato que o Fisco quis se utilizar para imputar responsabilidade solidária aos sócios da ora impugnante, ou seja, não existe nos autos nenhuma indicação se a motivação da responsabilidade solidária se baseou nos incisos I ou II do art. 124 do CTN, conclui-se que o ato administrativo de imposição de responsabilidade solidária em análise está eivado de vício insanável, devendo ser cancelado.

De outra forma, a sócia BIBIANA MIN KYUNG CHANG — CPF nº 348.900.498-19, por não ter sido intimada da SUJEIÇÃO PASSIVA, deve ser excluída da mesma, nos termos do art. 26 da Lei 9.784/99. Verbis:

(...)

Assim, em razão dos argumentos acima esposados, espera a ora impugnante que os Nobres Julgadores afastem a responsabilidade solidária aplicada aos sócios da empresa, em razão dos vícios apontados.

**Contudo, nos termos do ARESP nº 2.227.995/GO**, Relator Ministro RAUL ARAÚJO, publicação em 19/12/2025 verifico que a legitimidade das partes é matéria de ordem pública, cognoscível de ofício em qualquer instância:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. AGRAVO CONHECIDO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO.

1. O acórdão recorrido enfrentou expressamente os temas indicados como omissos, delimitando a estreita via da objeção de pré-executividade e rejeitando o exame da ilegitimidade passiva por demandar dilação probatória e por já ter sido apreciada, com coisa julgada, além de registrar comportamento contraditório vedado pelo princípio da boa-fé objetiva e da cooperação.

**2. Nos termos da jurisprudência desta Corte, enquanto não decididas, as questões de ordem pública, como a legitimidade das partes, podem ser conhecidas, inclusive de ofício, em qualquer grau de jurisdição ordinária, até o trânsito em julgado, pois não sujeitas à preclusão temporal, mas à coisa julgada e sua eficácia preclusiva. Após o trânsito em julgado, no entanto, deverá ser suscitada por meio de impugnação autônoma (querela nullitatis) e ação rescisória.** Precedentes.

3. A ilegitimidade passiva e os vícios do título executivo arguidos em sede de objeção de pré-executividade foram considerados preclusos, em razão do trânsito em julgado dos embargos à execução, sendo vedada sua rediscussão em sede de exceção de pré-executividade. Conclusão diversa implicaria eternizar as discussões alusivas ao feito executivo, o que milita em desfavor da boa-fé processual, da efetividade e da razoável duração do processo.

4. A prescrição intercorrente foi afastada pelo Tribunal de origem, que verificou a movimentação constante do processo e a ausência de desídia do exequente, concluindo que não se configurou a paralisação superior ao prazo prescricional.

5. O posicionamento adotado pelo Tribunal de origem está em consonância com a jurisprudência do STJ, atraindo a incidência da Súmula 83 do STJ.

6. Agravo conhecido para conhecer em parte do recurso especial e, nessa extensão, negar-lhe provimento.

Estabelecida essa premissa, a análise do Recurso de ofício deve se iniciar pelo que consta do Termo de Verificação Fiscal sobre a questão da responsabilidade solidária dos sócios:

#### 5. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

5.1 Conforme acima relatado a empresa não foi localizada no seu endereço cadastral. O sócio da empresa MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR, localizado em seu domiciliar, tomou ciência, em 05/01/2015, do Termo de Início do Procedimento Fiscal, lavrado em 22/12/2014. Para o atendimento do procedimento fiscal outorgou o instrumento particular de procuração, datada de

07/01/2015, para Kenji Kyohara, CPF 066.715.438-87 e Evaldo Shigueo Yoshimura, CPF 759.947.128-68.

**5.2 Nos termos do art. 124 (Sujeito Passivo) c/c o arts. 135 (Responsabilidades de Terceiros) do Código Tributário Nacional, Lei nº. 5.172/66 e, ante aos fatos descritos neste Termo de Verificação Fiscal – PIS/COFINS restou caracterizada a sujeição passiva solidária dos sócios administradores**, abaixo identificados, pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração da lei cometidos na direção da empresa: COMERCIAL DE MODAS E TEXTIL TENDER FASHION LTDA, CNPJ 13.588.377/0001-55.

5.3 Os sócios da empresa, principalmente no período fiscalizado do ano-calendário de 2012, conforme dados contratuais registrados na JUCESP são os seguintes:

NOME	CPF	TIPO	INÍCIO	FIM	VÍNCULO
MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR	302.070.238-08	SÓCIO ADMINISTRADOR	18/11/2011	15/05/2013	SÓCIO ADMINISTRADOR
ALTAIR DIAS MIRANDA	104.495.148-62	SÓCIO	18/11/2011	15/05/2013	SÓCIO
MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR	302.070.238-08	SÓCIO	15/05/2013		SÓCIO
BIBIANA MIN KYUNG CHANG	348.900.498-19	SÓCIO ADMINISTRADOR	15/05/2013		SÓCIO ADMINISTRADOR

5.4 Os sujeitos passivos solidários MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR e BIBIANA MIN KYUNG CHANG (sócios administradores), supramencionados, serão cientificados pelo “Termo de Encerramento Consolidado para Responsabilidade Tributária - TECR” da exigência tributária decorrente desse procedimento fiscal relativamente aos tributos: IRPJ e reflexo CSLL, PIS, COFINS e IRRF, contra o sujeito passivo supra referido.

Como se verifica, a DRJ entendeu que a infração tributária efetivamente ocorreu, pois o contribuinte não conseguiu comprovar que houve o efetivo pagamento das compras que originaram os créditos pleiteados, bem como não comprovou que recebeu tais mercadorias, indicando que estas aquisições foram simuladas com o objetivo de gerar créditos fictícios. Nesse ponto, manteve a autuação em relação à COMERCIAL DE MODAS E TEXTIL TENDER FASHION LTDA.

Por outro lado, entendeu o Colegiado de piso que não houve comprovação dos atos efetivamente praticados pelos sujeitos passivos solidários, nem qual seria a infração à lei que poderia gerar a responsabilização de ambos com base no art. 135, III, do CTN. Assim, cancelou a autuação em relação a ambos, o que originou o presente Recurso de Ofício.

Para a correta análise deste recurso, vejamos o que consta do Termo de Verificação Fiscal sobre os fatos que ensejaram a responsabilização solidária:

2.4.1 Por força da Intimação nº 01, lavrada em 19/03/2015, **a fiscalizada disponibilizou em 09/04/2015, cópias das DANFE – Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica de Saídas, de emissão do principal fornecedor SEAVIEW TEXTIL COMERCIAL LTDA, CNPJ 12.135.960/0001-48, bem como os comprovantes de quitação desses documentos**, relativos ao ano calendário de 2012. Consoante citação nessa Intimação, foram extraídos do sistema SPED Contábil da fiscalizada, da conta contábil: 21201001 – Fornecedores Nacionais, as informações desse fornecedor SEAVIEW, assim como foram consultados no sistema SPED Nota Fiscal Eletrônica, os dados também desse fornecedor.

(...)

**2.4.2 Os comprovantes de quitação desses documentos fiscais (DANFE) se trata de Duplicata de Venda Mercantil**, ambos com a mesma numeração, com vencimento, em regra, de trinta dias da data da emissão da Nota Fiscal, e a prova do pagamento se dá pelo carimbo do antigo CGC, atual CNPJ, e do carimbo “Recebemos”, com a data do recebimento, coincidente com a data do vencimento, manuscrita e assinada (nome ilegível). Esse procedimento se repete com todas as Nfe dessa amostragem da ordem de 31,2187% do total contabilizado do fornecedor SEAVIEW no ano calendário de 2012, valendo afirmar que seria esse um procedimento padrão para todas essas operações conforme se verifica do demonstrativo abaixo.

(...)

**2.4.3 Como se verifica do SPED Contábil a contabilização desses pagamentos se dá mensalmente em um único lançamento contábil** a débito da conta: 201020101 Fornecedores Nacionais e a crédito da conta: 101010101 Caixa Geral, **sem a identificação do fornecedor beneficiário desse pagamento**, conforme extrato desses lançamentos abaixo demonstrado.

(...)

2.5 Com o objetivo de obter elementos para a confirmação dos dados disponibilizados pela fiscalizada em face das intimações lavradas, em relação ao batimento das informações sobre os clientes da empresa, **foram essas empresas clientes intimadas do procedimento de diligência fiscal**, pelo Termo de Diligência, lavrado em 30/11/2015. **Nessa Intimação foi solicitada a apresentação de cópias autenticadas pela própria empresa de todas as notas fiscais de compras da empresa Comercial de Modas e Têxtil Tender Fashion Ltda, matriz e filiais, inclusive dos comprovantes de quitação dessas compras, e as informações sobre a forma e data do efetivo pagamento, e dados do transportador das mercadorias adquiridas**. Em face do atendimento dessas diligenciadas, produzimos o resumo, a saber:

(...)

2.5.1 É de se registrar que **a maioria das quitadas foram efetuadas via bancária e o meio de transporte das mercadorias foram informadas como “transporte**

**próprio**” conforme constaria da própria nota fiscal emitida. Outras informações colhidas dessas cópias de notas fiscais disponibilizadas pelas diligenciadas dizem respeito aos produtos adquiridos que podem ser assim resumidos:

(...)

2.6 Verifica-se dos extratos da conta contábil: 21201001 – Fornecedores Nacionais, extraído do SPED Contábil, pelos lançamentos contábeis a débito que a empresa registra os pagamentos, a crédito da conta contábil: 11101001 – Caixa Geral, no último dia de cada mês praticamente cobrindo o saldo do mês anterior até o mês de novembro/2012. No mês de dezembro/2012 o contribuinte alterou esse procedimento registrando a baixa da conta contábil Fornecedores, no montante aproximado de 75% do saldo anterior, pela movimentação da conta contábil 11102001 – Bradesco durante esse mês de dezembro/2012. **Essa movimentação, conforme apurado dos registros do SPED Contábil, se trata, na maioria dos casos, de emissão de cheques de valores diversos não coincidente com os valores de notas fiscais de fornecedores e sem a identificação do beneficiário.**

(...)

2.6.3 Entretanto, verifica-se dos elementos disponibilizados pelas empresas clientes diligenciadas que a fiscalizada vendeu 143 produtos, conforme abaixo listados, e somente 12 produtos (8,39%) fazem parte da listagem dos produtos que teriam sido adquiridos da fornecedora SEAVIEW, acima demonstrado.

(...)

**2.6.4 Dessa forma é de se concluir que os produtos que teriam sido adquiridos da fornecedora SEAVIEW não foram realmente vendidos por essa fornecedora e/ou não foram efetivamente comprados de fato pela empresa fiscalizada, não obstante terem sido inventariados “proforma” no Livro Registro de Inventário da empresa fiscalizada.**

2.6.5 De todo o exposto verifica-se que **a fiscalizada não logrou comprovar que os produtos que teriam adquiridos da fornecedora SEAVIEW TEXTIL COMERCIAL LTDA, foram efetivamente entregues na empresa** pela ausência de informações na DANFE sobre o meio de transporte utilizado, não obstante intimado, prestar esclarecimentos inconclusivo (subitem 2.3.3 acima) sobre o transporte desses produtos **e, ainda, se esses produtos foram efetivamente vendidos**, não obstante ser o maior fornecedor da empresa em termos de valores (71,1045%), conforme demonstrativo abaixo da conta contábil: 3.03.02.01.02 – Compras de Mercadorias Revenda. **Não comprovou a efetivação dos pagamentos das duplicatas desse fornecedor SEAVIEW**, conforme se verifica do relato do subitem 2.3.2 acima. E, ainda, **a empresa SEAVIEW não possui empregados desde a sua constituição conforme se verifica da pesquisa no sistema “GFIP”.**

(...)

2.6.6 Assim, **os valores declarados na Ficha 06 A** – Apuração dos Créditos de PIS/PASEP – Aquisições no Mercado Interno **e na Ficha 16 A** – Apuração dos Créditos da COFINS – Aquisições no Mercado Interno, linha 01 – Bens para Revenda, do DACON – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais, ano calendário de 2012, **relativos a esse fornecedor SEAVIEW Têxtil Comercial Ltda., serão objeto de glosa considerando esses “Bens para Revenda” com comprovação inidônea**, sujeitando-se à empresa ao lançamento de ofício nas áreas das contribuições ao PIS e a COFINS, e considerando o evidente intuito de fraude, sujeitará a empresa fiscalizada à multa de lançamento de ofício qualificada nos termos do item II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

(...)

2.7 Verifica-se da Ficha Cadastral Simplificada da JUCESP que **a fornecedora SEAVIEW foi constituída em 24/06/2010 pelos sócios: JANG HO PARK, CPF 231.898.488-31, (sócio administrador c/ 95,8333% de participação) e ANISIO DA SILVA MIRANDA, CPF 643.745.568-34, (sócio c/ 4,1667% de participação) e, em 03/07/2012 retira-se da sociedade JANG HO PARK pela admissão de SANG DOO PARK, CPF 223.348.388-02, remanescendo o sócio ANISIO DA SILVA MIRANDA, e dissolvida em 31/05/2013**. Por outro lado, a empresa fiscalizada foi constituída em 29/04/2011 pelos sócios: MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR, CPF 302.070.238-08, (sócio administrador c/ 99,17% de participação) e ALTAIR DIAS MIRANDA, CPF 104.495.148-62, (sócia c/ 0,83% de participação) e em 15/05/2013 foi alterada a composição dessa sociedade com a saída da sócia ALTAIR DIAS MIRANDA, cedendo e transferindo suas cotas para BIBIANA MIN KYUNG CHANG, CPF 348.90.498-19, e a cessão e transferência de parte das cotas de MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR para BIBIANA MIN KYUNG CHANG que passa a ser a sócia administradora com 99% de participação e MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR o sócio com 1% de participação.

### 3. DOS FUNDAMENTOS LEGAIS

a. BASE TRIBUTÁVEL: **Foi apurado o montante da base de cálculo de R\$62.543.756,80**, cujos créditos impugnados referentes aos valores de Bens para Revenda com comprovação inidônea na área das contribuições ao PIS correspondem a R\$1.031.971,99 e a COFINS a R\$4.753.325,52, conforme demonstrado no subitem 2.6.6, acima;

**b. INFRAÇÃO: Créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições ao PIS e a COFINS.**

c. ENQUADRAMENTO LEGAL: O enquadramento legal de cada Auto de Infração encontra-se na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que faz parte integrante desses autos de infração.

### 4. DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

4.1 Em face do exposto, **a empresa, acima identificada, utilizou-se de créditos descontados indevidamente oriundos de Bens para Revenda com comprovação**

**inidônea com intuito de reduzir as contribuições ao PIS e a COFINS**, anual-cadário de 2012, consoante demonstração no subitem 2.6.6, acima sujeitando-se, portanto, ao lançamento de ofício nos termos dos artigos 841, inciso III, 904, 926, c/c 845, inciso III e 944 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, c/c art. 93 do Decreto nº 4.524/2002, por infração à legislação das Contribuições Sociais, mencionada no item 3, letra “c”, acima, **e, considerando o evidente intuito de fraude, sujeitará a empresa fiscalizada à multa de lançamento de ofício qualificada nos termos do item II do art. 44 da Lei nº 9.430/96** (art. 957, inciso II do RIR/99).

#### **Passo a decidir.**

**Em relação à exclusão de BIBIANA MIN KYUNG CHANG do polo passivo da relação jurídico-tributária**, o próprio Auditor-Fiscal apresenta no Termo de Verificação Fiscal uma planilha na qual consta que essa pessoa física somente passou a constar do Contrato Social como sócia-administradora a partir de 15/05/2013, posteriormente, portanto, à ocorrência dos fatos geradores que ensejaram os presentes lançamentos (2012).

Não havendo qualquer evidência de que tenha atuado na gerência do recorrente, mesmo que na condição de sócia oculta, **voto por negar provimento ao Recurso de Ofício nesse ponto.**

**Com relação a MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR**, vejamos, ponto a ponto, as razões da DRJ para o cancelamento da autuação em relação ao referido sócio-administrador:

#### **FUNDAMENTO 01**

*No caso em tela, a autoridade fiscal aponta como fundamento para a responsabilização pessoal dos sócios os “fatos descritos no termo de verificação”, em razão de “atos praticados com infração de lei”. **No entanto, não aponta expressamente quais seriam os fatos relacionados no termo os quais caracterizariam a responsabilidade pessoal dos sócios, ou seja, quais seriam os atos praticados pelos gestores, dos quais decorreria a alegada infração de lei, nem tampouco informa se a infração seria meramente a infração tributária apurada (não comprovação da despesa), ou se seria infração a lei diversa:***

Ora, a acusação fiscal expressamente afirma que se trata de uma fraude cometida pelo contribuinte que se utilizou de notas fiscais de compras inexistentes para gerar créditos em seu favor. Demonstrou que a empresa fornecedora nunca teve um empregado sequer, funcionou apenas por 3 anos, mas emitiu notas fiscais em valores elevadíssimos, sem que o adquirente (fiscalizado) conseguisse comprovar o efetivo pagamento destas compras e nem o seu recebimento.

A conclusão óbvia é que tais créditos eram inexistentes, e que o contribuinte praticou diversas condutas para ludibriar a fiscalização, como a emissão de duplicatas que jamais foram pagas, o registro de entrada de mercadorias que nunca foram adquiridas e o registro de créditos sobre essas mesmas aquisições, que jamais foram realizadas.

Tal conduta não pode ser entendida como mera falta de pagamento de tributo, a ensejar a simples multa de 75%. A utilização de documentos ideologicamente falsos para simular a aquisição de mercadorias e, assim, registrar créditos inexistentes, é conduta que se caracteriza como fraude, segundo o conceito positivado pela Lei nº 4.502/64:

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

Tal conduta também se subsume a diversas hipóteses descritas como **crimes contra a ordem tributária**, conforme art. 1º, incisos I, II e IV, da Lei nº 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir tributo**, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou **prestar declaração falsa às autoridades fazendárias**;

II - fraudar a fiscalização tributária, **inserindo elementos inexatos**, ou omitindo operação de qualquer natureza, **em documento ou livro exigido pela lei fiscal**;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou **utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato**;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Os fatos descritos caracterizam a responsabilidade pessoal dos sócios administradores, pois é óbvio que seria impossível a sua ocorrência sem que eles tivessem organizado todo o esquema fraudulento. Uma pessoa jurídica não pensa e nem toma decisões, são os seus administradores que o fazem, inclusive porque eles são os beneficiados com o enriquecimento ilícito proveniente da diminuição do pagamento dos tributos por meio de sonegação fiscal.

Se o esquema de fraude foi elaborado e colocado em prática por funcionários, sem o conhecimento dos administradores, em ação que visava a lesar a empresa, isso deveria ser provado nos autos. Os sócios-administradores não podem simplesmente alegar que não sabiam de nada e que jamais deram ordens para que tais atos fraudulentos fossem executados. Isso deve ser comprovado de forma inequívoca.

Destaco que, à época dos fatos geradores, MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR era o único sócio-administrador, gerindo a empresa sozinho.

O Auditor-fiscal fundamentou a sujeição passiva solidária de forma correta com base no art. 135 do CTN:

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.

Sobre este dispositivo legal, trago a lição do professor Leandro Paulsen, em sua obra Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012:

Pressupostos de responsabilidade. A responsabilidade pessoal, no caso, **decorre de ato praticado com ilicitude, por conta e risco do gestor.** Como é o pressuposto de fato da responsabilidade, tem de ser devidamente apurado.

– “O art. 135 do CTN estabelece a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas... Como se vê, estamos em face de uma regra matriz de responsabilidade tributária que não se confunde, de modo algum, com a regra matriz de incidência de qualquer tributo. (...) **O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.** A *contrario sensu*, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o **dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.** A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e REsp 374.139). Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724). (...)

– Infração a lei não tributária. “... **o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária** (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. **A lei que se infringe é**

**a lei comercial ou civil, não a lei tributária**, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no polo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756)

(...)

– Culpa dos diretores no desempenho de suas funções. “5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN. 6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que **os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções**, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN. (...)

– **Responsabilidade em face de crimes**. “6. Em decorrência da ausência de conduta ilícita voluntária ou intencional, **o não-recolhimento do tributo**, por parte da sociedade, **salvo nos casos previstos na legislação como crimes contra a ordem tributária (a exemplo da Lei nº 8.137/90), não se caracteriza como uma infração à lei**, não podendo via de regra, à luz do inciso III e do caput do art. 135 do CTN, gerar a responsabilização pessoal dos dirigentes de qualquer pessoa jurídica.” (CANAZARO, Fábio. A Responsabilidade Tributária dos Sócios e dos Dirigentes em Relação ao passivo Tributário da Sociedade Cooperativa. RDDT nº 145, out/07, p. 23)

– Apropriação indébita de contribuições retidas e não recolhidas. É o caso mais claro de ilícito caracterizador da responsabilidade pessoal de que trata o art. 135 do CTN.

Não há dúvidas de que o gestor que pratica atos para simular a compra de mercadorias com o objetivo de gerar créditos de PIS/Cofins está agindo com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pois é antijurídico que algum desses instrumentos possa prever a possibilidade de sonegar tributos para aumentar o lucro dos sócios.

Nesse sentido, trago precedente da Turma 1102 deste Conselho no Acórdão nº 1102-001.375, Sessão de 13/06/2024, decisão tomada por unanimidade:

SIMULAÇÃO DE OPERAÇÕES FICTÍCIAS PARA APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS E DEDUÇÃO DE DESPESAS INEXISTENTES NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. GLOSA DOS VALORES ARTIFICIALMENTE ESCRITURADOS.

**A simulação de transações fictícias com empresas “noteiras”, mediante escrituração fraudulenta de notas fiscais inidôneas, autoriza a glosar os créditos fiscais indevidamente aproveitados dos tributos não cumulativos, bem como justifica a glosa das respectivas despesas fictícias na apuração do lucro real.**

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE DIRETORES E ADMINISTRADORES. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DE ATOS COM COMPROVAM A GESTÃO DA PESSOA JURÍDICA NO PERÍODO EM QUE LHE FOI IMPUTADA CONDUTA SIMULADA TENDENTE À REDUÇÃO DE TRIBUTOS. APLICAÇÃO DO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

**Mantém-se a responsabilidade de diretores e administradores de pessoa jurídica contra quem foi lançado o crédito tributário, quando restar demonstrada e individualizada a prática consciente de atos tendentes a reduzir ou suprimir tributo ou obter proveito fiscal em favor da companhia.**

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS QUE NÃO ATUAM COMO SÓCIOS, DIRETORES OU ADMINISTRADORES DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE ATRAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR APLICAÇÃO DO ART. 135, III, DO CTN, UMA VEZ QUE NÃO PARTICIPAM DA GESTÃO DA SOCIEDADE.

A atração da responsabilidade tributária de terceiros que não realizam atos em nome da contribuinte e não estão se vinculam a ela diretamente, mas praticam atos em nome de terceiros que concorram com o nascimento da obrigação tributária ou do fato infracional, impõe a atribuição de responsabilidade tributária pela existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador, demandando a aplicação do art. 124, I, do CTN, sendo inadequada aplicação do art. 135, III, do CTN para tal finalidade.

Em outro precedente, desta vez da Turma 1301, no Acórdão nº 1301-003.665, Sessão de 23/01/2019, também com decisão tomada por unanimidade, a solução foi a mesma:

(...)

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. CONDUTA DOLOSA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

**A utilização de notas fiscais frias emitidas por empresas consideradas “noteiras”, bem como a prática reiterada em não efetuar a entrega da Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, caracteriza a conduta dolosa da recorrente e o evidente intuito de fraude, ensejam, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150%.**

MULTA AGRAVADA. CABIMENTO. FALTA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES.

Cabível o agravamento previsto no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/08, face à falta de atendimento à maioria das intimações encaminhadas pela fiscalização à recorrente.

(...)

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN.

**A expressão "infração de lei" prevista no art. 135 do CTN refere-se a situações nas quais o administrador atue fora das suas atribuições funcionais, extrapolando o que esteja previsto na lei societária ou no estatuto social da empresa, muitas vezes em prejuízo da própria empresa.**

**No caso, os agentes fiscais comprovaram infração funcional praticada pelos administradores do grupo, por violação da lei ou do estatuto social.**

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. ART. 124, I DO CTN.

Demonstrada a existência de um grupo econômico de fato, integrado por diversas pessoas jurídicas formalmente independentes, porém com administração única, estrutura e atuação operacional comum e confusão patrimonial, procedente a atribuição de responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. LEGITIMIDADE.

**É legítima a atribuição de responsabilidade solidária por multa de ofício agravada**, posto que a pessoa física ou jurídica que tenha interesse comum na situação que constitui o fato gerador responde solidariamente pela obrigação principal, que abrange não apenas o pagamento do tributo, mas também das penalidades pecuniárias.

O STJ também possui o mesmo entendimento da instância administrativa, conforme o seguinte precedente:

**i) Habeas Corpus 816.576-SP, Relator Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, publicação em 20/12/2023:**

Como visto, ao contrário do que sustenta a defesa dos pacientes, inexistente alegada ausência de correlação entre os fatos apontados na denúncia e a sentença condenatória. Constatou expressamente da inicial acusatória que "**os denunciados, com a inequívoca intenção de sonegar o tributo estadual em favor de suas pessoas jurídicas, inseriram em suas escriturações elementos inexatos em créditos indevidos de ICMS no valor de R\$ 2.662.713,46 originários de operações acobertadas por notas fiscais de emissão atribuída à empresa Friverde**" destacando, ainda, que "**os denunciados, ocupando os cargos acima descritos, detinham o domínio do fato e da atividade empresarial. Eram responsáveis pelo recolhimento dos tributos e pelas informações prestadas ao fisco e os beneficiários pelo produto da sonegação**" (fl. 42).

A sentença condenatória entendeu procedente a condenação asseverando que "**a finalidade principal da organização que orbita em torno do réu Alfeu Crozato Mozaquatro (Núcleo Mozaquatro) é sonegar tributos e frustrar direitos trabalhistas em benefício próprio, mediante a criação de empresas colocadas em nome de sócios 'laranjas' (no caso destes autos as empresas Friverde e Coferfrigo),**

*as quais são utilizadas tanto para movimentar parte do faturamento do grupo sem recolher os tributos, quanto para servir de anteparo entre o Grupo Mozaquatro e as ações fiscais e trabalhistas movidas contra suas empresas, protegendo o patrimônio do grupo e de seus verdadeiros sócios" (fl. 52).*

Concluiu explicitando que "**a redução ou supressão dos ICMS foi atingida, mediante a utilização de artifícios fraudulentos, seja por omissão de informações falsas à autoridade fazendária. E, ainda, houve creditamento de ICMS com base em notas fiscais inverídicas, emitidas por entidades fantasmas**" (fl. 61).

O acórdão atacado, por sua vez, ratificou o entendimento anterior afirmando "*haver elementos suficientes demonstrando a utilização de inúmeros estabelecimentos, ativos e inativos, nas fraudes apuradas neste processo, salientando que as empresas COFERFRIGO e FRIVERDE foram registradas em nomes de sócios "laranjas"; os tributos eram declarados, mas não eram pagos, desencadeando ações fiscais, constatando-se, posteriormente, que nem empresas, tampouco os sócios, tinham patrimônio para honrar as dívidas" (fl. 21).*

É de se destacar que **a condenação dos pacientes na presente ação penal não decorreu exclusivamente do fato da sentença os ter reconhecido como os verdadeiros proprietários e gestores da empresa FRIVERDE** – com sede e atividades em Campina Verde / MG –, **mas em decorrência de**, na condição de sócios e administradores das empresas com sede tributária no estado de São Paulo, **terem inserido em escriturações elementos inexatos em créditos indevidos de ICMS no valor de R\$ 2.662.731,46.**

Com efeito, os pacientes foram condenados em razão de fraudes fiscais, as quais acarretaram sonegação tributária aos cofres do fisco paulista **mediante o lançamento de notas fiscais falsas apresentadas para gerar creditamento indevido de ICMS.** O fato de as instâncias ordinárias terem concluído ser os pacientes os responsáveis, ou não, pela gestão da Empresa FRIVERDE – cuja sede tributária é nº Estado de Minas Gerais – mostra-se irrelevante para a consumação do delito, não afetando ou afastando a sonegação realizada perante o fisco paulista, que foi objeto do Auto de Infração n. 3.104.591-1.

**Dessa forma, não prosperam as irresignações contidas na presente impetração,** razão pela qual, com base no art. 34, XX, do Regimento interno do Superior Tribunal de Justiça, não conheço da presente impetração.

## **FUNDAMENTO 02**

*Nesse sentido, como já dito, não consta nos autos o apontamento de quais condutas concretamente praticadas pelos administradores da autuada, MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR e BIBIANA MIN KYUNG CHANG, incorrem em infração de lei a ensinar a sua responsabilização. A não apresentação de documentos contábeis e fiscais capazes de comprovar o pagamento e o recebimento das mercadorias declaradas como adquiridas para revenda caracteriza a ocorrência de infração à lei tributária, suficiente para a exigência dos tributos devidos pela empresa,*

*conforme já analisado acima. Porém, tais fatos não fazem prova do dolo dos administradores, e nem mesmo de sua culpa.*

Conforme já discutido na análise do FUNDAMENTO 01, a conduta infracional foi perfeitamente descrita, sendo inverossímil creditar a terceiros a organização e o consentimento para que a fraude narrada ocorresse. Sendo MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR o único sócio-administrador, e beneficiário exclusivo do enriquecimento ilícito proveniente da redução/supressão indevida dos tributos, resta óbvio que a conduta concretamente praticada por ele foi a de determinar e consentir com todas as ações fraudulentas praticadas, não havendo qualquer prova ou sequer indício de que a fraude ocorreu à sua revelia.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, foi apurado o montante da base de cálculo de R\$62.543.756,80, cujos créditos impugnados referentes aos valores de Bens para Revenda com comprovação inidônea na área das contribuições ao PIS correspondem a R\$1.031.971,99 e a COFINS a R\$4.753.325,52. Não se mostra minimamente sustentável arguir que o sócio-administrador não percebesse uma diferença desta monta do seu pagamento de tributos.

Além disso, a definição dos fornecedores de uma empresa, ainda mais quando se trata de aquisições de mercadorias de tão elevado valor, não pode deixar de passar pelo crivo de sua administração. São os gestores que realizam a prospecção dos fornecedores, acordam preços, prazos de pagamento e todas as demais avenças necessárias à boa efetivação do negócio. No presente caso, estas negociações foram efetivadas com uma empresa sem qualquer estrutura física, que não possui um único empregado registrado em GFIP, conforme muito bem identificado pela Fiscalização. Não parece razoável que o sócio-administrador não soubesse que se tratava de uma fraude.

Por fim, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, para a consecução da fraude, foi necessária a emissão de notas fiscais de entrada, registros contábeis, pagamentos descasados das faturas e sem identificação do destinatário e emissão de duplicatas referentes a compras inexistentes. Vários funcionários da recorrente sabiam que aquelas compras eram inexistentes. Não há como realizar todos estes atos sem uma coordenação, sem alguém que faça o planejamento, identifique quem serão os executores e dê as ordens a funcionários de diversos setores diferentes da empresa.

Todas estas etapas se constituem em atos de gestão, e somente MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR poderia realizá-los, pois é quem possui os poderes de administração. Logo, mostra-se evidente que é considerado como mentor intelectual do crime contra a ordem tributária e que atuou diretamente na coordenação dos esforços de diversos funcionários para a conclusão da fraude.

Destaco que, ao final, a recorrente teve seu CNPJ cancelado por inexistência de fato, a indicar que a empresa não praticava operações de forma lícita, podendo, por exemplo, ser mero artifício para “lavagem de dinheiro”.

Destaco o conceito de dolo, segundo a lição do professor Luiz Régis Prado:

Conceito de dolo. “Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo). Dolo, como resolução delitiva, é ‘saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito’. Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito. O dolo é, de certo modo, a ‘imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo’ da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa. O juízo de periculosidade objetiva da conduta...exige necessariamente a aferição do dolo.” (PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. 6.ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006. p. 113)

O dolo, ou seja, a vontade livre e consciente de cometer o crime tributário, não pode ser extraída da mente do autor, por certo. Tampouco é razoável que só possam ser condenados os autores quando eles confessem o crime, ou quando seja encontrado um documento em que alguém escreve, de próprio punho, uma ordem para que se cometa algum crime. Ou, ainda, esperar que em todos os procedimentos tributários exista um pedido para quebra do sigilo telefônico, na tentativa de se descobrir alguma ligação entre os autores intelectuais e executores combinando o crime, o que seria materialmente inexecutável.

Tal conclusão somente poderá ser alcançada através da análise das circunstâncias do caso concreto, sopesando os fatos trazidos aos autos, verificando a razoabilidade e a lógica da recorrente em realizar suas operações nos moldes descritos, comparando com o que é normal e usualmente esperado em tais situações, constatando se os benefícios que se alega obter realmente ocorreram.

No Direito, restou consagrada a Teoria do Domínio do Fato, bem definida por Guilherme de Souza Nucci, em sua obra Manual de direito penal – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014:

### 3. DISTINÇÃO ENTRE COAUTORIA E PARTICIPAÇÃO

O Código Penal de 1940 equiparou os vários agentes do crime, não fazendo distinção entre o coautor e o partícipe, podendo o juiz aplicar, igualmente, a pena para todos (é a denominada teoria subjetiva, ou seja, conceito extensivo de autor).

Coube à doutrina fazer a separação entre coautoria e participação, além do que a Reforma Penal de 1984 terminou por reconhecer que essa distinção é correta, acolhendo-a (Exposição de Motivos, item 25: “Sem completo retorno à experiência passada, curva-se, contudo, o Projeto aos críticos dessa teoria, ao optar, na parte final do art. 29, e em seus dois parágrafos, por regras precisas que distinguem a autoria da participação. Distinção, aliás, reclamada com eloquência pela doutrina, em face de decisões reconhecidamente injustas”).

Prevaleceu, pois, o conceito restrito de autor, embora, dentro dessa teoria, que é objetiva, existam dois posicionamentos:

a) teoria formal: autor é quem realiza a figura típica e partícipe é aquele que comete ações fora do tipo, ficando praticamente impune, não fosse a regra de extensão que o torna responsável. Atualmente, é a concepção majoritariamente adotada (Aníbal Bruno, Salgado Martins, Frederico Marques, Mirabete, René Ariel Dotti, Beatriz Vargas Ramos, Fragoso, citados por Nilo Batista, Concurso de agentes, p. 61). Exemplo: quem aponta o revólver, exercendo a grave ameaça, e quem subtrai os bens da vítima são coautores de roubo, enquanto o motorista do carro que aguarda para dar fuga aos agentes é o partícipe (os dois primeiros praticaram o tipo do art. 157; o último apenas auxiliou);

**b) teoria normativa (teoria do domínio do fato):** autor é quem realiza a figura típica, mas também quem tem o controle da ação típica dos demais, dividindo-se entre “autor executor”, “autor intelectual” e “autor mediato”. O partícipe é aquele que contribui para o delito alheio, sem realizar a figura típica, nem tampouco comandar a ação. Assim, exemplificando, por essa teoria, o chefe de um grupo de justiceiros, que ordenou uma execução, bem como o agente que diretamente matou a vítima são coautores

Sobre a matéria, trago o seguinte precedente do STJ:

**i) REsp 2.062.530/SP, Relator Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, publicação em 18/11/2024:**

Quanto às demais violações apontadas, aos arts. 156, 315, § 2º, IV, 383 e 564, V, todos do CPP, e 489, § 1º, IV, do CPC, o TRF3 manteve a condenação nos seguintes termos do julgamento dos embargos infringentes:

*"No mérito dos embargos infringentes, a defesa de J Z S A M requer o acolhimento do voto vencido, que entendeu pela absolvição do acusado, dado que não demonstrada sua autoria delitiva, considerando que não integrava o quadro societário da empresa Recol no momento da apresentação da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, o que obsta sua responsabilidade pelas declarações inverídicas prestadas à Receita Federal, não sendo penalmente relevante que os fatos objeto da declaração tenham ocorrido durante a sua gestão, tendo em vista, outrossim, que o ato delitivo delimitado na denúncia é apenas a referida declaração.*

(...)

**Não assiste razão ao embargante.**

*No julgamento da apelação criminal prevaleceu o voto do Eminentíssimo Des. Fed. Relator Hélio Nogueira, o qual, no concernente à autoria delitiva de [J M], manifestou-se nos seguintes termos:*

(...)

**Dessa forma, apesar de o acusado J Z não figurar no quadro societário da RECOL quando da apresentação da declaração de imposto de renda, foi durante sua**

**gestão que foi efetuada a apuração mensal relativo ao período de janeiro a dezembro de 1996.**

(...)

**Nesse contexto, pondero que, nessa espécie de crime, consoante a teoria do domínio do fato, autor é aquele que possui o domínio final da conduta, independentemente de ter este realizado o mero ato material de apresentar informações falsas ao Fisco com o fito de reduzir o pagamento de tributos.**

**Por isso, nas infrações penais praticadas por meio de pessoa jurídica, o autor é o sócio-gerente, diretor ou administrador, porquanto é aquele que decide se o fato vai ou não ocorrer.**

Nesse sentido:

(...)

**In casu, o conjunto de indícios acima explicitados, aliados ao fato de que o início da execução da conduta delitiva deu-se durante sua gestão, apontam a sua responsabilidade penal** (Id n. 170735242, p. 246/249).

(...)

*Sendo assim, deve prevalecer o voto condutor, que manteve a condenação do réu [J], por entender suficientemente demonstrada a autoria delitiva." (fls. 2677/2683).*

Tem-se no trecho acima que a condenação do recorrente foi mantida em observância à imputação contida na denúncia, pois **ele foi responsável pela informação falsa repassada ao Fisco, pelo corrêu e pelo contador**, embora não estivesse formalmente no quadro societário da empresa em 1997, pois se retirou em 26/12/1996. Tal conclusão decorre do fato do recorrente ser o gestor da empresa responsável pelo inadimplemento tributário ocorrido no ano de 1996, objeto da declaração de 1997. Além disso, o recorrente e um sobrinho se revezam no quadro societário entre 1995 e 1996, sendo certo que o recorrente cedeu suas cotas em favor do corrêu que era casado com sua sobrinha num acordo de R\$500.000,00 com o seu sobrinho, sem qualquer comprovação da transferência onerosa para fins de demonstração do desinteresse do recorrente na empresa.

(...)

Ante o exposto, conheço, em parte, do recurso especial e, com fundamento na Súmula n. 568 do STJ, nego-lhe provimento.

Portanto, estando claramente caracterizado o dolo na conduta do sócio-administrador, de rigor sua manutenção no polo passivo, bem como a manutenção da multa qualificada. Deve ser ressalvado, porém, que em razão da decisão do STF no RE nº 736.090 (Tema 863 da repercussão geral), com julgamento em 03/10/2024, essa multa deve ser reduzida para o percentual de 100%:

O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 863 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário **para reduzir a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio para 100%** (cem por cento) do débito tributário, ficando restabelecidos os ônus sucumbenciais fixados na sentença. Em seguida, foi fixada a seguinte tese: "Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo".

Por fim, modulou os efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese, **ficando ressaltados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data;** e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral.

Destaco que, na inexistência de Recurso Voluntário do contribuinte COMERCIAL DE MODAS E TEXTIL TENDER FASHION LTDA, a questão referente à ocorrência da fraude restou decidida em definitivo na instância administrativa.

### **III - DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso de Ofício, para restabelecer a responsabilidade solidária do sujeito passivo MILTON KAZUYOSHI SATO JUNIOR, inclusive em relação à multa de ofício qualificada, reduzindo-a, porém, ao percentual de 100%, tendo em vista a decisão do STF no RE nº 736.0909 (Tema 863 da repercussão geral).

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares**