



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19679.720019/2019-40</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.487 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	3K - INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA.

Na hipótese de compensação indevida, com falsidade da declaração, é cabível a aplicação da multa de cento e cinquenta por cento sobre o valor indevidamente compensado. É incabível a aplicação da multa isolada de 150% prevista no art. 89, § 10, da Lei 8212/91, quando ausente a demonstração de dolo do sujeito passivo e quando inexistente declaração falsa por ele prestada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ATOS PRATICADOS POR ADVOGADOS.

A responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135 do CTN, pressupõe atos e condutas de pessoas físicas que ostentem a função de diretor, gerente ou representante do sujeito passivo. O advogado não tem o poder decisório na pessoa jurídica para definir seus atos, prestando as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas, como definido pelo Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906/1994).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) negar provimento ao recurso voluntário da recorrente, mantendo os lançamentos; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Jorge Issamu Kawamura, mantendo sua imputação com fulcro no artigo 135, II e III, do CTN; i.iii) dar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica Pardo Advogados e associados, arrolada como coobrigada, afastando sua imputação; 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), negar provimento ao recurso voluntário do responsável

solidário, Luís Roberto Pardo, mantendo sua inclusão no polo passivo com fundamento no artigo 135, II e III, do CTN, vencidos a Relatora e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macedo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Rafael Zedral.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça** – Relatora

*Rafael Zedral* – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 16-66.510, pela 1ª Turma da DRJ/SPO que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado e mantendo as responsabilidades atribuídas.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“A interessada apresentou o PER/DCOMP 09969.09825.291018.1.3.02-2574 para formalizar compensação de débitos tributários próprios com um suposto saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) relativo ao primeiro trimestre do ano calendário 2016, no valor de R\$ 1.500.000,00.

Ao analisar a compensação efetuada, a Derat São Paulo (SP) verificou divergências entre as apurações do IRPJ informadas no PER/DCOMP, a escrituração contábil fiscal (ECF) e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Solicitou explicações à contribuinte, assim como descrição das aplicações financeiras de renda fixa que deram origem a retenções de imposto de renda na fonte informadas e apresentação de comprovantes de rendimentos e de retenção do IRRF. Depois de reintimada, a interessada respondeu que constava em sua contabilidade a existência do crédito quando foram realizadas as compensações; todavia, ao efetuar o levantamento dos documentos solicitados, verificou que o crédito efetivamente não existia. Alega ter tentado realizar o cancelamento imediato do PER/DCOMP, no que não obteve sucesso, pois já havia sido intimada.

Diante das ponderações da intimada e da constatação de inexistência do crédito, a Derat expediu despacho decisório, não reconhecendo o direito creditório e não homologando as compensações formuladas. O autuante depreendeu a ocorrência de fraude na operação, consubstanciada por conduta que, em tese, configura crime contra a ordem tributária, mediante evidente e comprovada falsidade das informações inseridas no PER/DCOMP, para forjar crédito utilizado na compensação de tributos federais.

Assim, lavrou auto de infração para exigência da multa prevista no art. 18, caput e § 2º, da Lei 10.833/03, com redação dada pela Lei 11.488/07. O administrador e representante da 3K, Jorge Issamu Kawamura, bem como a pessoa jurídica Pardo Advogados e Associados e seu sócio administrador e representante legal, Luis Roberto Pardo, foram caracterizados como responsáveis solidários, com base no art. 135, II e III, do CTN, tendo em vista que compensação foi transmitida pela empresa de advocacia com a anuência do administrador da contribuinte (procuração eletrônica).

A contribuinte e os responsáveis foram intimados do despacho decisório em 21/2/19 e apresentaram manifestações de inconformidade em 22/3/19. A contribuinte pede a suspensão da exigibilidade dos débitos compensados, "a fim de que seja revista a multa abusiva aplicada, a fim de que a mesma seja aplicada ao patamar máximo de 20% e, uma vez não comprovada qualquer conduta dolosa e/ou fraudulenta, seja afastada qualquer representação fiscal para fins penais".

A inconformidade da interessada reforça informações que já havia prestado em resposta a intimação (acima reveladas), com destaque para sua surpresa diante da constatação de seu equívoco em relação à existência do crédito e à sua tentativa infrutífera de cancelar o PER/DCOMP.

No mais, traz alegações contra a multa lançada e a representação para fins penais, justificando ter agido de boa-fé, sem omitir informação ou ter intenção de apresentar declaração falsa, capaz de justificar a multa. Destaca ser comum realizar compensações de tributos recolhidos, como previsto na legislação, e imagina que isso tenha sido induzida a erro, e não cometido dolo. Assevera que, se fosse intenção obstaculizar a fiscalização ou impedir a ciência do débito tributário, certamente os valores da ECF e da DCTF teriam sido alterados. Defende a aplicação do princípio da verdade material e formal.

Condena a multa impingida pelo despacho por não guardar respeito ao princípio da proporcionalidade, ser abusiva e confiscatória e por não ter sido observado o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. Sustenta que a autoridade administrativa – a quem cabe o ônus de demonstrar o dolo e que as informações prestadas pela contribuinte não corresponderiam à realidade (art. 845 do RIR/99) – não trouxe qualquer prova da prática de fraude e/ou dolo.

O responsável Jorge Issamu Kawamura pede a exclusão da responsabilidade solidária que lhe foi atribuída e revisão da multa aplicada para o patamar máximo de 20%, bem como o afastamento da representação fiscal para fins penais. Além

de reforçar as ponderações da titular com relação aos fatos e alegações, ressalta que a fiscalização não fez prova no sentido de que o manifestante tenha praticado condutas ilícitas como fraude e dolo; que o fisco deveria ter apurado a sua responsabilidade pessoal e comprovado o dolo por meio de processo distinto (dolo não se presume), com intimação para que prestasse esclarecimentos e/ou documentos que entendesse necessários, e não simplesmente atribuindo a responsabilidade solidária ao término do procedimento fiscal; e que os sócios somente podem ser responsabilizados pelo pagamento da dívida caso tenham agido com dolo, cuja prova compete aos acusadores.

A inconformidade de Pardo Advogados e Associados e de Luis Roberto Pardo foi entregue em escrito único. Eles também querem a exclusão da responsabilidade solidária e revisão da multa aplicada para o patamar máximo de 20%, assim como o afastamento da representação fiscal para fins penais. Adotam argumentos expedidos pelos outros manifestantes, acrescentando que transmitiram o PER/DCOMP com a anuência do administrador da contribuinte, em razão de procuração eletrônica que lhe foi conferida.

Asseveram não terem praticado ato que justificasse a sua responsabilidade solidária; que não lhes foi oportunizada defesa; que não foi apresentada prova cabal de ter incorrido no art. 135 do CTN e que o dolo nunca foi constatado; que o advogado somente pode ser responsabilizado se concorrer para a prática de atos fraudulentos; que o advogado não recebe poderes do mandante para atuar e negociar em seu nome, mas cabe-lhe manifestar opinião técnica independente do interesse do contratante; que o advogado não consta no rol taxativo do art. 135 do CTN das pessoas que podem ser responsabilizadas; que o interesse comum do art. 124, I, do CTN exige que todos os devedores compartilhem a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária e não outros fatos decorrentes da riqueza manifestada pelo fato típico; que interesse comum não é de cunho econômico, mas jurídico; e que a Procuradoria Geral da República, no ADI 4.845, manifestou-se que o advogado não pode ser responsabilizado por omissões ou declarações falsas prestadas à administração tributária, pois seus atos e manifestações são invioláveis no exercício da profissão, nos limites da lei.

O foco deste acórdão direciona-se especificamente às impugnações à multa de ofício. As manifestações de inconformidade em relação ao despacho decisório que não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações recebem tratamento no processo 19679.720019/2019-40.

Por sua vez, a DRJ decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente as manifestações de inconformidade, mantendo o crédito tributário lançado e as responsabilidades solidárias atribuídas.

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzidos argumentos veiculados em sede de manifestação de inconformidade, alegando, em síntese que:

“(…)

### (III.1) DA INEXISTÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA

De acordo com a autuação ora combatida, a Recorrente foi autuada ao pagamento de multa qualificada fixada no patamar de 150%, com fundamento no art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833/2003 e no art. 74, § 1º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, por supostamente ter agido dolosamente ao apresentar declaração supostamente falsa à Fiscalização.

Tudo isso porque, a Recorrente apresentou Declaração de Compensação por meio da qual pleiteou seu direito creditório decorrente de saldo negativo de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, apurado no segundo trimestre de 2016.

Nesse sentido, na data de 29/10/2018 foi transmitida a DCOMP por meio do qual se buscou compensar o valor de R\$ 1.500.000,00, decorrente de saldo negativo de IRPJ, apurado no primeiro trimestre de 2016.

Isso porque a Recorrente verificou que possuía aludido saldo negativo, formado no primeiro trimestre de 2016, quando então, teria promovido o recolhimento de IRPJ e CSLL que resultaram superiores ao que efetivamente apuram como devido ao final do mesmo período. Tudo isso, devido a sua sujeição à retenção dos tributos por determinadas fontes pagadoras, no caso, decorrente de aplicação financeira em renda fixa, junto ao Banco Bradesco.

Pois bem.

Era essa a informação que a Recorrente possuía até então, motivo pelo qual, pautada na boa-fé, é que entendeu por bem apresentar aludida DCOMP.

De toda sorte, fato é que a Recorrente foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre a divergência encontrada em seu DCOMP x ECF x DCTF, motivo pelo qual, cuidou de diligenciar para averiguação desses documentos, os quais deveriam dar suporte ao crédito perseguido.

Diante disso, a Recorrente verificou que as informações relativas ao crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ não estavam corretas, quando então buscou, de imediato, promover ao cancelamento de seu pedido de compensação (pedido esse que não se fez possível).

Diante da impossibilidade do pedido de cancelamento do requerimento de compensação, a Recorrente cuidou de determinar a retificação de sua DCTF, o que foi concretizado na data de 13/02/2019 (folhas 90/96 dos autos).

Buscando demonstrar sua lisura e boa-fé, a Recorrente — em resposta à Intimação Fiscal - informou o erro incorrido, explicando que a DCOMP transmitida se deu de maneira equivocada, eis que inicialmente lançou os valores que constavam como crédito, os quais, quando apurados, restaram zerados, momento em que a referida não mais logrou cancelar essa informação, de modo que percebeu o equívoco incorrido e imediatamente informou a r. fiscalização.

Ora, não se pode olvidar que a Recorrente comunicou o erro incorridos e (visando saná-lo) apresentou retificadora. Tudo isso antes mesmo da lavratura da multa isolada que somente ocorreu após a retificação entregue pela Recorrente.

OU SEJA: A PENALIDADE FOI IMPOSTA (NA DATA DE 18/02/2019)APÓS A RECORRENTE JÁ TER CORRIGIDO SEU ERRO (NA DATA DE 13/02/2019), SEM QUE QUALQUER PREJUÍZO FOSSE ACARRETADO PARA O FISCO!

Prova de que a Recorrente não agiu de má-fé que sequer cuidou de retificar sua ECF e sua DCTF!

Ou seja: a penalidade foi imposta após a Recorrente já ter corrigido seu erro, sem que qualquer prejuízo fosse acarretado para o Fisco!

Nota-se que não se pode descartar a boa-fé da Recorrente, haja vista que esta fiscalização se utilizou das próprias informações prestadas pela mesma, quando do preenchimento e envio das respectivas DIPJ's, ECF e DCTF apresentavam valores incompatíveis com a DCOMP.

Ora se o Fisco, utilizou as próprias informações da Recorrente, evidente que o erro incorrido pela mesma, pois, acaso fosse sua intenção obstar a fiscalização ou mesmo impedir a ciência da fazenda do débito tributário, certamente os valores das ECF e da DCTF da requente teriam sidos alterados.

É importante se frisar que a Recorrente não se olvidou de prestar esclarecimentos, e ao notar a inexistência de saldo negativo de IRPJ buscou promover o imediato cancelamento. Fica claro que não se trata de falsidade, mas sim de erro incorrido, pois a mesma não promoveu qualquer tipo de alteração dos dados por ela apresentado ao fisco.

Diante disso, considerando a boa-fé da Recorrente ao informar o erro incorrido e a inexistência de qualquer declaração falsa supostamente prestada por ela, fato é que o presente o acórdão recorrido deve ser anulado, ou tido por nulo.

Ademais, fato é que a Fiscalização não se desincumbiu de provar o dolo da Recorrente capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada aqui combatida.

### **(III.2) INEXISTÊNCIA DE PROVA CABAL DA PRÁTICA DE FRAUDE E/OU DOLO**

De acordo com o acórdão proferido pela proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, fato é que o acórdão recorrido busca, outrossim, imputar conduta dolosa à Recorrente baseado única e exclusivamente em evidência!

De toda sorte, o fato é que a ideia de evidência remete a uma constatação indutiva que um sujeito faz sobre a realidade a partir de um enfoque pré estabelecido. No âmbito processual, a evidência deve insurgir como o resultado de uma apreciação conjunta e unida com a prova.

Assim, fica claro que o grande problema de explicações ou convencimento baseados em evidência são as conclusões errôneas que podem ser geradas, motivo pelo qual devem ser alicerçadas provas bem estruturadas capazes de formar um conjunto logico-jurídico probatório que convença o juiz.

Como se vê, a evidência não se realiza de forma material e absoluta, mas sim apenas em prova possível podendo ser totalmente alterada de acordo com a realidade em que o sujeito se encontra, conseqüente é inegável que evidências são insuficientes para o direito.

O acórdão recorrido, ao entender que a compensação formulada contém fraude apenas pelo fato de existirem evidências, vai contra o dispositivo do decreto nº 70.235/72, o qual traz, em seu artigo 9º, a necessidade da exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada estarem estruídas de provas indispensáveis à comprovação do ilícito.

Nota-se que em momento algum foi apresentada prova cabal de que a Recorrente teria agido de má-fé, ou até mesmo algo que comprovasse fraude do DCOMP.

Tudo o que foi apontado não passam de evidências de modo que não condizem com a resposta da Recorrente que informou que o fez de maneira equivocada, e só se deu conta após analisar as informações sobre aludido crédito, de modo que a mesma buscou promover de imediato a retificação da aludida compensação.

Quisesse a Fiscalização comprovar a responsabilidade da Recorrente deveria a mesma ter apurado e comprovado que a Recorrente TERIA AGIDO COM DOLO — MEDIANTE APRESENTAÇÃO DE PROVA CABAL!

O DOLO, COMO É SABIDO, NÃO SE PRESUME: HÁ DE SER COMPROVADO.

**PORTANTO, PARA QUE SE FAÇA LEGITIMA A ATRIBUIÇÃO DESSA RESPONSABILIDADE, INCONTESTE QUE O FISCO DEVA PROVAR O DOLO DA RECORRENTE, O QUE NÃO OCORREU NO PRESENTE CASO!**

A prova pré-constituída da impossibilidade de se aplicar multa qualificada à Recorrente é, simplesmente, a inexistência do dolo por parte dela, e como é inexistente a intenção, conseqüentemente, não há possibilidade de sua prova negativa.

Ademais, a suposta conduta dolosa somente fora fonte de ilação da Fiscalização, sem que qualquer prova fosse apresentada nesse sentido, de modo que a manutenção da multa qualificada aplicada à Recorrente não merece prevalecer. (...)

Como se vê, a fiscalização não trouxe qualquer prova, muito menos cabal, de que a recorrente tenha praticado fraude e/ou dolo, de modo que tais condutas não podem ser consideradas somente por ilações desprovidas de qualquer conteúdo probatório, cujo ônus a fiscalização não se desincumbiu, de modo que

não se faz possível prevalecer o entendimento da prática de conduta dolosa capaz de ensejar a aplicação de multa isolada e representação fiscal para fins penais.

### **(III.2) INEXISTÊNCIA DE PROVA CABAL DA PRÁTICA DE FRAUDE E/OU DOLO**

(...)

Assim, é indevida qualquer presunção de fraude e/ou dolo, isso depende de provas, que não cabem ao contribuinte. Não existe a obrigação do contribuinte de fazer prova negativa, cabe só ao fisco provar a conduta ilícita que alega ter a Recorrente praticado. Não existe, legalmente, qualquer presunção de “fé pública” para agentes do fisco.

(...)

Como se vê, a fiscalização não trouxe qualquer prova, muito menos cabal, de que a recorrente tenha praticado fraude e/ou dolo, de modo que tais condutas não podem ser consideradas somente por ilações desprovidas de qualquer conteúdo probatório, cujo ônus a fiscalização não se desincumbiu, de modo que não se faz possível prevalecer o entendimento da prática de conduta dolosa capaz de ensejar a aplicação de multa isolada e representação fiscal para fins penais.

### **(III. 3) DA AUSÊNCIA DE PROVA DE PRÁTICA DE FRAUDE E/OU DOLO CAPAZ DE ENSEJAR A APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA: CONFISCATORIEDADE.**

Por fim, o acórdão recorrido entendeu que a Recorrente teria agido com dolo, sem, contudo, demonstrar a prova da ocorrência dos mesmos.

Todavia, conforme já amplamente demonstrado, comprovado, e, ainda, tal como previsto em lei (Leis 9.430/96 e 9.481/97), a Recorrente não praticou qualquer ato que justificasse uma multa! (...) Restou demonstrada a desídia da fiscalização em comprovar a alegada simulação, fraude e/ou dolo no Auto de Infração aqui combatido, de modo que não pode prevalecer a aplicação da multa agravada.

O chamado fato gerador da multa agravada não restou comprovado pela fiscalização no Auto de Infração em comento, tal como exige a jurisprudência e a própria lei, daí a total insubsistência por ausência de pressuposto fático, capaz de justificar a aplicação da multa de 150%.

**MUITO PELO CONTRÁRIO: A PENALIDADE FOI IMPOSTA (NA DATA DE 18/02/2019) APÓS A RECORRENTE JÁ TER CORRIGIDO SEU ERRO (NA DATA DE 13/02/2019), SEM QUE QUALQUER PREJUÍZO FOSSE ACARRETADO PARA O FISCO, O QUE JUSTIFICA AINDA MAIS SEU IMEDIATO CANCELAMENTO!**

Por essas razões, deve ser afastado o entendimento de que a Recorrente tenha praticado qualquer conduta dolosa, posto que o Fisco não comprovou a prática de dolo e/ou fraude pela Recorrente.

### **(IV). DO PEDIDO**

À vista do exposto, entendendo estar suficientemente demonstrado o direito do Recorrente em ter anulado o acórdão recorrido, haja vista a inexistência de qualquer prova da ocorrência de fraude, dolo e/ou simulação capaz de ensejar a aplicação de multa isolada qualificada, requer-se seja o presente recurso recebido e inteiramente provido para que seja reformada a decisão de primeira instância administrativa no sentido de que seja o processo administrativo nº 19679.720019/2019-40 julgado totalmente improcedente, com a sua conseqüente desconstituição, e, assim, declarado insubsistente e, assim, declarada insubsistente decisão que entenda pela prática de conduta dolosa realizada pela recorrente.

Por fim, pleiteia a recorrente a realização de sustentação oral quando do julgamento do presente recurso.

Os responsáveis solidários também apresentaram seus respectivos recursos voluntários:

**JORGE MUNIU KAWANIURA:**

“(…)

**(III.2) DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DO RECORRENTE**

**(III.2.1) DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 124 DO CTN CAPAZ DE ENSEJAR A RESPONSABILIZAÇÃO DO RECORRENTE**

De acordo com o acórdão recorrido, busca-se impor a responsabilidade ao Recorrente com fundamento no disposto no artigo 124, inciso I, do CTN.

Assim, sob o argumento de que o Recorrente (na qualidade de administrador da empresa 3K) possui interesse comum com a pessoa jurídica, a Fiscalização tem-se utilizado deste dispositivo para, de forma exagerada, indicar como responsáveis solidários diversas pessoas físicas e jurídicas ligadas ao contribuinte autuado e, dentre eles, o administrador da pessoa jurídica.

Trata-se de prática equivocada e tendenciosa, já que a Fiscalização Receita não poderia utilizar o referido artigo para a responsabilidade dos administradores, vez que já há dispositivo legal (artigo 135, III, do CTN) para isso e interesse comum (termo impreciso e abstrato) não pode ser confundido com interesse econômico.

O artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional trouxe a determinação de solidariedade passiva tributária para os casos em que for múltiplo o interesse no fato gerador quando da obrigação principal tributária. Existe ainda a necessidade que o interesse de igual natureza. (...)A solidariedade tributária fundada no art. 124, I do CTN tem exigência em sentido estrito entre sujeitos inseridos no mesmo polo de relação obrigacional, isso e somente isso caracteriza o interesse comum.

Pode-se concluir que a obrigação solidária tenha elo com uma pessoa com fulcro no artigo 124, I do CTN, há a necessidade intrínseca de que ela seja também

contribuinte na relação com o fisco. Somente deste modo irá incidir o fato gerador da obrigação tributária quando há concurso das partes. Mas deve-se frisar que o sujeito passivo será contribuinte proporcional na participação do fato gerador ao mesmo tempo em que será solidário pela proporção dos demais correalizadores do fato gerador.

(...)

Desta forma, o interesse financeiro de um sócio em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da sociedade da qual participe não traz consigo a obrigação de pagar os tributos devidos com supedâneo no art. 124, I, uma vez que o seu interesse na realização da situação que constitua fato gerador tributário não é jurídico, apenas financeiro, podendo ser até mesmo moral.

(...)

Obrigatório se torna destacar que a responsabilização tributária advinda do artigo 124, I do Código Tributário Nacional somente subsistirá quando os sujeitos passivos realizarem em conjunto o fato gerador, só assim é que se demonstra a hipótese de incidência, ou seja, através do interesse jurídico comum que originou a tributação.

(...)

Por outro lado, o interesse econômico não enseja a responsabilidade nos termos definidos pelo artigo 124 do CTN, na medida em que, como já definiu o CARF, trata-se de interesse meramente "finalístico e consequencial, que os titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica":

(...)

Para correta caracterização da solidariedade pelo administrador, seja pela aplicação do artigo 135, III, do CTN, seja pela aplicação do artigo 124, I, do CTN, recai o ônus da prova sobre a fiscalização, cuja função é demonstrar de forma efetiva a participação do sujeito passivo solidário no fato gerador.

(...)

### **(III.2.1) DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 135 DO CTN: INEXISTÊNCIA DE PROVA DE FRAUDE E/OU DOLO PRATICADO PELO RECORRENTE**

(...)

O acórdão recorrido, ao entender que a compensação formulada contém fraude apenas pelo fato de existirem evidências, vai contra o dispositivo do decreto nº 70.235[72, o qual traz, em seu artigo 90, a necessidade da exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada estarem estruídas de provas indispensáveis à comprovação do ilícito.

Nota-se que em momento algum foi apresentada prova cabal de que a empresa teria agido de má-fé, ou até mesmo algo que comprovasse fraude do

DCOMP. Tudo o que foi apontado não passam de evidências de modo que não condizem com a resposta da empresa 3K que informou que o fez de maneira equivocada, e só se deu conta após analisar as informações sobre o crédito, de modo que a mesma buscou promover de imediato a retificação da aludida compensação.

Quisesse a Fiscalização comprovar a responsabilidade do Recorrente, deveria a mesma ter apurado sua RESPONSABILIDADE PESSOAL, e, ainda, comprovado que o Recorrente TERIA AGIDO COM DOLO — MEDIANTE APRESENTAÇÃO DE PROVA CABAL!

O DOLO, COMO É SABIDO, NÃO SE PRESUME: HÁ DE SER COMPROVADO. PORTANTO, PARA QUE SE FAÇA LEGÍTIMA A ATRIBUIÇÃO DESSA RESPONSABILIDADE, INCONTESTE QUE O FISCO DEVA PROVAR O DOLO DO RECORRENTE, O QUE NÃO OCORREU NO PRESENTE CASO!

Ora, os sócios de uma empresa somente podem ser responsabilizados pelo pagamento da dívida acaso tenham agido com dolo (artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional).

A prova pré-constituída da inexistência da responsabilidade dos sócios, no caso, do Recorrente é, simplesmente, a inexistência do dolo por parte dele, e como é inexistente a intenção, conseqüentemente, não há possibilidade de sua prova negativa. (...)Como se vê, a fiscalização não trouxe qualquer prova, muito menos cabal, de que o recorrente tenha praticado fraude e/ou dolo, de modo que tais condutas não podem ser consideradas somente por ilações desprovidas de qualquer conteúdo probatório, cujo ônus a fiscalização não se desincumbiu, de modo que não se faz possível prevalecer a imputação de responsabilidade ao mesmo.

**EVIDENTE, PORTANTO, QUE O RECORRENTE DEVE SER EXCLUÍDO DA SUJEIÇÃO PASSIVA PRETENDIDA PELA FISCALIZAÇÃO, EIS QUE NÃO COMPROVADO QUALQUER REQUISITO AUTORIZADOR PARA ESSA SUJEIÇÃO.**

#### **(IV). DO PEDIDO**

À vista do exposto, entendo estar suficientemente-demonstrado o direito do Recorrente em ter anulado o acórdão recorrido que lhe imputou responsabilidade solidária, haja vista a sua manifesta ilegitimidade passiva bem como a inexistência de qualquer prova da ocorrência de fraude, dolo e/ou simulação, requer-se seja o presente recurso recebido e inteiramente provido para que seja reformada a decisão de primeira instância administrativa no sentido de que seja o processo administrativo nº 19679.720019/2019-40 julgado totalmente improcedente, com a sua conseqüente desconstituição, e, assim, declarado insubsistente à imputação de responsabilidade solidária ao recorrente e imediatamente cancelado o débito a ele indevidamente impingido.

Caso, contudo, Vossas Senhorias não entendam pela insubsistência do acórdão recorrido, o que se admite somente a título de argumentação, requer-se

a EXCLUSÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA AO RECORRENTE, seja pelo fato do mesmo não possuir qualquer legitimidade, seja pelo fato de que não houve qualquer prova no sentido de que ele responda solidariamente, DETERMINANDO-SE, POR VIA DE CONSEQUÊNCIA, O IMEDIATO CANCELAMENTO DO DÉBITO A ELES INDEVIDAMENTE IMPINGIDO.

POR FIM, PLEITEIA O RECORRENTE A REALIZAÇÃO DE SUSTENTAÇÃO ORAL QUANDO DO JULGAMENTO DO PRESENTE RECURSO”.

#### **PARDO ADVOGADOS E ASSOCIADOS E LUIS ROBERTO PARDO**

“(…)

#### **(III.2.1) INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 124 DO CTN**

No que tange a responsabilidade solidária do sócio e escritório de Pardo Advogados o acordão, ora discutido, alude que serão responsáveis solidários pela multa lançada em decorrência da falsidade da declaração apresentada tendo como base o estabelecido no artigo 124 e art. 135, ambos do CTN.

O fato é que, o escritório Pardo Advogados não foi responsável pela apuração do crédito em comento. O único e exclusivo serviço do escritório foi a transmissão do crédito informado pela própria empresa.

Ocorre que, após a intimação, a empresa apurou novamente o crédito e percebeu uma divergência em seu DCOMP X ECF X DCTF, motivo pelo qual, assistida pelo escritório que aconselhou a retificação de tal crédito, a empresa informou o erro e solicitou o imediato cancelamento do aludido DCOMP (a retificação, importante ressaltar, se deu antes da lavratura da multa isolada).

Como se vê, não existe no CTN norma que autorize a responsabilidade dos advogados, mesmo na hipótese de recebimento de honorários e incidentes sobre o valor que deixou de ser recolhido aos cofres públicos, caso este que não se enfrenta nos autos desse processo.

Evidente é que o advogado não pode ser enquadrado como mandatário uma vez que um mandate recebe poderes para atuar e negociar em seu nome, enquanto o advogado apenas manifesta sua opinião técnica, independentemente do interesse de seu contratante.

Como a Fiscalização vem aplicando pesadas sanções incutidas contra as empresas, sócios, acionistas, dirigentes, procuradores e até mesmo consultores e advogados, têm sido relacionados como responsáveis solidários.

A atribuição de responsabilidade a profissionais liberais, especialmente a advogados, no caso de planejamentos tributários tidos por irregulares pelas fiscalizações, o que faz cair por terra diversos princípios constitucionais, especialmente do mandamento que afirma ser o advogado indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão (artigo 133 da CF/88).

Não se pode olvidar, ainda, que mesmo tendo rechaçado todos os argumentos de que não caberia à imputação de responsabilidade solidária seja a sociedade de advogados seja a seu sócio, ora Recorrentes, fato é que o acórdão recorrido insiste em manter essa responsabilidade.

Nesse sentido, é de se observar que a autuação pretende punir os Recorrentes, seja com base no artigo 135, II do CTN, seja com base no artigo 124, I do mesmo Codex, este último: "São solidariamente obrigadas: I — as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal".

O acórdão recorrido, ao entender que os ora Recorrentes supostamente teriam interesse no comum na situação que constitua o fato gerador, acaba por se valer de uma interpretação ampla do conceito de interesse comum para incluir no cada vez mais extenso rol de responsáveis solidários pessoas que, mesmo não estando no mesmo polo da relação obrigacional, tenham auferido algum proveito com a falta de recolhimento do tributo.

Isto posto, não se pode fazer crer estar correto o entendimento excessivamente abrangente do art. 124, I, do CTN, e que não corresponde ao que a jurisprudência do STJ e a doutrina entendem sobre o tema, como se verifica do REsp 884845/SC de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 05/02/2009. (...)Por tanto, verifica-se não poder ser ao advogado imputada a responsabilidade subsidiária no caso em tela.

O artigo 124, inciso 1 do Código Tributário Nacional trouxe a determinação de solidariedade passiva tributária para os casos em que for múltiplo o interesse no fato gerador quando da obrigação principal tributária. Existe ainda a necessidade que o interesse de igual natureza.

A leitura do dispositivo legal traz a dúvida no tocante ao que pode ser entendido como "interesse comum" em relação ao fato gerador, pelo fato de haver a distinção entre os sujeitos em tese passivos da obrigação tributária por razão óbvia que é a ampla acepção da expressão interesse comum veja-se: (...)A solidariedade tributária fundada no art. 124, I do CTN tem exigência em sentido estrito entre sujeitos inseridos no mesmo polo de relação obrigacional, isso e somente isso caracteriza o interesse comum.

Pode-se concluir que a obrigação solidária tenha elo com uma pessoa com fulcro no artigo 124, I do CTN, há a necessidade intrínseca de que ela seja também contribuinte na relação com o fisco. Somente deste modo irá incidir o fato gerador da obrigação tributária quando há concurso das partes. Mas deve-se frisar que o sujeito passivo será contribuinte proporcional na participação do fato gerador ao mesmo tempo em que será solidário pela proporção dos demais correalizadores do fato gerador.

É certo que se ocorrer um fato praticado pela sociedade que tenha incidência de lei de cobrança tributária, ocorrerá com isso uma relação jurídica

com o sujeito ativo, pois passará então a existir interesses conflitantes: aqui para o fisco nasce o direito de receber e para o sujeito passivo o dever de pagar.

CERTO, PORTANTO QUE O SÓCIO NA RELAÇÃO JURÍDICA, NÃO TEM PARTICIPAÇÃO E, PORTANTO NÃO É SUJEITO PASSIVO NA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA.

É a sociedade sem dúvida a devedora, e não atingirá o sócio a incidência tributária na esfera de direitos e deveres. E finalmente pode-se afirmar que o sócio não tem interesse jurídico, pois se trata de relação jurídica perfeita alheia a sua pretensão.

Desta forma, o interesse financeiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da sociedade da qual participe não traz consigo a obrigação de pagar os tributos devidos com supedâneo no art. 124, I, uma vez que o seu interesse na realização da situação que constitua fato gerador tributário não é jurídico, apenas financeiro, podendo ser até mesmo moral. (...)Ademais, a solidariedade incidente do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional só será existente se os sujeitos passivos em conjunto realizarem o fato gerador tributário. Isso porque a hipótese é única e demonstra que se e somente se houver interesse jurídico comum é que se origina a obrigação tributária.

Nessa linha, pode se verificar a decisão proferida pelo CARF nos autos do Processo nº 13888.721139/2014-16, em que relata que determinado escritório de advocacia promoveu o levantamento de créditos do contribuinte, instruiu a compensação e recebeu 20% do benefício econômico auferido, a título de honorários de êxito. A Receita Federal entendeu que quanto maior o crédito apurado, maior seriam os honorários, e por isso os advogados levantaram valores subsidiariamente indevidos, como se créditos fossem. A decisão do CARF foi no sentido de que o interesse do escritório era apenas econômico, e afastou a solidariedade.

Quanto a interpretação abrangente do art. 124, I, do CTN esta foi afastada pelo STJ, conforme demonstrado anteriormente e por tal motivo tentou o Estado do Mato Grosso alterar a sua legislação local (Lei nº 9.226, de 22 de outubro de 2009) a fim de contemplar a hipótese de solidariedade do administrador, advogado, economista e correspondente fiscal, no caso de omissão ou falsidade, bem como toda e qualquer pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento de referida obrigação. Todavia, sua constitucionalidade é objeto da ADIN 4.845, de 2012, por violar o art. 146, III, da Constituição, que exige lei complementar para a atribuição de responsabilidade. (...)Por tais motivos apresentados até aqui é que não se pode de maneira alguma concordar com a tentativa do fisco de imputar ao advogado a corresponsabilidade fiscal objeto da presente demanda, e assim e por todos os motivos apresentados é que recorre pelo acolhimento do pedido.

(...)

A firme linha de orientação adotada pelos julgados do CARF em defesa da impossibilidade de aplicação do artigo 124, I do CTN a advogados, sociedade de advogados e consultores foi pavimentada sob os fundamentos da tradicional jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que tem seguido com rigor.

Veja que o máximo se pode dizer é que os Recorrentes ostentam mero interesse econômico na relação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, quando muito, eis que apresenta interesse reflexo, oriundo de outra relação jurídica mantida com a empresa 3K.

Por tais motivos apresentados até aqui é que não se pode de maneira alguma concordar com a tentativa do fisco de imputar aos Recorrentes a corresponsabilidade fiscal objeto da presente demanda, e assim e por outros os motivos apresentados é que se recorre pelo acolhimento do pedido, a fim de que os mesmos sejam do presente processo.

(...)

### **(III.2.2) DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 135 DO CTN: INEXISTÊNCIA DE PROVA DE FRAUDE E/OU DOLO PRATICADO PELOS RECORRENTES**

De acordo com o acórdão proferido pela proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre houve o entendimento pela manutenção dos Recorrentes como responsáveis solidários sob o fundamento de que a compensação formulada contém evidências que denunciam a ocorrência de fraude.

Evidente, portanto, que o acórdão recorrido se baseou em evidência de fraude, não sendo mencionada nenhuma prova cabal de tal ato.

(...)

O acórdão recorrido, ao entender que a compensação formulada contém fraude apenas pelo fato de existirem evidências, vai contra o dispositivo do decreto nº 70.235/72, o qual traz, em seu artigo 90, a necessidade da exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada estarem estruídas de provas indispensáveis à comprovação do ilícito.

Nota-se que em momento algum foi apresentada prova cabal de que a empresa teria agido de má-fé, tampouco os Recorrentes, ou até mesmo algo que comprovasse fraude do DCOMP. Tudo o que foi apontado não passam de evidências de modo que não condizem com a resposta da empresa 3K que informou que o fez de maneira equivocada, e só se deu conta após analisar as informações do crédito, de modo que a mesma buscou promover de imediato a retificação da aludida compensação.

Pois bem, como presunções legais previstas na legislação tributária, temos, por exemplo, aquelas referentes: ao saldo credor de caixa; à manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ("passivo fictício"); a distribuição disfarçada de

lucro e o depósito bancário sem origem comprovada (Lei nº 8.021/91 e Lei nº 9.430/96).

(...)

Não obstante a qualquer cidadão ou pessoa, advogado deve ser pessoalmente responsabilizado se concorrente para a prática de atos fraudulentos. Ocorre que no caso em tela se trata de suposta solidariedade tributária, caso em que não se pode entender que o advogado tenha responsabilidade fiscal subsidiária com seu cliente.

Tem-se que a responsabilidade das pessoas físicas é exceção à regra da separação patrimonial, devendo esta ser adotada somente em caso excepcionais e que consistam na prática de atos dolosos devidamente tipificados.

Por conseguinte, se faz necessária a presença concomitante de dois elementos fundamentais, quais sejam (i) que a lei autorize a responsabilidade pessoal ou solidária do advogado e (ii) que o credor prove o ilícito e a autoria.

Nesse diapasão, verifica-se não existir norma no CTN que autorize a responsabilidade dos advogados, mesmo na hipótese de recebimento de honorários de êxito incidentes sobre o valor que deixou de ser recolhido aos cofres públicos, caso este que não se enfrenta nos autos deste processo.

Muito embora queira o fisco levar a crer que teve o advogado responsabilidade solidária pelo passivo fiscal gerado, mesmo que estes fossem decorrentes de planejamentos fiscais e recuperação de créditos, o CTN somente prevê a responsabilidade de pessoas físicas em casos específicos, quais sejam os seguintes: (i) com poderes de gestão na sociedade (art. 135), ou (ii) que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação (art. 124, I). Assim, tem-se que em nenhuma destas hipóteses se encaixaria o advogado.

Tem-se no art. 135 do CTN, tanto a doutrina, como a jurisprudência e o Fisco o principal fundamento jurídico que valide a responsabilização do administrador pelos tributos decorrentes de fatos jurídicos praticados pelas pessoas jurídicas, sendo os dois elementos necessários à aplicação da norma os seguintes: elemento pessoal e o elemento fático.

Quanto ao elemento pessoal pode se dizer que é a ligação direta entre o sujeito e o fato que gerou o não pagamento do crédito tributário, assim, pode se afirmar que seria mais precisamente o sócio da empresa, seu administrador, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante.

Por tanto, não podem ser responsabilizada as pessoas não elencadas no rol taxativo trazido pelo art. 135 do CTN.

Sendo assim, não poderia o advogado ser responsável solidário da empresa, pois não está este presente no rol taxativo descrito acima.

Não se pode confundir ou querer crer que o advogado possa ser enquadrado como mandatário, pois este recebe poderes de um mandate, para

atuar e negociar em seu nome. O advogado não age em nome do mandate pois este é manifesta sua opinião técnica, independentemente de interesse de seu contratante. (...)Por tais ditames, se faz necessário que o interesse comum não seja tão somente econômico, mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse. Em outras palavras, caracteriza-se quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para outra.

Como se vê, a fiscalização não trouxe qualquer prova, muito menos cabal, de que os recorrentes tenham praticado fraude e/ou dolo, de modo que tais condutas não podem ser consideradas somente por ilações desprovidas de qualquer conteúdo probatório, cujo (:)nus a fiscalização não se desincumbiu, de modo que não se faz possível prevalecer a imputação da responsabilidade solidária aos mesmos.

**EVIDENTE, PORTANTO, QUE OS RECORRENTES DEVEM SER EXCLUÍDOS DA SUJEIÇÃO PASSIVA PRETENDIDA PELA FISCALIZAÇÃO, EIS QUE NÃO COMPROVADO QUALQUER REQUISITO AUTORIZADOR PARA ESSA SUJEIÇÃO.**

#### **(IV). DO PEDIDO**

À vista do exposto, entendendo estar suficientemente demonstrado o direito dos Recorrentes em ter anulado o acórdão recorrido, haja vista a manifesta ilegitimidade passiva e a inexistência de qualquer prova da ocorrência de fraude, dolo e/ou simulação, requer-se seja o presente recurso recebido e inteiramente provido para que seja reformada a decisão de primeira instância administrativa no sentido de que seja o processo administrativo nº 19679.720019/2019-40 julgado totalmente improcedente, com a sua consequente desconstituição, e, assim, declarado insubsistente à imputação de responsabilidade solidária aos recorrentes e imediatamente cancelado o débito a eles indevidamente impingido.

Caso, contudo, Vossas Senhorias não entendam pela insubsistência do acórdão recorrido, o que se admite somente a título de argumentação, requer-se a **EXCLUSÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA AOS RECORRENTES**, seja pelo fato dos mesmos não possuírem qualquer legitimidade, seja pelo fato de que não houve qualquer prova no sentido de que eles respondam solidariamente, **DETERMINANDO-SE, POR VIA DE CONSEQUÊNCIA, O IMEDIATO CANCELAMENTO DO DÉBITO A ELES INDEVIDAMENTE IMPINGIDO.**

Por fim, pleiteiam os recorrentes a realização de sustentação oral quando do julgamento do presente recurso.”

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, os autos versam acerca de compensação, formalizada via PER/DCOMP 09969.09825.291018.1.3.02- 2574, de débitos tributários próprios com um suposto saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário 2016, no valor de R\$ 1.500.000,00.

Contudo, de acordo com a despacho decisório, no período em análise, não foi apurado saldo negativo de IRPJ. Na ECF referente ao 1º trimestre de 2016, o contribuinte informou ter apurado IRPJ a pagar no montante de R\$ 0,00.

De acordo com a escrituração contábil-fiscal do próprio contribuinte, não há, portanto, direito creditório referente a saldo negativo de IRPJ, do 1º trimestre de 2016, no valor de R\$ 1.500.000,00, conforme pleiteado na mencionada DCOMP nº 09969.09825.291018.1.3.02-2574.

Assim, a compensação não foi homologada face a constatação da inexistência da retenção formadora do suposto direito creditório de saldo negativo de IRPJ pleiteado na DCOMP e da inexistência de apuração de saldo negativo de IRPJ na escrituração contábil-fiscal do contribuinte, restando evidente e comprovada a falsidade das informações inseridas pelo interessado na DCOMP para forjar créditos de saldos negativos aproveitados nas compensações.

Para melhor compreensão, segue trecho o despacho decisório:

*“Cumpre salientar que, nos termos do art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Ao informar em DCOMP crédito que sabia ser inexistente, conforme apuração constante em sua escrituração contábil-fiscal, o contribuinte extinguiu, sob condição resolutória, os débitos compensados.*

*Deste modo, não se vislumbra, no presente caso, a ocorrência de erro escusável, mas intenção dolosa de burlar a Fazenda Pública, com a apresentação de compensações com direito creditório sabidamente inexistente para a extinção de tributos federais.*

*A inserção de informações de que tinha plena consciência de serem falsas em DCOMP com a intenção de abster-se do pagamento de tributos federais configura fraude, conforme previsto no art. 72, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e crime contra a Ordem Tributária, nos termos dos arts. 1º e 2º, ambos da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990: (...)*

### Conclusão

*Ante o exposto, com fundamento nos aspectos legais discutidos e no exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, e no art. 2º, da Portaria RFB nº 1.453, de 29 de setembro de 2016, não reconheço o direito creditório pleiteado e não homologo a Declaração de Compensação – DCOMP nº 09969.09825.291018.1.3.02-2574.*

*Em função da não homologação das compensações motivada pela inserção de informação falsa na declaração, será realizado lançamento de ofício de multa isolada de 150% sobre o valor dos débitos indevidamente compensados, conforme previsto no art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no art. 74, § 1º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.*

*Face aos elementos que caracterizam, em tese, os crimes previstos no art. 299 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, e nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal.”*

O administrador e representante da 3K, Jorge Issamu Kawamura (Anexo I - Despacho Decisório, e-fls. 65-70), nos termos do art. 135, III do CT,N foi responsabilizado solidariamente pelos créditos tributários em função das condutas ilícitas práticas.

Também foram responsabilizados solidariamente (Anexo II e III - Despacho Decisório, e-fls. 57)a empresa de advocacia, Pardo Advogados e Associados (CNPJ nº 07.265.230/0001-21) e seu representante legal, Luis Roberto Pardo, com base no art. 135, II e III, do CTN, tendo em vista que compensação (DCOMP 09969.09825.291018.1.3.02-2574, tratada pelo processo nº 19679.720019/2019-40) foi transmitida pela empresa de advocacia com a anuência do administrador da Recorrente (procuração eletrônica). Assim, a mandatária do contribuinte teria agido com infração à lei e, em tese, infringindo a legislação penal, ao efetuar a inserção de informação falsa em declarações de compensação, gerando créditos sabidamente indevidos/inexistentes, o que ocasionou a extinção dos débitos sob condição resolutória indevidamente.

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade reforçando informação que já havia prestado em resposta à intimação, durante o procedimento administrativo, no tocante a sua surpresa diante da constatação de seu equívoco em relação à existência do crédito e à sua tentativa infrutífera de cancelar o PER/DCOMP.

Contudo, sua defesa concentrou-se em argumentos contra a multa lançada e a representação para fins penais, justificando ter agido de boa-fé, sem omitir informação ou ter intenção de apresentar declaração falsa. Ademais, aduziu que multa foi aplicada em

desobediência ao princípio da proporcionalidade, do não-confisco e de forma a não observado o devido processo legal, o contraditório

Os responsáveis solidários também apresentaram suas manifestações de inconformidade. Jorge Issamu Kawamura requereu a exclusão da responsabilidade solidária que lhe foi atribuída e revisão da multa aplicada para o patamar máximo de 20%, bem como o afastamento da representação fiscal para fins penais aduzindo que a fiscalização não fez prova no sentido de que das ditas condutas ilícitas como fraude e dolo na apuração de sua responsabilidade pessoal.

Já os solidários Pardo Advogados e Associados e Luis Roberto Pardo, da mesma forma, querem a exclusão da responsabilidade solidária e revisão da multa aplicada para o patamar máximo de 20%, assim como o afastamento da representação fiscal para fins penais. Adotaram argumentos expedidos pelos outros Recorrentes, acrescentando que transmitiram o PER/DCOMP com a anuência do administrador da contribuinte, em razão de procuração eletrônica que lhe foi conferida. Asseveraram, ainda, não terem praticado ato que justificasse a sua responsabilidade solidária; que não lhes foi oportunizada defesa; que não foi apresentada prova cabal de ter incorrido no art. 135 do CTN e que o dolo nunca foi constatado.

Após análise das manifestações de inconformidade, a DRJ manteve a não homologação das compensações, bem como, a atribuição da responsabilidade solidárias de Jorge Issamu Kawamura, Pardo Advogados e Associados e Luis Roberto Pardo.

Irresignados, tanto o contribuinte, quanto os responsáveis solidários apresentaram recursos voluntários ratificando os argumentos delineados em suas manifestações de inconformidade.

Nesse contexto, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, por entender que a decisão recorrida examinou pormenorizadamente todas as questões pontuadas pela Recorrente e pelo responsável solidário Jorge Issamu Kawamura e, por concordar com seu conteúdo, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido adotando suas razões de decidir como fundamento da presente decisão:

“(…)

As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN). As manifestações de inconformidade constituem reclamações/recursos administrativos tributários, portanto, o efeito suspensivo em relação aos débitos compensados decorre da lei, não necessitando da manifestação da autoridade tributária sobre o tema.

Decisão sobre o encaminhamento de representação fiscal para fins penais ao Ministério Público não faz parte da competência das DRJ e não se inclui no Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto 70.235/72.

A exigência da multa isolada por compensação não homologada quando comprovada falsidade da declaração não se mantém se for procedente a manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que não homologa compensação. Por outro lado, caso confirmada a não homologação da compensação, não há empecilho para a manutenção ou exoneração da multa. Por isso, as razões apresentadas nas inconformidades, direcionadas ao afastamento da multa de ofício não devem ser apreciadas nesta decisão, já que esse litígio está no processo 16692.720033/2019-87.

Com relação ao não reconhecimento do direito creditório e à não homologação das compensações, não houve contestação por parte dos recorrentes. Eles até reconhecem ter a contribuinte ficado surpresa diante da constatação de inexistência do crédito e tentado efetuar o cancelamento da operação. Portanto, a questão que se mantém refere-se aos vínculos de solidariedade passiva.

Ao sócio administrador e representante legal da 3K, Jorge Issamu Kawamura, bem como à sociedade de advocacia Pardo Advogados e Associados e seu sócio administrador e representante legal, Luis Roberto Pardo foi atribuída responsabilidade solidária pelos débitos tributários compensados pelo PER/DCOMP, tendo em vista o art. 18, caput e § 2º, da Lei 10.833/03 e o art. 135 do CTN:

*Lei 10.833/03:*

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) [...]*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*[...] (Sublinhas acrescidas)*

*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 - [...]*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

A vinculação pessoal dos responsáveis à obrigação tributária não se deu na fase de sua formação, pela ocorrência do fato imponible dos tributos (IRPJ e CSLL) previsto na norma de incidência tributária, mas quando da extinção dos créditos tributários. Os sujeitos (passivos) valeram-se de valor sabidamente inexistente para formalizar compensações e liquidar débitos tributários da contribuinte.

Os termos de imputação de responsabilidade tributária solidária assim descrevem as condutas dos imputados, evidenciando a prova da falsidade, concretizada na apresentação do PER/DCOMP:

**- Jorge Issamu Kawamura:**

*JORGE ISSAMU KAWAMURA, CPF 094.038.468-01, é administrador e representante da 3K - INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 08.737.971/0001-20, desde 29/10/2012.*

*Conforme demonstrado no Despacho Decisório em epígrafe, constatadas (1) a inexistência da retenção formadora do suposto direito creditório de saldo negativo de IRPJ pleiteado na DCOMP e (2) a inexistência de apuração de saldo negativo de IRPJ na escrituração contábil-fiscal do contribuinte, resta evidente e comprovada a falsidade das informações inseridas pelo interessado na DCOMP nº 09969.09825.291018.1.3.02-2574, transmitida em 29/10/2018, para forjar crédito utilizado na compensação de tributos federais no montante total de R\$ 1.500.000 (um milhão e quinhentos mil reais).*

*[...]*

*Ao informar em DCOMP crédito que sabia ser inexistente, conforme apuração constante em sua escrituração contábil-fiscal, o contribuinte extinguiu, sob condição resolútoría, os débitos compensados.*

*Deste modo, não se vislumbra, no presente caso, a ocorrência de erro escusável, mas intenção dolosa de burlar a Fazenda Pública, com a apresentação de compensações com direito creditório sabidamente inexistente para a extinção de tributos federais.*

Todavia, no tocante à responsabilidade imputada à Pardo Advogados e Associados e à Luis Roberto Pardo:, com fulcro no art. 135, II e III do CTN, entendo que a decisão de piso merece reforma, isso porque o advogado Luis Roberto Pardo e Pardo Advogados e Associados não devem ser responsabilizados, uma vez que não foram partícipes das irregularidades constatadas pela fiscalização.

Certo é que o advogado não recebe poderes de mandante para atuar e negociar em nome deste, mas sim para manifestar opinião técnica independente do interesse do contratante. Deve-se reconhecer a independência da opinião técnica, refutando, totalmente, a alegação de em decorrência de procuração para ele estabelecida, o advogado subsume-se à condição de

mandatário. Ser mandatário e praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos autoriza o enquadramento no inciso II do art. 135 do CTN, como responsável por créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes desses atos.

Ora, a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, pressupõe atos e condutas de pessoas físicas que ostentem a função de diretor, gerente ou representante do sujeito passivo. **O ADVOGADO NÃO TEM O PODER DECISÓRIO NA PESSOA JURÍDICA PARA DEFINIR SEUS ATOS**, prestando as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas, como definido pelo Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906/1994).

Ademais, mandatários e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente 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, o que não se deu no caso sob análise. Por fim, não foram acostadas provas de supostos benefícios recebidos para caracterizar a imposição da solidarização em questão.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário somente parara excluir do polo da passivo da obrigação tributária a pessoa jurídica Pardo Advogados e Associados e o advogado Luis Roberto Pardo.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Zedral, redator designado.

Em que pesem as razões do voto proferido pela i. Relatora, peço vênia para divergir do seu entendimento, exclusivamente quanto à exclusão do responsável solidário Luís Roberto Pardo do polo passivo da obrigação tributária principal.

Este Colegiado, por voto de qualidade, decidiu pela manutenção da responsabilidade.

A imputação fiscal se fundamenta no Art. 135, inciso II, do CTN, que responsabiliza pessoalmente os mandatários por obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

A defesa alega que o advogado não se enquadra no rol taxativo do Art. 135, argumentando que sua atuação se limita à "opinião técnica", independente do interesse do contratante, e não se confunde com a de um mandatário.

O argumento não prospera. Não se está a julgar a opinião técnica do advogado, esta sim protegida pela inviolabilidade profissional, mas o ato por ele praticado.

Os autos comprovam que o Recorrente, por meio de seu escritório, utilizou procuração eletrônica da contribuinte 3K para um fim específico e material: transmitir a Declaração de Compensação (DCOMP). Ao executar este ato jurídico formal perante a Receita Federal, o advogado despiu-se da condição de mero consultor e assumiu, inequivocamente, a de mandatário.

A sua atuação, portanto, transcendeu o mero aconselhamento jurídico e materializou-se em um ato de gestão fiscal em nome de outrem, subsumindo-se perfeitamente à hipótese do Art. 135, II, do CTN.

Uma vez estabelecida a condição de mandatário, a responsabilidade pessoal decorre do ato ilícito praticado no exercício desse mandato.

A responsabilidade do Art. 135, caput, advém da infração manifesta à lei, consubstanciada na transmissão de DCOMP com falsidade evidente, visando forjar a extinção de débitos tributários.

Ademais, tal ato também configura excesso de poderes. O mandato conferido pela 3K objetivava, por óbvio, apenas o exercício regular de direitos e a prática de atos lícitos, não autorizando seu representante a praticar fraude fiscal para extinguir débitos da mandante.

A defesa sustenta a tese de erro escusável, o que afastaria o dolo. Contudo, a tese é inaplicável diante dos fatos.

O dolo administrativo, neste caso, não exige a prova de conluio ou benefício próprio, mas se configura pela prática de erro inescusável, incompatível com a diligência esperada.

A inserção de um crédito de R\$ 1.500.000,00 quando a própria Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do contribuinte não indicava saldo negativo no período, não constitui um erro sutil ou uma divergência interpretativa. Trata-se de uma falsidade grosseira e objetiva.

A verificação prévia dessa inconsistência basilar é dever elementar de qualquer profissional que se propõe a prestar uma obrigação acessória, na forma de transmissão de uma declaração DCOMP, especialmente um advogado tributarista. O seu "elevado conhecimento técnico", longe de isentá-lo, agrava a sua conduta, pois não lhe era dado alegar ignorância sobre o ilícito que praticava.

A exclusão da pessoa jurídica Pardo Advogados e Associados, mantida por este Colegiado, não afasta a responsabilidade individual de Luís Roberto Pardo, o agente que, na condição de mandatário (Art. 135, II), praticou o ato ilícito.

Presentes o enquadramento como mandatário, a infração à lei e o dolo (configurado pelo erro grosseiro e inescusável), sua responsabilidade pessoal e solidária deve ser mantida.

Pelo exposto, e em divergência da i. Relatora, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por LUÍS ROBERTO PARDO, mantendo sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Zedral – Redator designado**