



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720119/2019-31
ACÓRDÃO	3301-014.512 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAIXAS E PAPELÃO ONDULADO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

IPI. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do IPI é o valor total da operação de saída que pode se traduzir no preço do produto acrescido do frete e demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas do comprador, incluindo o ICMS.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO.

O percentual de multa de ofício, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será duplicado quando constatada intenção de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador do imposto, de modo a reduzir o montante a recolher aos cofres públicos ou de retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelas autoridades tributárias.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

São responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, dentre outros, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, artigo 135, inciso III). Estando comprovada a prática do ato infracional pela pessoa jurídica, a qual não possui ato de vontade, deve se atribuir a responsabilidade aos sócios com poderes de gerência ou administração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário de SÃO JORGE CONSULTORIA, EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES

LTDA, para excluí-la do polo passivo e negar provimento ao recurso voluntário da VIP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAIXAS DE PAPELÃO ONDULADO LTDA. Por voto de qualidade, em negar provimento aos recursos voluntários de JOSÉ DOMINGOS FERREIRA, VALDIR SOARES DE MELLO e FRANCISCO ESTEVES DE ARAÚJO, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima, que davam provimento parcial para excluí-los da sujeição passiva.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima e Paulo Guilherme Derouledede (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo em parte, o relatório do acórdão recorrido:

“Trata-se de impugnação contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, em que foram constituídos os respectivos créditos tributários em desfavor do estabelecimento epigrafado, integrante da empresa “VIP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAIXAS E PAPELÃO ONDULADO LTDA”, doravante designado por “VIP”. Foi lançado crédito tributário no valor total de R\$ 49.793.164,74 (inclusos juros de mora e multa de ofício de 150%), em face de lançamentos de créditos indevidos de IPI, em desacordo com as normas tributárias do imposto.

Na mesma ação fiscal foram solidariamente responsabilizados a empresa São Jorge Consultoria, Empreendimentos e Participações Ltda - CNPJ 09.618.144/0001-80 e os contribuintes Valdir Soares de Mello - CPF 921.341.148-00, Francisco Esteves de Araújo -CPF 057.103.248-68 e José Domingos Ferreira - CPF 892.637.078-04, sócios da empresa fiscalizada. Além disso, foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, conduzida nos autos do processo nº 10314.720218/2019-12 e elaborado processo de arrolamento de bens nº 10314.720219/2019-12.

Conforme Relatório Fiscal, nos períodos compreendidos entre janeiro e dezembro de 2015, foram escriturados indevidamente créditos de IPI, aos quais faltavam consistência jurídica. Esses créditos teriam a finalidade diminuir os valores do saldo devedor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - daqueles períodos. Constatou-se que tais valores foram lançados no RAIFI como “entradas com crédito de IPI” e tiveram sua origem em registros procedidos no SPED_CONTRIBUIÇÕES-IPI. Todavia, esses registros não possuíam documentação correlata registrada no sistema SPED-Nfe. No sistema SPED-EFDContribuições IPI, constavam sob o código CFOP 1949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de

serviço não especificada), tinham como contribuinte e participante o CNPJ do estabelecimento fiscalizado, mas não possuíam chave de acesso informada.

[...]

No que tange à responsabilização solidária dos demais contribuintes, foram lavrados termos de sujeição passiva solidária e as respectivas motivações de responsabilidade, juntados às fls. 116 a 179, cujos fundamentos legais seguem abaixo resumidos:

[...]

Segundo a Fiscalização, os autuados tinham interesse comum nas infrações apuradas, posto delas ter resultado redução do imposto a recolher e, conseqüentemente, a majoração do lucro do período. E dados da escrituração contábil da empresa no período fiscalizado demonstraram retiradas financeiras dos sócios, à título de empréstimo, que configuraram distribuição disfarçada de lucros a pessoas ligadas, conforme disposto no art. 60, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Por esse motivo, o fiscal entendeu ser aplicável o instituto da solidariedade tributária, definida pelos art. 124, I, II e 135, do CTN.

[...] Todos os autuados apresentaram suas impugnações em 5 de junho de 2019, subscritas pelos mesmos advogados, conforme instrumento de representação integrante de suas peças impugnatórias. As alegações trazidas nas peças impugnatórias são idênticas, diferenciando-se tão somente quanto ao pedido final, conforme seja o motivo de imputação da responsabilidade de cada autuado frente às infrações apontadas no auto.

A DRJ proferiu o Acórdão nº 10-67.051, julgando improcedente a impugnação, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 IPI. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do IPI é o valor total da operação de saída que pode se traduzir no preço do produto acrescido do frete e demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas do comprador, incluindo o ICMS.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO.

O percentual de multa de ofício, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será duplicado quando constatada intenção de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador do imposto, de modo a reduzir o montante a recolher aos cofres públicos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.

Constatada ausência de preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido o Auto de Infração lavrado por autoridade competente, não se cogita de nulidade do lançamento.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

PENALIDADES APLICADAS. ARGÜIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu PROVA. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS.

A prova deve ser apresentada no momento da impugnação. Não comprovada nenhuma das situações legais permissivas da apresentação de provas posteriormente à impugnação, regra geral, resta precluso esse direito do sujeito passivo.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A apresentação tempestiva da impugnação suspende automaticamente a exigibilidade do crédito tributário, até a ciência da decisão definitiva que a apreciou.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovada a conexão e o interesse comum entre as pessoas envolvidas, imputa-se a respectiva solidariedade tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em não tomar conhecimento das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, indeferir o pedido de produção posterior de provas, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, julgar improcedentes as impugnações, mantendo-se a exigência fiscal, inclusive no que se refere à sujeição passiva dos contribuintes São Jorge Consultoria, Empreendimentos e Participações Ltda - CNPJ 09.618.144/0001-80, Valdir Soares de Mello - CPF 921.341.148-00, Francisco Esteves de Araújo - CPF 057.103.248-68 e José Domingos Ferreira - CPF 892.637.078-04.

Irresignada, os sujeitos passivos interpuseram recurso voluntário, conforme o seguinte:

VIP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAIXAS DE PAPELÃO ONDULADO LTDA

A recorrente foi cientificada em 12/02/2020 e protocolou o recurso em 26/02/2020, alegando, resumidamente, a nulidade do procedimento fiscal e, no mérito, a exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI, a inexistência de solidariedade entre os responsáveis, a inexistência de embargo à fiscalização, o efeito confiscatório da multa de ofício aplicada.

JOSÉ DOMINGOS FERREIRA

O recorrente foi cientificado em 12/02/2020 e protocolou o recurso em 04/03/2020, alegando, resumidamente, a nulidade do procedimento fiscal e, no mérito, a exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI, a ilegitimidade para figurar no polo passivo, a inexistência de embargo à fiscalização, o efeito confiscatório da multa de ofício aplicada.

VALDIR SOARES DE MELLO

O recorrente foi cientificado em 12/02/2020 e protocolou o recurso em 04/03/2020, alegando, resumidamente, a nulidade do procedimento fiscal e, no mérito, a exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI, a ilegitimidade para figurar no polo passivo, a inexistência de embargo à fiscalização, o efeito confiscatório da multa de ofício aplicada.

FRANCISCO ESTEVES DE ARAÚJO

O recorrente foi cientificado em 17/02/2020 e protocolou o recurso em 04/03/2020, alegando, resumidamente, a nulidade do procedimento fiscal e, no mérito, a exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI, a ilegitimidade para figurar no polo passivo, a inexistência de embargo à fiscalização, o efeito confiscatório da multa de ofício aplicada.

SÃO JORGE CONSULTORIA, EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA

O recorrente foi cientificado em 12/02/2020 e protocolou o recurso em 26/02/2020, alegando, resumidamente, a nulidade do procedimento fiscal e, no mérito, a exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI, a ilegitimidade para figurar no polo passivo, a inexistência de embargo à fiscalização, o efeito confiscatório da multa de ofício aplicada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, Relator.

Os recursos voluntários interpostos atendem aos pressupostos recursais de admissibilidade e deles tomo conhecimento.

Os recursos possuem praticamente o mesmo conteúdo, razão pela qual a apreciação dos capítulos relativos à nulidade do procedimento, exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI, a inexistência de embargo à fiscalização e o efeito confiscatório da multa de ofício

aplicada será realizada em conjunto, ao passo que a ilegitimidade passiva será abordada para cada recorrente, individualmente.

Da nulidade por vício material

Os recorrentes alegam, inicialmente, que a nulidade do procedimento por incompetência do Auditor Fiscal que lavrou o Auto de Infração por pertencer a jurisdição que a recorrente entende diversa da que seria a correta. Neste aspecto, não há reparos a se fazer na decisão recorrida, a qual adoto e cujos argumentos reproduzo abaixo:

“Especificamente quanto às alegações de incompetência jurisdicional territorial e de concomitância de fiscalizações de diferentes estabelecimentos, cabe aqui ressaltar que, ainda durante os procedimentos fiscalizatórios iniciais, ao ser questionado pela empresa sobre esse tema, o fiscal autuante cuidou de esclarecer e demonstrar a sua competência territorial e a legalidade do procedimento fiscal, conforme consta no Termo de Reintimação Fiscal nº TRIF 28AGO2018 (fls. 37 a 42), do qual o interessado foi devidamente cientificado em 31 de agosto de 2018 (AR JT485308855BR, da fl. 43). Da leitura desse Termo extrai-se toda a justificativa e fundamentação legal para a autuação fiscal. Refri-se que o interessado também se declarou esclarecido quanto ao assunto, conforme leitura do item IDigressão Fática- de sua peça impugnatória, em que expressamente informa ter sido esclarecida, pela autoridade fiscal, a possibilidade da realização de fiscalização por delegacia de jurisdição diversa. Portanto, desnecessário retornar ao tema já exaurido no curso da fiscalização e que restou suficientemente esclarecido ao impugnante.

Além disso, acrescente-se aqui a Súmula CARF nº 27, vinculante aos órgãos de julgamento de 1ª instância, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 27 É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Destarte, afastado a alegação de incompetência.

Seguindo em sua alegação de nulidade, aduz que o Auto de Infração é desprovido de motivo ou motivação, pelo fato de a recorrente ter utilizado créditos legítimos, passando a discorrer sobre a indevida inclusão do ICMS na base de cálculo de IPI.

Ora, a discussão sobre a inclusão, ou não, do ICMS na base de cálculo é o objeto do mérito da lide. A recorrente confunde a discussão de mérito com uma preliminar de nulidade. A própria refutação do mérito já indica que estão presentes os motivos e a motivação do lançamento, razão pela qual não há que se falar em nulidade do ato administrativo.

Da exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI

Os recorrentes pleiteiam a exclusão do ICMS da incidência do IPI, pelo fato de o ICMS não compor o preço do produto e por aplicação da decisão proferida no RE 574.706/PR.

A legislação do IPI dispõe que a base de cálculo é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, conforme os artigos abaixo:

CAPÍTULO IV

Impostos sobre a Produção e a Circulação

SEÇÃO I

Imposto sobre Produtos Industrializados

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(..)Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

(..)

DECRETO nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Seção II Da Base de Cálculo Valor Tributável Art.190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I- dos produtos de procedência estrangeira:

- a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e
- b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou (g.m)

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei no 1.593, de 1977, art. 27, e Lei no 7.798, de 1989, art. 15). (g.m)(..)

Art. 192. Considera-se valor tributável o preço corrente do produto ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente, na forma do disposto nos arts. 195 e 196, na saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, quando a saída se der a título de locação ou arrendamento mercantil ou decorrer de operação a título gratuito, assim considerada também aquela que, em virtude de não transferir a propriedade do produto, não importe em fixar-lhe o preço (Lei nº 4.502, de 1964, art. 16).

(..)

Diferente do fato gerador das contribuições para o PIS e Cofins, que se refere ao faturamento ou receita bruta, para o IPI a base de cálculo é o valor total de operação, nele incluído o ICMS.

Neste sentido, o julgamento proferido pelo STJ no AgInt no REsp nº 2.013.239/RS, em 14/10/2024, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. LEGALIDADE DA INCLUSÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS, DA COFINS E DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI. CONSONÂNCIA DO ACÓRDÃO RECORRIDO COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DESTA STJ. SÚMULA 568/STJ. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. O entendimento alcançado no acórdão recorrido converge com a jurisprudência dominante deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que tanto o Código Tributário Nacional (art. 47, II, a), como a Lei 4.502/1964 (art. 14, II, § 1º) e o Decreto 7.212/2010 (art. 190, II, § 1º) delimitam que, para efeitos de apuração do IPI, o valor tributável dos produtos nacionais é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, o que abrange, inclusive, o montante dos tributos embutidos no denominado preço por dentro (PIS, COFINS e ICMS). Ou seja, o ICMS, o PIS e a COFINS não podem ser excluídos da base de cálculo do IPI. Precedentes.

2. Agravo interno desprovido.

Destarte, é devida a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI.

Da inexistência de embaraço à fiscalização

Os recorrentes alegam que, em momento algum, se recusaram a prestar informações, mas apenas questionaram a competência da DELEX para fiscalizar o

estabelecimento, que informou que prestou informações acerca da inclusão indevida do ICMS na base de cálculo do IPI.

A discussão sobre a existência ou inexistência de embarço é inócua em relação ao objeto da lide, pois embora a fiscalização tenha lavrado o Termo de Embarço, tal situação não deu causa à aplicação de nenhuma penalidade, seja a aplicação de regime especial de fiscalização (art. 541 do RIPI/2012), ou o Auto de Infração de embarço (art. 511, §2º), ou lacração de arquivos e documentos (art. 514).

A existência do embarço não consistiu em fundamento para o lançamento do IPI nem para a aplicação da multa qualificada, sendo que a constatação de sua existência ou inexistência, em nada afeta a lide.

Destarte, por não interferir na constituição do crédito tributário do IPI, nem da multa qualificada, deixo de apreciar este capítulo recursal.

Da multa confiscatória

Os recorrentes alegam que não houve prática de qualquer conduta dolosa, que houve presunção de fraude, que os percentuais aplicados ferem os princípios do não confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade. Apresente decisão do STF acerca de multa moratória.

De plano, deixo de conhecer as alegações de ofensa a princípios constitucionais, por força de aplicação da Súmula CARF nº 2:

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

Quanto à decisão proferida pelo STF, a discussão versou sobre multa moratória, situação completamente distinta da multa aplicada em razão da existência de fraude ou sonegação, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Quanto ao mérito da existência de conduta dolosa, sem razão os recorrentes. Não há dúvida sobre o fato de que a empresa VIP e seus administradores decidiram por escriturar créditos fictícios de IPI na escrita fiscal, com lastro indevido em valores de IPI referentes ao ICMS incidente na base de cálculo de períodos anteriores aos da escrituração, informados no SPED, como outras entradas CFOP 1949, sem chave e tendo como contribuinte e participante o CNPJ fiscalizado.

A empresa informou dados falsos no SPED-EFD (IPI), claramente com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte das autoridades fiscais.

Por outro lado, a alegação de que o ICMS não compõe a base de cálculo deveria resultar, se assim a recorrente pretendesse discuti-la administrativamente, em entrega de PER/DCOMP, informando os pagamentos supostamente indevidos, com retificação de DCTFs para diminuir o tributo devido, realizando o procedimento de restituição cumulado com a declaração

de compensação. A escolha por parte da recorrente em criar créditos escriturais na escrita fiscal apenas reforça a conduta dolosa na tentativa de diminuir os débitos de IPI.

Neste sentido, transcrevo, em parte, as razões da decisão recorrida, as quais adoto de forma complementar:

“Primeiramente deve-se observar que o interessado em nenhum momento agiu de acordo com norma legal ou subsidiado por ordem judicial. Creditou-se do IPI incidente sobre o ICMS da base de cálculo sem qualquer medida legal que amparasse tal procedimento, tendo escriturado valores totalmente desconectados das operações de industrialização que procedeu no período em análise (2015). Ressalte-se, mais uma vez, que os valores e documentos que apresentou para justificar seu creditamento sequer eram relacionados com a documentação contábil dos períodos sob fiscalização, o que leva à cristalina conclusão de que havia agido de forma deliberada e intencional, no intuito de diminuir o saldo do IPI a pagar. Um mero erro de escrituração jamais levaria aos números que ali registrou, já que não se correlacionavam com os fatos e operações industriais daquele período. Nesse caso, ao contrário do que alega, os documentos que trouxe para comprovar suas operações fazem prova contra suas alegações de ausência de dolo.

Como já dito antes, teses doutrinárias ou jurisprudenciais não vinculam Administração Tributária, e tampouco os contribuintes, que não podem agir contrariamente à lei em vigor, ou lhe dar interpretação divergente sem estarem amparados por ordem judicial.

Conforme se depreende da leitura das peças do processo, a escrituração dos créditos de IPI foi deliberadamente incorreta, lastreada em cálculos e elementos fiscais não autorizados pela lei ou por outro instrumento jurídico qualquer. O resultado dessa escrituração indevida não foi outro senão a diminuição do quantum a recolher aos cofres públicos. Resta, portanto, avaliar se a aplicação da multa no patamar de 150% está dentro dos preceitos legais.

Como vimos, assim determina o artigo 80 da Lei nº 4.502 de 1964:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)(..)§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)(..)II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007(..)Os art. 71, 72 e 73 dessa lei definem as situações em que é possível a duplicação do percentual da multa aplicável:

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

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

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

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

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

No caso, o contribuinte não pode alegar o desconhecimento da legislação e o fato de sua conduta ter resultado em diminuição constante e significativa da base de calculo do IPI e, conseqüentemente, do valor recolhido aos cofres públicos. Não tivesse ele a intenção de obter esse resultado, dificilmente chegaria aos valores que calculou e escriturou, pois tal escrituração, além de não estar autorizada na legislação do tributo, certamente foi decorrente de um esforço extra de labor contábil e escritural, posto serem valores não vinculados ou expressos nos documentos fiscais relativos às operações de industrialização do período em análise. Dessa forma, restou plenamente denotado seu objetivo de diminuir o valor do tributo a recolher, o que leva à aplicação do dispositivo do art. 80, II, da Lei nº 4.502/1964.

[...]

Por todo o aqui já analisado, considero que a conduta do contribuinte de promover a escrituração indevida de créditos buscou modificar as características essenciais do fato gerador do tributo, de modo a reduzir o montante do imposto devido e evitar o seu pagamento. Houve fraude, sendo legítima a aplicação da multa duplicada, conforme artigo 80, § 6º, II da Lei nº 4.502 de 1964.”

Destarte, a multa qualificada deve ser mantida.

Passo agora à análise da responsabilidade tributária.

Da ausência de solidariedade alegada pela VIP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAIXAS DE PAPELÃO ONDULADO LTDA

A recorrente alega que não houve interesse comum entre ela e os responsáveis, afastando a aplicação do art. 124, I do CTN.

Entendo que a alegação de ilegitimidade passiva dos responsáveis tributáveis é direito a ser arguido pelos próprios responsáveis e não pelo contribuinte, que, em última análise,

não é prejudicado pela imputação da responsabilidade tributária ou da solidariedade, mas ao contrário.

No caso, o contribuinte está pleiteando direito alheio em nome próprio, o que é vedado pelo CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal. A matéria encontra-se sumulada neste Conselho, com a edição da Súmula CARF nº 172:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Destarte, não conheço do capítulo “III.2 SOLIDARIEDADE” do recurso voluntário da VIP.

Da Ilegitimidade do sócio José Domigos

O responsável solidário alega que o PN Cosit 04/2018 extrapola o conceito de interesse comum, que o interesse comum é o interesse jurídico entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica e não o interesse econômico ou social, que a fiscalização não comprovou qualquer intuito de fraude ou simulação a fim de obter vantagem ilícita sobre o Fisco, que é sócio minoritário, que a fiscalização efetuou a acusação de distribuição disfarçada de lucros sem oportunizar à empresa a apresentação de documentos capazes de infirmar a acusação, que não há relação entre a presumida distribuição disfarçada de lucros e a prática do fato gerador, não há comprovação que os responsáveis praticaram a situação fática por ocasião do fato gerador, ao final pedindo a exclusão das responsabilidades dos sócios da VIP, bem como da empresa São Jorge.

Em princípio, a apreciação ficaria restrita ao responsável tributário, pois não cabe a alegação de direito alheio, conforme a Súmula CARF nº 172. Contudo, como o capítulo recursal possui o mesmo conteúdo em todos os recursos voluntários, a apreciação será em conjunto.

A fiscalização imputou ao responsável a responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração à lei, conforme os artigos 124, I e II e 135, ambos do CTN.

No termo “Motivação da responsabilidade”, informou que ele tem contratualmente a previsão e recebimento de pró-labore, apesar de não constar como administrador, que consta na GFIP como diretor não empregado sem FGTS, com CBO de diretores administrativos e financeiros, que possui mútuos com a VIP e que estes mútuos configuram distribuição disfarçada de lucros, conforme art. 60, V do Decreto-lei nº 1.598/77, o que configuraria o interesse comum do inciso I do art. 124 do CTN.

No que tange ao artigo 124, I, compartilho, em parte, do entendimento esposado no Parecer Normativo Cosit nº 4/2018, o qual transcrevo, parcialmente,

“PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO

JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de

dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

Fundamentos Notas Introdutórias

[...]

8. A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

9. A consulta que originou o presente Parecer Normativo trata da responsabilidade tributária a que se refere o art. 124, I, do CTN, a seguir transcrito:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifou-se)

9.1. Primeiro, deve-se esclarecer que o disposto no inciso I do art. 124 do CTN é forma de responsabilização tributária autônoma desde que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme explica Marcos Vinicius Neder:

Cumpra observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca da responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.¹

9.2. Esse posicionamento é compartilhado por Araújo, Conrado e Vergueiro, para quem:

Assim, fixamos o entendimento de que, no caso do inciso I (refere-se ao art. 124), o próprio CTN é o instrumento legislativo que estabelece que, em havendo interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, é possível que o crédito tributário seja exigido de forma solidária. Portanto, ele próprio atende o princípio da legalidade em matéria de responsabilidade tributária.²

9.3. É ainda o entendimento de Rubens Gomes de Souza, que incluiu expressamente a solidariedade como hipótese de responsabilidade por transferência:

TRANSFERÊNCIA: Ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra um a pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três:

*a) SOLIDARIEDADE: é a hipótese em que as duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. (...)*³

10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada "responsabilidade solidária") não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia.

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. Segundo Ferragut:

O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou.

Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade

*contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.*⁴

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regramatriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, conforme preconizado por Araújo, Conrado e Vergueiro:

Por esse entendimento, haveria uma extensão da interpretação a ser dada ao interesse comum, tomando como presente se houver a realização conjunta do fato jurídico tributário ou na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio. (...)

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).⁵

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consulente no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao ato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.⁶

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que

neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

17.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

17.2. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico.

18. Na linha até aqui desenvolvida, deve-se ter o cuidado de avaliar qual ilícito pode ensejar a responsabilização solidária, pois ele deve repercutir em âmbito tributário.

Conforme Andréa Darzé:

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza⁷.

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Grupo econômico irregular

20. O primeiro questionamento da consulta interna que ensejou o presente Parecer Normativo foi: "o art. 124, do CTN, admite a responsabilização solidária

por débitos tributários entre componentes do mesmo grupo econômico quando restar comprovada a existência de liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias?".

20.1. Na jurisprudência e na doutrina, a hipótese mais tratada para a responsabilização solidária é para o que se denominou "grupo econômico", especificamente quando há abuso da personalidade jurídica em que se despreza a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única.

20.2. Todavia, a terminologia "grupo econômico" deve ser lida com cuidado, pois é plurívoca. O seu conceito não pode ser dado de forma aleatória, genérica, para qualquer situação. É a regra-matriz específica que determina o antecedente jurídico que gera uma sanção como consequente jurídico. Pode ocorrer de em uma determinada situação os requisitos para a configuração do que se denomina "grupo econômico" sejam mais restritos, ou mesmo distintos, do que em outra.

21. Já se adianta que os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há plenº respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador. Vide o seguinte julgado do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

OFENSA AO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA. VIOLAÇÃO DOS ARTS.

124 E 174 CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

CONFUSÃO PATRIMONIAL. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7 DO STJ. 1. Os Embargos de Declaração merecem prosperar, uma vez que presentes um dos vícios listados no art. 535 do CPC. Na hipótese dos autos, o acórdão embargado não analisou a tese apresentada pela ora embargante. Dessa forma, presente o vício da omissão. 2. No caso dos autos, o Tribunal de origem assentou que: não merece reproche a conclusão do juízo a quo no que tange à responsabilização solidária de pessoas físicas (por meio da desconsideração da personalidade jurídica) e jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico de empresas devedoras, quando existe separação societária apenas formal e pessoas jurídicas do grupo são usadas para blindar o patrimônio dos sócios em comum, como é o caso das excipientes, e de outras empresas do grupo." 3. O Superior Tribunal de Justiça entende que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial. 4. O Tribunal ordinário entendeu pela responsabilidade solidária da empresa não pela simples circunstância de a sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo originário.

Antes, reconheceu a existência de confusão patrimonial, considerando haver entre as sociedades evidente identidade de endereços de sede e filiais, objeto social, denominação social, quadro societário, contador e contabilidade. 5. As questões foram decididas com base no suporte fático-probatório dos autos, de modo que a conclusão em forma diversa é inviável no âmbito do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ. 6. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos integrativos. (grifou-se)8”

22. Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

[...]

24. Por fim, uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente à Fazenda Nacional. Seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário. Como o ilícito tributário não precisa ser diretamente o cometimento do fato jurídico, mas sim a ele vinculado, trata-se de hipótese de existência de grupo a ensejar a responsabilização solidária de seus integrantes, conforme já decidido pelo STJ:

[...]

25. Nessa toada, há que se ter a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que, repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo. Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária. Não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977¹¹, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular.

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo¹². Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente

implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido lato da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

27. Não é o objetivo do presente Parecer Normativo proceder a um conceito fechado dos ilícitos tributários a ensejar a responsabilização solidária nem citá-los de forma exaustiva. A sua configuração demanda análise criteriosa no caso concreto. Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária. Por isso algumas ilicitudes na seara tributária podem ser citadas para fins de responsabilização solidária.

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude(strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

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

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

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

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

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

27.2. Apesar de a sonegação e a fraude (no sentido strictu sensu de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964) englobarem, em regra, a simulação, esta tem um espectro de incidência mais abrangente. Se o conceito de sonegação fiscal está ligada diretamente ao lançamento, a simulação pode ocorrer em outras hipóteses, como nº reconhecimento de direito creditório, desde que presentes os seus elementos caracterizadores, consoante art. 167 do Código Civil:

[...]

27.3. Diversas condutas criminosas, cuja repercussão no âmbito tributário decorre do próprio elemento doloso da conduta, podem ensejar a responsabilização solidária por cometimento de atos ilícitos, quais sejam: (i) contra a ordem tributária, definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 13; (ii) contra a Previdência Social, definidos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal)¹⁴; (iii) de contrabando e descaminho, definidos nos arts. 334 e 334-A do Código Penal. Não é à toa que a constatação desses fatos enseja representação fiscal para fins penais.

27.4. Do mesmo modo, outras condutas criminosas com repercussão em âmbito tributário podem ensejar a responsabilização solidária, tais como: falsidade de títulos, papéis e documentos públicos; “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores definidos no art. 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998; os contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional e contra administração pública estrangeira. Contudo, ao contrário dos crimes relacionados nº item supra, para esses a fiscalização deve trazer elementos comprobatórios contendo o nexos causal entre a conduta delituosa e a sua repercussão no âmbito tributário.

27.5 Outro exemplo é a ocorrência da hipótese a que se refere o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 15 , cujo fato gerador demanda pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. Caso a sua ocorrência surja em decorrência de cometimento de ilícito tributário, há claro interesse comum da pessoa que efetua o pagamento (substituto tributário), de quem recebe (contribuinte) e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação (conluio).

27.6. As situações trazidas à baila são exemplificativas, mas todas passíveis de responsabilização solidária, a depender da comprovação do elemento doloso no caso concreto. Colaciona-se julgado do CARF que está alinhado, regra geral, com o aqui disposto:

[...]

28. Em suma, deve haver severa atuação da administração tributária para se coibir a ocorrência de ilícitos tributários cometidos dolosamente com o objetivo de fraudar o Fisco, principalmente nas situações exemplificadas no presente Parecer Normativo.

Planejamento tributário abusivo. Ocorrência da operação antes do fato gerador

[...]

Efeitos da não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente

[...]

Síntese conclusiva

40. De todo o exposto, conclui-se:

a) a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou;

b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo;

b.2) o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;

b.3) são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo);

c.1) não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica; os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador c.2) o grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, a qual demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados;

c.3) uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente a Fazenda Nacional; seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário;

c.4) deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária; não obstante, cabe observar que a distribuição

disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular;

d.1) não é o objetivo do presente Parecer Normativo proceder a um conceito fechado dos ilícitos tributários a ensejar a responsabilização solidária nem citá-los de forma exaustiva; a sua configuração demanda análise criteriosa no caso concreto. Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária;

d.2) os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes; casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, bem como as condutas criminosas de que tratam os itens 27.3 e 27.4;

d.3) outro exemplo de responsabilização solidária é a ocorrência hipótese a que se refere o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo fato gerador demanda pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa; caso a sua ocorrência surja em decorrência de cometimento de ilícito tributário, há claro interesse comum da pessoa que efetua o pagamento (substituto tributário), de quem recebe (contribuinte)e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação (conluio);

e.1) atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real mediante abuso da personalidade jurídica;

e.2) o planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo; a personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa;

e.3) para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo; esse nexos causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias;

e.4) deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direto e consciente da simulação;

f.1) restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluídos os ilícitos aqui tratados, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva;

f.2) na direta, ocorre a clássica hipótese de desconsideração da personalidade para responsabilizar os seus sócios; para tanto, exige-se comprovação de sua ativa participação no ato vinculado ao fato jurídico tributário, incluído o ato ilícito a ele vinculado (vide item 15);

f.3) na inversa, imputa-se a responsabilidade solidária àquela pessoa jurídica por ato cometido por sócio ou outra sociedade controladora ou coligada; ocorre quando a pessoa jurídica apenas existe para utilização da sua fictícia personalidade por sócios ou administradores para fins de cometimento de ato vinculado ao fato jurídico tributário, inclusive ilícito;

f.4) na expansiva, a desconsideração não seria apenas para alcançar seus sócios formais, mas também aqueles ocultos, inclusive por intermédio de outras pessoas jurídicas (numa junção com a desconsideração inversa).

Destaca-se do parecer que para se caracterizar o interesse comum, o solidário deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou de outro responsável, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

No caso, a imputação feita pela autoridade fiscal, concernente ao interesse comum, foi decorrente da existência de mútuos que configurariam presunção de distribuição disfarçada de lucros. Essa distribuição disfarçada de lucros pode ser compreendida como um planejamento tributário ilícito presumido.

Contudo, o inciso V do artigo 60 do Decreto-lei nº 1.598/77, possuía como consequência o ajuste no lucro real pela diminuição da correção monetária do patrimônio líquido (a qual não existe atualmente). O artigo 528 do Decreto 9.580/2018 não traz mais a hipótese mencionada como caracterizadora da presunção de distribuição disfarçada de lucros, conforme a seguinte redação:

Art. 528. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, caput, incisos I ao IV, VI e VII):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado; e

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§ 1º O disposto nos incisos I e IV do caput não se aplica nas hipóteses de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§ 2º A hipótese prevista no inciso II do caput não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

A consequência tributária da hipótese mencionada no inciso V era o ajuste da correção monetária do patrimônio líquido, correção esta extinta pelo artigo 4º¹ da Lei nº 9.249/1995.

Art 62 - Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:

[...]

IV - no caso do item V do artigo 60, a importância mutuada em negócio que não satisfaça às condições do § 1º do mesmo artigo será, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal.

Ainda o artigo 21² do Decreto-lei 2065/ previa que os mútuos entre pessoa jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deveria reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada

¹ Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a [Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989](#), e o [art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991](#).

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

² Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

Parágrafo único. Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos [artigos 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#).

segundo a variação do valor da ORTN e nestes mútuos não se aplicava a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

Do exposto, concluo que a realização de mútuos entre a pessoa jurídica e seus sócios não acarreta, *a priori*, a confusão patrimonial, nem abuso de personalidade e não há vinculação deste ato com os atos que foram praticados e que resultaram nos fatos geradores do lançamento tributário, no caso a inserção de informações falsas no SPED fiscal consistente no creditamento indevido de IPI.

Destarte, entendo que a presunção de distribuição disfarçada de lucros por existência de mútuos entre os sócios e a pessoa jurídica não dá causa, *a priori*, a interesse comum de que trata o artigo 124, I do CTN, relativamente ao fato gerador do IPI lançado de ofício, consistente na glosa de créditos ficticiamente inseridos no SPED fiscal.

Já em relação à imputação do artigo 135 do CTN, a matéria foi tratada no Acórdão CSRF nº 9303-011.578, cujas razões transcrevo abaixo e adoto, nos termos do artigo 50, §1º³ da Lei nº 9.784/99:

“Acerca da aplicação do artigo 135, III do CTN, o STJ se pronunciou, em sede de recursos repetitivos, no RESP 1.101.728, cuja ementa transcrevo abaixo:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6)EMENTA TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

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

lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Excerto do voto condutor:

“3. No que se refere à responsabilidade dos sócios, todavia, têm razão os recorrentes.

Conforme jurisprudência pacificada nesta Corte, para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado, nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios. Nesse sentido, entre muitos outros, os seguintes precedentes:”

O entendimento do tribunal superior é de que a mera falta de pagamento de tributos não configura hipótese prevista no artigo 135, III do CTN. Salienta-se que nas decisões do STJ as situações que configuram a aplicação do artigo 135, III do CTN podem consistir na situação da qual decorra o fato gerador ou em situações posteriores a sua ocorrência, como é o caso da própria dissolução irregular.

Por outro lado, as situações de ilícitos qualificados atraem sua aplicação. É o que restou consignado no voto proferido no RE 562.276/PR, relatora Min. Ellen Gracie, DJe 10.2.2011 (no qual, em sede de repercussão geral, discutiu-se sobre a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei .8620/93 por ofensa do artigo 146 da CF), cujo excerto reproduzo abaixo:

“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 conhecer 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[...]. 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) (grifos não originais)

[...]

Marco Aurélio Greco, no artigo Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário nº 28/235, aborda o art. 13 da Lei 8.620/93, tendo em consideração justamente a garantia da liberdade de iniciativa:

“[...] Óbvio – não é preciso repetir – que onde houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas-de-ferro, condutas dolosas, etc., existe a responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica: basta o fisco atender ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto..” (grifos não originais)

Percebe-se que, de acordo com o julgado do RE acima referido, ilícitos como fraudes, sonegação, uso de testas-de-ferro, acarretam a responsabilização com base no artigo 135, III e são tidos como atos praticados pelos sócios-administradores. Aliás, o STJ, no julgamento do RESP 1.371.128, também realizado sob o artigo 543-C do antigo CPC, considerou que os atos praticados com infração à lei também abrangem os relativos às obrigações tributárias contraídas em nome da pessoa jurídica, conforme abaixo:

RESP 1.371.128 – RS

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃOTRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 - LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 - LEF.

[...]

2. Consoante a Súmula n. 435/STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

3. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua

ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei.

Excerto:

“Esta jurisprudência a entendo perfeitamente extensível às execuções fiscais de dívida ativa de natureza não tributária. Principalmente porque não se pode conceber que a dissolução irregular da sociedade seja considerada “infração à lei” para efeito do art. 135, do CTN e assim não seja para efeito do art. 10, do Decreto n. 3.078/19, dispositivos idênticos. Aliás, cabe aqui o registro de que o art. 135, III, do CTN traz igual comando ao do art. 10, do Decreto n. 3.078/19, sendo que a única diferença é que, enquanto o CTN enfatiza a exceção (a responsabilização dos sócios em situações excepcionais), o Decreto n. 3.078/19 enfatiza a regra (a ausência de responsabilização dos sócios em situações regulares). No entanto, ambos trazem a previsão de que os atos praticados (obrigações contraídas em nome da sociedade, inclusive as tributárias) com excesso de poder (mandato), violação à lei, contrato ou estatutos sociais ensejam a responsabilização dos sócios para com terceiros (redirecionamento) e para com a própria sociedade da qual fazem parte. Transcrevo:” (grifos não originais)

Por certo, tais atos objetivam a redução dos pagamentos dos tributos, bem como configuram as próprias infrações que levam à qualificação da multa nos lançamentos de ofício, como no caso de fraudes, sonegação ou conluio de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não há exigência de individualização de condutas, pois são estas condutas praticadas pelos gestores em descumprimento da lei que acarretam o lançamento nas pessoas jurídicas.

Assim, considero que a pessoa física, quando pertencente ao quadro societário de uma determinada empresa, ao aceitar a atribuição de sócio administrador, passa a ser responsável pela sua gestão. Se comprovado que a empresa praticou atos com infração à lei, conseqüentemente estes atos são atribuíveis à responsabilidade de quem a gerencia, sendo evidente que a pessoa jurídica não possui atos de vontade. Nestes termos, fica caracterizada a responsabilidade tributária estabelecida pelo inciso III do artigo 135 do CTN.

Em reforço ao exposto, transcrevo excerto do voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Antônio Carvalho Barbosa no Acórdão nº 1301-004.305:

“Nesse sentido, convém trazer à colação as conclusões do 1º Encontro Nacional de Juízes Federais sobre Processo de Execução Fiscal, promovido pela AJUFE (extraído de texto do Prof. Leandro Paulsen, Curso Normas Gerais de Direito Tributário, 3º Módulo, Escola Superior de Administração Fazendária, 2013):

Somente os “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e

ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo. (grifei).

Tal conclusão me parece bastante coerente. Se uma determinada pessoa física era diretora com poderes de gestão de uma pessoa jurídica na época da prática dos ilícitos, o que mais precisa ser provado para atribuição da responsabilidade nos termos do art. 135, inciso III? Como entidade abstrata, a pessoa jurídica não pratica esses atos. Alguém com poderes de representação atua em seu nome. É mais do que evidente. Não se trata de uma mera presunção.”

No caso presente, na apreciação do tópico “ Da multa confiscatória”, restou evidente que os administradores da VIP decidiram por escriturar créditos fictícios de IPI no SPED fiscal, com lastro indevido em valores de IPI devido sobre o ICMS incidente na base de cálculo de períodos anteriores aos da escrituração, informados em outras entradas CFOP 1949, sem chave e tendo como contribuinte e participante o CNPJ fiscalizado, configurando a informação de dados falsos no SPED-EFD (IPI), claramente com o objetivo de alterar as características essenciais de modo a reduzir o montante do tributo devido e de retardar o conhecimento por parte das autoridades fiscais, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

A situação também configura crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, a seguir transcrito:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Destarte, entendo que todas as pessoas que são diretores, gerentes ou representantes legais são responsáveis tributários, nos termos do artigo 135, III do CTN, por terem agido com infração à lei, ao praticar ilícitos tributários qualificados e penais, com o intuito de reduzir o IPI a pagar.

Nesta situação, possui a função de Diretor Administrativo e Financeiro (não empregado), conforme GFIP declarada pela empresa, recebendo o mesmo pro-labore do sócio-administrador Valdir Soares, enquadrando no inciso III do artigo 135⁴ do CTN.

Da Ilegitimidade do sócio Valdir Soares de Mello

O responsável solidário alega que o PN Cosit 04/2018 extrapola o conceito de interesse comum, que o interesse comum é o interesse jurídico entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica e não o interesse econômico ou social, que a fiscalização não comprovou qualquer intuito de fraude ou simulação a fim de obter vantagem ilícita sobre o Fisco, que é sócio minoritário, que a fiscalização efetuou a acusação de distribuição disfarçada de lucros sem oportunizar à empresa a apresentação de documentos capazes de infirmar a acusação, que não há relação entre a presumida distribuição disfarçada de lucros e a prática do fato gerador, não há comprovação que os responsáveis praticaram a situação fática por ocasião do fato gerador, ao final pedindo a exclusão das responsabilidades dos sócios da VIP, bem como da empresa São Jorge.

Assim, são as mesmas alegações feitas na peça recursal do responsável José Domingos, valendo, portanto, todas as considerações já tecidas.

A fiscalização imputou ao responsável a responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração à lei, conforme os artigos 124, I e II e 135, ambos do CTN. No termo “Motivação da responsabilidade”, informou que ele é sócio administrador, conforme cláusula quinta do contrato social, tem contratualmente a previsão e recebimento de pró-labore, que consta na GFIP como diretor não empregado sem FGTS, com CBO de diretores administrativos e financeiros, que possui mútuos com a VIP e que estes mútuos configuram distribuição disfarçada de lucros, conforme art. 60, V do Decreto-lei nº 1.598/77, o que configuraria o interesse comum do inciso I do art. 124 do CTN.

No caso, além das informações na GFIP, o próprio contrato social estipula que o Sr Valdir é sócio-administrador. Portanto, tudo o que foi exposto para o responsável José Domingos vale para o responsável Valdir Soares de Mello, com o reforço neste caso, da condição de sócio-administrador previsto no contrato social, sendo mantida a responsabilidade com base no artigo 135, III do CTN.

⁴ 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.

Da Ilegitimidade do sócio Francisco Esteves de Araújo

O responsável solidário alega que o PN Cosit 04/2018 extrapola o conceito de interesse comum, que o interesse comum é o interesse jurídico entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica e não o interesse econômico ou social, que a fiscalização não comprovou qualquer intuito de fraude ou simulação a fim de obter vantagem ilícita sobre o Fisco, que é sócio minoritário, que a fiscalização efetuou a acusação de distribuição disfarçada de lucros sem oportunizar à empresa a apresentação de documentos capazes de infirmar a acusação, que não há relação entre a presumida distribuição disfarçada de lucros e a prática do fato gerador, não há comprovação que os responsáveis praticaram a situação fática por ocasião do fato gerador, ao final pedindo a exclusão das responsabilidades dos sócios da VIP, bem como da empresa São Jorge.

Assim, são as mesmas alegações feitas na peça recursal do responsável José Domingos, valendo, portanto, todas as considerações já tecidas.

A fiscalização imputou ao responsável a responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração à lei, conforme os artigos 124, I e II e 135, ambos do CTN. No termo “Motivação da responsabilidade”, informou que o mesmo tem contratualmente a previsão e recebimento de pró-labore, apesar de não constar como administrador, que consta na GFIP como diretor não empregado sem FGTS, com CBO de diretores administrativos e financeiros, que possui mútuos com a VIP e que estes mútuos configuram distribuição disfarçada de lucros, conforme art. 60, V do Decreto-lei nº 1.598/77, o que configuraria o interesse comum do inciso I do art. 124 do CTN.

Portanto, tudo o que foi exposto para o responsável José Domingos vale para o responsável Francisco Esteves, estando ambos na mesma situação, à exceção do fato de que o Sr Francisco ser um sócio com maior quota social que o Sr. José, sendo mantida a responsabilidade com base no artigo 135, III do CTN.

Da Ilegitimidade da empresa São Jorge Consultoria

O responsável solidário alega que o PN Cosit 04/2018 extrapola o conceito de interesse comum, que o interesse comum é o interesse jurídico entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica e não o interesse econômico ou social, que a fiscalização não comprovou qualquer intuito de fraude ou simulação a fim de obter vantagem ilícita sobre o Fisco, que é sócio minoritário, que a fiscalização efetuou a acusação de distribuição disfarçada de lucros sem oportunizar à empresa a apresentação de documentos capazes de infirmar a acusação, que não há relação entre a presumida distribuição disfarçada de lucros e a prática do fato gerador, não há comprovação que os responsáveis praticaram a situação fática por ocasião do fato gerador, ao final pedindo a exclusão das responsabilidades dos sócios da VIP, bem como da empresa São Jorge.

Assim, são as mesmas alegações feitas na peça recursal do responsável José Domingos.

A fiscalização imputou ao responsável a responsabilidade solidária de fato, conforme o artigo 124, inciso I do CTN. No termo “Motivação da responsabilidade”, informou que

o sócio administrador Valdir Soares também é sócio da empresa São Jorge e que houve pagamentos por consultoria realizados pela VIP à São Jorge e que a única fonte de receita da São Jorge são os pagamentos por consultoria realizados para a VIP.

Em decorrência de ser sócio-administrador de ambas e de haver prestação de serviços de consultoria pela VIP à São Jorge à VIP, a autoridade fiscal considerou ter havido abuso de personalidade jurídica e desrespeito à autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante grupo econômico irregular, atraindo o interesse comum do inciso I do art. 124 do CTN.

Contudo, não vislumbro a ocorrência de abuso de personalidade jurídica ou desrespeito à autonomia patrimonial. A fiscalização não demonstrou qual foi a confusão patrimonial existente, nem qual foi a participação da São Jorge na emissão dos documentos fraudulentos, nem que se trata de uma única empresa.

O fato de ser sócio-administrador de mais de uma empresa e de haver negócios entre tais empresas não configura grupo econômico irregular, mormente se não há qualquer outra circunstância explicitada para se chegar a essa conclusão.

Além disso, a prestação de serviço de consultoria não foi, ao que parece, tida por fictícia pela fiscalização, pois não houve qualquer acusação neste sentido. Ora, se os serviços não foram comprovados como fictícios, por que haveria abuso da personalidade jurídica?

O artigo 50 do Código Civil dispõe que a desconsideração da personalidade jurídica prevê o seguinte:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

No caso, não há qualquer demonstração de que a São Jorge foi utilizada para cometimento de atos ilícitos pela VIP ou de que não há separação entre seus patrimônios ou transferências de ativos. Somente o fato de ter sócios-administradores e de haver prestação de serviço entre ambas, que sequer foi contestada quanto à sua existência, não implicam a confusão patrimonial.

Assim, afasto a responsabilidade tributária da São Jorge.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário de SÃO JORGE CONSULTORIA, EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, para excluí-la do polo passivo e para negar provimento aos recursos voluntários de VIP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAIXAS DE PAPELÃO ONDULADO LTDA, JOSÉ DOMINGOS FERREIRA, VALDIR SOARES DE MELLO, FRANCISCO ESTEVES DE ARAÚJO.

Assinado Digitalmente

PAULO GUILHERME DEROULEDE