



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720190/2019-13
ACÓRDÃO	3301-014.261 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OMIM DO BRASIL BRINQUEDOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2015, 2016

ERRO DE BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO.

Erro na base de cálculo, de per se, não é matéria de ordem pública e está sujeita a preclusão caso não alegada na Impugnação/Manifestação de Inconformidade.

IPI. MÉTODO SUBSTITUTIVO. ARBITRAMENTO. ATACADISTA NA PRAÇA. IMPOSSIBILIDADE.

O método substitutivo descrito nos incisos do Parágrafo Único do artigo 196 do RIPI têm lugar somente se não existir preço corrente no mercado atacadista e não se inexistir preço médio; se há um atacadista, é com base no preço de venda deste que deve ser fixado o VTM.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADORA. DOLO. INSUFICIÊNCIA. FRAUDE DOLOSA. SONEGAÇÃO DOLOSA.

Não é o dolo que qualifica a multa, mas a fraude dolosa, que consiste (somente) na consciência e vontade de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou excluir ou modificar suas características essenciais (artigo 72 da Lei 4.502/64); não é o dolo que qualifica a multa, mas a sonegação dolosa (artigo 71 da Lei 4.502/64), que consiste na ação ou omissão de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais (também somente).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. REQUISITOS.

Para incidência da responsabilidade nos termos do artigo 135 do CTN faz-se necessária a presença de três aspectos: 1) ato praticado com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatutos, 2) o fato jurídico tributário e, 3) uma relação de causalidade entre ambos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em dar parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100% do valor dos tributos e para afastar a responsabilidade solidária da recorrente Tatiana Cury Sabbag, vencidos os Conselheiro Marcio José Pinto Ribeiro e Paulo Guilherme Deroulede que mantinham a responsabilidade tributária da recorrente Tatiana Cury Sabbag.

Sala de Sessões, em 16 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Brun^o Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1.1. Trata-se de lançamento de ofício com multa qualificada e auto de infração de IPI apurado nos anos de 2015 e 2016 por a) desrespeito ao VTM na fixação da base de cálculo da exação, b) não escrituração débito e crédito de IPI em DCTF com valores a pagar e c) multa por omissão/informação incorreta nos sistemas de processamento eletrônico da Receita Federal.

1.2. Para tanto, narra o Relatório Fiscal que acompanha o Lançamento que:

1.2.1. A **Recorrente** OMIM e a empresa MIMO compartilhavam sócia-administradora, a senhora Tatiana Cury Sabbag, o que torna ambas as empresas interdependentes nos termos do artigo 612, inciso II do RIPI/2010;

1.2.1.1. Ademais, 90% das vendas da **Recorrente** OMIM têm como destinatária a empresa MIMO, tornando-as interdependentes *ex vi* artigo 612, inciso III do RIPI/2010;

1.2.2. Portanto, a base de cálculo do IPI deveria ter sido fixada de acordo com o preço corrente na praça da **Recorrente** OMIM, ou âmbito de atuação desta;

1.2.2.1. Como a **Recorrente** OMIM vende quase exclusivamente para uma empresa, o preço corrente é o preço de venda de seu cliente MIMO – 40% a 60% inferior ao valor de venda da OMIM para a MIMO do que da MIMO para os clientes finais;

1.2.2.2. *“Para alguns produtos específicos em que não foi encontrada a média de preços em vigor no mês precedente nem no mês imediatamente anterior ao da saída do estabelecimento da MIMO, foi apurada a média dos preços de cada produto no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador”*;

1.2.3. Restou apurado montante de IPI a recolher em Notas Fiscais superior àquele descrito em DCTF e no RAIFI;

1.2.4. A **Recorrente** OMIM enviou informações acerca do RAIFI apenas e tão somente de julho a dezembro de 2016 e da DCTF somente em janeiro a março de 2015 e outubro de 2016, porém, houve saídas tributadas durante todo o período fiscalizado (2015 e 2016);

1.2.4.1. Ante a falta de escrituração, a fiscalização apurou os créditos de IPI do período de acordo com Notas Fiscais emitidas por fornecedores de insumos que tinham como destinatária a **Recorrente** OMIM;

1.2.4.2. Já os débitos de IPI foram apurados de acordo com as Notas Fiscais de saída emitidas pela **Recorrente** OMIM;

1.2.5. Tomou por base de cálculo da multa descrita no artigo 12 inciso II da Lei 8.218/91 o VTM apurado por ocasião do lançamento (multa objeto do PAF 10314-720.191/2019-68);

1.2.6. *“Restou evidenciada a intenção dolosa do sujeito passivo, mediante fraude, em não realizar o pagamento do IPI devido, pois, ainda que perfeitamente de seu conhecimento sobre os tributos devidos, o sujeito passivo deixou de registrar os débitos e créditos de IPI nos competentes livros fiscais, não realizou a declaração dos débitos em DCTF e não realizou o pagamento dos tributos”*;

1.2.7. Por venderem mercadorias a empresa vinculada sem respeitar o VTM e por não apresentarem declarações fiscais no período fiscalizado os sócios da **Recorrente** OMIM, **Recorrente** Sergio e **Recorrente** Tatiana foram responsabilizados pelo lançamento nos termos do artigo 135 do CTN.

1.3. Intimados, os **Recorrentes** apresentaram Impugnação única em que destacam:

1.3.1. Nulidade do lançamento/auto pois:

1.3.1.1. Não foram concedidos poderes de fiscalização por meio de MPF para duas pessoas que assinaram o auto de infração e acompanharam a oitiva do **Recorrente** Sergio à fiscalização;

1.3.1.2. Não foi dado acesso ao montante lançado ao patrono dos **Recorrente** no prazo para apresentação de impugnação, fato que impediu o parcelamento do débito;

1.3.2. Não foram demonstrados os fatos autorizadores à imputação de responsabilidade aos sócios da **Recorrente** OMIM;

1.3.2.1. O mero inadimplemento do débito tributário é insuficiente para atrair a responsabilidade solidária nos termos do artigo 135 do CTN;

1.3.2.2. *“Caso não entenda pela exclusão dos dois sócios, requer por amor a argumentação, a exclusão ao menos da sócia Tatiana que não tem e nunca teve responsabilidade sobre os atos da empresa, sendo apenas o Impugnante Sérgio o responsável pelos atos das empresas OMIM e MIMO, fato este constatado e verificado pela ilustre agente fiscal durante seu procedimento de fiscalização, em especial na data em que realizou a “entrevista” com o mesmo”;*

1.3.3. A fiscalização deve lançar mão do VTM somente se há fixação artificial de preço de venda;

1.3.4. *“Não há o que se falar em “preço médio do mercado, uma vez que o preço é somente um: o praticado pela autuada, sua co-irmã e exclusiva distribuidora: MIMO”;*

1.3.4.1. Destarte, a base de cálculo correta do IPI deve ser apurada de acordo com custos mais lucro, descrito no artigo 196 do RIPI/2010;

1.3.5. A fiscalização incluiu no VTM preço de venda a varejista;

1.3.6. Caso restem dúvidas acerca da lisura do proceder da **Recorrente** OMIM o julgamento deve ser convertido em diligência;

1.3.7. A qualificadora da multa de ofício deve ser afastada por inexistência de dolo.

1.4. A DRJ Porto Alegre manteve o lançamento/auto porquanto:

1.4.1. As alterações no TDPF estão devidamente encartadas nestes autos;

1.4.1.1. Os **Recorrentes** não apresentaram qualquer objeção aos auditores fiscais no curso do procedimento fiscal;

1.4.2. Não é competente para se pronunciar acerca de cerceamento do direito de defesa por falta de acesso ao valor consolidado do débito lançado;

1.4.2.1. Não há qualquer prova de que o acesso ao montante lançado tenha sido obstado e a ação dos **Recorrentes** ao impugnar todo o lançamento;

1.4.3. *“Andou bem a Fiscalização demonstrando criteriosamente as circunstâncias determinantes do valor tributável mínimo, seja pelas planilhas anexadas aos autos, seja pelos esclarecimentos prestados no Relatório Fiscal, inclusive com a adequada fundamentação jurídica”;*

1.4.4. *“Ao contrário do que pretende o autuado, o preço médio do mercado, na ausência de concorrência no mercado distribuidor, não se coaduna com o conceito de “inexistência” de preço corrente no mercado atacadista”;*

1.4.4.1. Neste sentido a SCI COSIT 8/2012 determina a fixação do VTM de acordo com o preço praticado pelo adquirente vinculado;

1.4.5. *“Os cálculos realizados pela auditora encontram-se detalhados no item 4.2.1 do Relatório e demonstrados nos anexos VII.1, VII.2 e VII.3, e tiveram por base unicamente as notas fiscais da atacadista MIMO”;*

1.4.6. Acórdãos proferidos em outros processos têm efeitos meramente interpartes;

1.4.7. *“Conforme se lê no relatório fiscal, a infração não se resumiu a não recolher o IPI devido nas operações de saída dos produtos do estabelecimento industrial. A empresa, sem qualquer explicação plausível, deixou de escriturar e declarar o IPI incidente nessas saídas de produtos. Mais: intimado, ainda durante o procedimento fiscal, a esclarecer os fatos ou retificar os registros fiscais, o interessado nada manifestou, apesar da oportunidade que lhe foi dada ainda naquele momento prévio”;*

1.4.8. Diligência em processo administrativo fiscal não se presta à complementar defesa e sim a esclarecer eventuais dúvidas no julgado, dúvidas estas que não existem no caso em voga;

1.4.9. *“A sra. Tatiana Cury Sabbag, ao contrário do alegado, foi sócia - administradora das empresas OMIM e MIMO nos anos fiscalizados. Da mesma forma, os documentos ali constantes revelam que a sra. Tatiana e o sr. Sérgio são os únicos sócios dessas duas empresas e vinham alternando sua gestão, mas sempre mantendo o mesmo capital social e seu fracionamento, transferindo as cotas entre eles, conforme a gestão escolhida para o ano-calendário”;*

1.4.10. *“Restou comprovado o dolo dos administradores das empresas OMIM e MIMO, em seu intuito de afastar o recolhimento do IPI incidente nas saídas promovidas pela OMIM, além da inobservância do valor tributável mínimo em suas*

operações. Ressalte-se que toda a contestação acerca da responsabilização solidária trazida pelos impugnantes em sua defesa se restringe a elementos de caráter doutrinário e semântico, desprovidos de qualquer documento que demonstre a fidedignidade de seus argumentos”;

1.4.11. O artigo 28 do RIPI/2010 permite a inclusão dos sócios no polo passivo da exação pelo simples inadimplemento do tributo.

1.5. Em Voluntário os **Recorrentes** repetem os argumentos manejados em Impugnação e, após este, apresentam nova petição com novos argumentos que pleiteiam análise por se tratar de matérias de ordem pública, nomeadamente:

a. Nulidades:

i. Erro no critério de apuração eleito, pois em desconformidade com a hipótese de aplicação (suposta inexistência de preço atacadista no mercado);

ii. Erro na base de cálculo do VTM, pois, quando da identificação da média ponderada de preços, desconsiderou as vendas em atacado efetuadas pela própria Recorrente, inclusive exportações;

iii. Erro na base de cálculo da infração de suposta omissão de receitas por não escrituração, visto que o lançamento considerou as notas fiscais de saída emitidas pela Recorrente em favor da MIMO, que já compuseram a infração relativa ao VTM;

iv. Carência de fundamentação quanto à qualificação da multa de ofício, visto que o auto de infração não descreve qualquer conduta dolosa por parte da Recorrente ou prejuízo ao Fisco (porque não houve);

v. Contradição do auto de infração quanto à responsabilidade pessoal dos sócios, pois o pressuposto para a aplicação do VTM é a licitude da operação, o que afasta a ocorrência de qualquer conduta apta a atrair tal responsabilização;

vi. Carência de fundamentação quanto à responsabilidade pessoal dos sócios, visto que a autoridade fiscal não apontou qualquer conduta dolosa na suposta “sonegação fiscal” fraudulenta na falta de escrituração do LAIPI;

vii. Carência de fundamentação quanto à responsabilidade por interesse comum, visto que a autoridade fiscal foi genérica ao afirmar que os sócios administradores participariam das vendas, o que é presumido em qualquer cargo de gestão, deixando de apontar atos que levariam à aplicação do art. 124, I, do CTN.

VOTO

Conselheiro **Oswaldo Gonçalves de Castro Neto**, Relator

2.1. As teses descritas no item 1.5 desta peça são, em sua maioria, novas em relação às descritas em Impugnação e Recurso Voluntário. Ora, é cediço que o momento oportuno para a apresentação de matéria de defesa em lançamento de ofício é a Impugnação - *ex vi* artigo 17 do Decreto 70.235/76 – sob pena de preclusão.

2.1.1. **PRECLUSÃO** é – na escorreita lição de CHIOVIENDA – perda de uma faculdade processual das partes. Portanto, o decreto de preclusão é apenas concebível naquelas matérias de disponibilidade exclusiva das partes, isto é, cabe preclusão para as teses em que seu conhecimento dependa de manejo da parte.

2.1.2. Como sabido, ao lado das teses disponíveis às partes, há outras chamadas de ordem pública, matérias que transcendem o interesse das partes conflitantes, disciplinando relações que as envolvam, mas fazendo-o com atenção ao interesse público (DINAMARCO). Com isto temos que as matérias de ordem pública são aquelas que antecedem ou impedem a análise do conflito de interesses em juízo; são relações regulamentadas por normas jurídicas cuja observância é subtraída, em medida mais ou menos ampla, segundo os casos, à livre vontade das partes e à valorização arbitrária que as mesmas podem fazer de seus interesses individuais (CALAMANDREI).

2.1.2. A tese i, erro no critério de apuração eleito, foi descrita em Impugnação e em Voluntário, logo, comporta conhecimento. As teses ii e iii (erro na base de cálculo) resultariam, em caso de conhecimento e provimento, em parcial cancelamento do lançamento de ofício, não em nulidade.

2.1.2.1. Todas as teses descritas como “carência de fundamentação” (iv, v, vi e vii) em verdade são divergências de interpretação; a fiscalização aponta o fundamento quer para a qualificação da multa, quer para atrair a responsabilidade solidária (em ambos os casos, violação do VTM e ocultação de receitas em documentos fiscais) e os **Recorrentes** discordam desta fundamentação (inclusive citando-a).

2.1.2.1.1. De mais a mais, duas das três teses (iv e vi) foram tratadas anteriormente em Impugnação e em Voluntário e uma delas (acerca da aplicação do artigo 124 do CTN) não comportaria conhecimento por ausência de dialeticidade vez que a solidariedade passiva foi fundamentada exclusivamente no artigo 135 do CTN (o artigo 124 do CTN é utilizado no Relatório Fiscal, *en passant*, para fundamentar a possibilidade de cumular contribuinte e responsável no polo passivo do lançamento):

Demais Responsáveis Tributários

CPF

142.562.608-46

Nome

SERGIO CURY SABBAG

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

O sócio administrador da empresa OMIM, Sr. Sérgio Cury Sabbag, CPF nº 142.562.608-46, é responsável tributário da presente autuação, tendo em vista a participação direta nas operações de venda de mercadorias no mercado interno a outra empresa interdependente e não contribuinte do IPI (MIMO DO BRASIL LTDA., CNPJ nº 61.116.943/0002-50), o que culminou em precificações de mercadorias a valores inferiores aos realmente praticados no mercado atacadista e consequente redução da base de cálculo do IPI. Além disso, houve a intenção deliberada da sócia em não escriturar o IPI nos livros fiscais e não efetuar o pagamento integral do IPI devido e destacado nas Notas Fiscais Eletrônicas. Houve, portanto, infração à lei e interesse comum na situação que configurou o ilícito, tendo sido gerado, em dois anos, um ganho tributário da ordem de R\$ 5 milhões de reais.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

A clara identificação dos sujeitos passivos é essencial, uma vez que é com base nela que se definirá quem deverá cumprir a obrigação, conforme citado nos parágrafos anteriores. Impende salientar, todavia, que contribuintes e responsáveis podem ser solidários. De acordo com o art. 124 do CTN:

2.1.3. Por fim, o tema v, contradição, é claramente uma matéria de mérito, a procedência da tese resultaria no afastamento de um dos sustentáculos da responsabilidade solidária dos sócios, logo, também não comporta conhecimento.

2.1.4. Destarte, deixo de conhecer as teses ii, iii, v e vii da petição de fls. 487 e seguintes por preclusas e conheço das teses i, iv e vi, por terem sido aventadas anteriormente.

2.2. Por força das Súmulas 162 e 171 desta Casa deixo de conhecer as teses sobre **NULIDADE POR NÃO ACESSO AO MONTANTE LANÇADO ANTES DA LAVRATURA DO LANÇAMENTO E POR IRREGULARIDADE NO MPF/TDPF.**

2.2.1. Por sinal, como constata a DRJ, não há qualquer prova de limitação de acesso ao procedimento de fiscalização e todas as alterações do TDPF encontram-se encartadas nestes autos.

2.2.2. Ao final, **DILIGÊNCIA** em processo administrativo fiscal não se presta à produção de prova a cargo das partes (ou a instrução primária do processo) e sim a esclarecer eventuais dúvidas que surjam do confronto entre provas e teses (ou instrução secundária do processo) e, no presente caso, além de não existir dúvida, os **Recorrentes** pretendem produção de prova que lhes cabe.

2.3. O **VTM** é um método de fixação da base de cálculo do IPI que, nos termos do artigo 195 do RIPI, deve ser utilizado quando “o produto for destinado a outro estabelecimento do

próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência”.

2.3.1. No presente caso a interdependência entre a **Recorrente** OMIM e a empresa MIMO é inquestionável (quer porque os **Recorrentes** não apresentaram tese em sentido contrário, quer porque a prova dos autos demonstra que 90% das vendas da OMIM tinham como destinatária a MIMO, quer porque OMIM e MIMO compartilhavam sócios administradores), portanto, a base de cálculo do IPI deveria ser *“a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente”* (artigo 196 *caput* do RIPI/2010).

2.3.2. Importante anotar que o método substitutivo descrito nos incisos do Parágrafo Único do artigo 196 do RIPI têm lugar somente se não existir preço corrente no mercado atacadista e não se inexistir preço médio; se há um atacadista, é com base no preço de venda deste que deve ser fixado o VTM.

2.3.2.1. Nos termos da manifestação do sócio da **Recorrente** OMIM, ela é distribuidora exclusiva dos brinquedos que industrializa no Brasil e na América Latina. Ainda, os brinquedos fabricados pela **Recorrente** OMIM são em sua imensa maioria (90% do total das vendas) vendidos no atacado para a MIMO. Destarte, acerta a fiscalização ao fixar o VTM de acordo com o preço de venda da empresa MIMO.

2.3.2.2. É claro que a **Recorrente** OMIM também vende as mesmas mercadorias no atacado e na mesma praça da empresa MIMO - tendo em vista a amplitude dada pela fiscalização ao conceito de praça (todo o mercado nacional). Assim, em tese, o preço de venda da **Recorrente** OMIM no atacado deveria compor o VTM, porém, como adiantado, não houve argumentação neste sentido. De todo modo, quer parecer que o preço praticado no atacado pela **Recorrente** OMIM é superior ao preço praticado pela MIMO (ao menos, é o que consta da documentação coligida aos autos). Em assim sendo, a inclusão do valor praticado pela **Recorrente** OMIM na base de cálculo do VTM culminaria na majoração do lançamento, o que não é possível ante a proibição do *reformatio in pejus*.

2.3.3. Por fim, como bem destaca a DRJ, *“os cálculos realizados pela auditora encontram-se detalhados no item 4.2.1 do Relatório e demonstrados nos anexos VII.1, VII.2 e VII.3, e tiveram por base unicamente as notas fiscais da atacadista MIMO”*.

2.4. Sem prejuízo da insistência de alguma doutrina e jurisprudência no assunto (especialmente a tributária), dolo não é intenção e, muito menos, má intenção. A intenção na norma penal (lugar de assento do dolo) ora desponta como elemento da culpabilidade (aqui sim, da reprovação concreta e pessoal da ação), ora como circunstância agravante (art. 61 inciso II alínea ‘a’ do CP), ora como circunstância atenuante (art. 65 inciso III alínea ‘a’ do CP), ora como qualificadora (art. 121 § 2º inciso II do CP), ora como causa de diminuição de pena (art. 121 § 1º do CP), ora como elemento subjetivo especial do tipo (art. 130 § 1º do CP), porém nunca como

excludente de tipicidade – rememorando que o dolo encontra-se no tipo, ex vi art. 18 Parágrafo Único do Código Penal.

2.4.1. Talvez a ideia do dolo como *malus*, além de raízes históricas, guarde relação com a ilicitude do tipo (reprovabilidade abstrata da conduta tipificada), sempre a conduta sancionada com prisão é grave (ou pelo menos deveria ser sempre), o que leva a considerar que a ação daquele que pratica a conduta sancionada como má. No entanto, mesmo nos casos em que a reprovabilidade abstrata da conduta é máxima – no homicídio – a intenção figura ora como qualificadora – motivo torpe – ora como causa de diminuição da pena – relevante valor social ou moral.

2.4.2. Portanto, qualquer análise sobre moralidade ou não manifestada na conduta da **Recorrente** OMIM somente deve ser levada em consideração neste plano (moral), não no jurídico. Ademais, a presença ou ausência do dolo é absolutamente infensa a qualquer consequência se este (o dolo) não está atrelado a um tipo, a uma ação típica. De uma forma bastante genérica, dolo é consciência da ação típica e vontade de praticá-la, sem o complemento “ação típica” o dolo nada é, nada modifica.

2.4.3. As normas que rodeiam o assunto tratado são uma excelente prova do acima; não é o dolo que qualifica a multa, mas a fraude dolosa, que consiste (somente) na consciência e vontade de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou excluir ou modificar suas características essenciais (artigo 72 da Lei 4.502/64); não é o dolo que qualifica a multa, mas a **SONEGAÇÃO DOLOSA** (artigo 71 da Lei 4.502/64), que consiste na ação ou omissão de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais (também somente).

2.4.4. Retornando ao caso concreto, por períodos sucessivos a **Recorrente** OMIM não escriturou Notas Fiscais de Saída (*rectius*, não apresentou receita tributável) nem no RAIFI, nem na DCTF, ou seja, a **Recorrente** OMIM por omissão retardou o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador. Some-se a omissão originária, a não apresentação reiterada dos documentos fiscais, ainda que exigido por diversas vezes no curso do procedimento fiscal. A **Recorrente** OMIM tinha plena ciência da necessidade de registro das operações, tanto que em outros períodos de apuração registrou, ainda que de forma incorreta, as operações de saída no RAIFI (e, nestes casos, não houve a qualificação da multa).

2.4.5. Por fim, tendo em vista recente decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 736.090 (Tema 863 de Repercussão Geral) a qualificação da multa em questão deve ser reduzida para 100% do valor do tributo lançado.

2.5. Na escorreta lição de SCHOUERI (ao discorrer acerca da posição majoritária sobre o tema) para incidência da **RESPONSABILIDADE NOS TERMOS DO ARTIGO 135 DO CTN** faz-se necessária a presença de três aspectos: 1) ato praticado com excesso de poderes, infração a lei,

contrato social ou estatutos, 2) o fato jurídico tributário e, 3) uma relação de causalidade entre ambos.

2.5.1. Destarte, para a responsabilização nos termos do artigo 135 inciso III do CTN não basta a infração a Lei é necessário “*que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal*” (PAULSEN). É neste mesmo sentido, inclusive, a Jurisprudência Vinculante do Tribunal da Cidadania e do Egrégio Sodalício:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. (...)

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 lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). (STJ - REsp 1101728 / SP – Temas 96 e 97)**

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

4. **A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.** A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Personne, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

2.5.3. O fato jurídico tributário é o tratado até o presente momento: não pagamento do IPI por desrespeito às regras do VTM e omissão de operações tributáveis em livros contábeis e fiscais.

2.5.4. A participação do **Recorrente** Sergio no fato jurídico tributário também resta bem configurada: em sua oitiva o **Recorrente** Sergio demonstra bem conhecer todos os seus fornecedores e compradores, inclusive a MIMO, o modelo de negócio de venda, parte com a MIMO e em parte com demais compradores, as formas de industrialização e aquisição dos bens e insumos, a formação do preço tanto nas vendas para a MIMO quanto nas vendas para outros fornecedores, as margens de lucro em todas as operações... enfim, resta patente a total ingerência do **Recorrente** Sergio em todas as atividades da **Recorrente** OMIM, sendo pouco crível (até porque não há prova em sentido contrário) sua não participação na não inclusão das operações tributadas na escrituração fiscal.

2.5.4.1. Também ficou claro que o **Recorrente** Sergio foi, pelo menos, uma das pessoas que engendrou a operação com a MIMO – o que se demonstra pelo amplo conhecimento deste, quer das vendas para MIMO, quer na formação do preço de venda para a MIMO – em desrespeito ao VTM. Houve infração a Lei – nomeadamente, artigo 195 do RIPI/2010 – e esta infração foi determinada pelo **Recorrente** Sergio.

2.5.5. No entanto, fora a assinatura da **Recorrente** Tatiana no contrato social da **Recorrente** OMIM – fato que demonstra somente sua condição de sócia – não há qualquer outro documento, ou mesmo imputação de fato a **Recorrente** Tatiana (mais do que ser irmã do **Recorrente** Sergio e assumir como sócia da empresa após a morte do pai de ambos) que torne possível vinculá-la ao fato gerador *in casu*. Ora, como acima descrito, por precedente vinculante, a simples condição de administrador é insuficiente a atrair a responsabilidade solidária nos termos do artigo 135 do CTN, sendo necessário primeiro indicação de abuso de direito ou ilegalidade imputável ao administrador e, segundo, prova da ligação do abuso ou ilegalidade com o fato gerador tributário. Inexistente um e outro, de rigor o provimento do recurso para afastar a responsabilidade solidária da **Recorrente** Tatiana.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do Recurso Voluntário (salvo matérias serôdias e contrárias a Súmulas CARF), para na parte conhecida dar parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100% do valor dos tributos afastando a responsabilidade solidária da **Recorrente** Tatiana Cury Sabbag.

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

ACÓRDÃO 3301-014.261 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10314.720190/2019-13

DOCUMENTO VALIDADO