



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



**Processo nº** 10980.721904/2017-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-005.790 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de outubro de 2021  
**Recorrente** BS COLWAY PNEUS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

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

**IPI. VENDA POR CONTA E ORDEM. DISCREPÂNCIA DE VALORES. NOTAS DE SIMPLES REMESSA E DE REMESSA SIMBÓLICA. SONEGAÇÃO POR ALTERAÇÃO NO PERFIL MATERIAL DO NEGÓCIO JURÍDICO.**

A discrepância quanto ao valor da operação lançado nas notas fiscais de simples remessa e de remessa simbólica caracteriza sonegação fiscal nos termos do artigo 71, inciso I, da Lei 4502/64 por alteração nas condições materiais da operação de saída.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**DECADÊNCIA. MARCO TEMPORAL. NÃO OCORRÊNCIA.**

A ocorrência de dolo, fraude ou simulação afasta a contagem do lapso decadencial do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN e atrai a incidência do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES.**

Cabível a responsabilização de administradores quando se apresentam provas concretas capazes de justificar as condutas dolosas (ou meramente culposas) características dos atos com excesso de poderes ou infração de lei previstos no artigo 135, III, do CTN.

No presente caso, verifica-se a existência de esquema fraudulento característico da hipótese de sonegação e suficiente para a qualificação da multa aplicada. Nesse sentido, os sócios administradores minimamente responsabilizam-se por culpa *in elegendum* ou *in vigilandum*. Trata-se de conduta logicamente imposta aos administradores e que só pode ser afastada se for produzida contraprova inequívoca de que terceiros efetivaram a conduta sem sua participação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência, nos termos do relatório e voto da relatora, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Fabiana Okchstein Kelbert (relatora), Flávio Machado Vilhena Dias e Cleucio Santos Nunes, que votaram por dar provimento parcial ao recurso, para afastar a responsabilidade solidária dos sócios Luiz Bonacin Filho e Francisco Simeão Rodrigues Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório quanto à matéria que a relatora foi vencida.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregório - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 09-64.363 (e-fls. 17.251-17.273), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, DRJ/JFA, que julgou improcedente a impugnação (e-fls. 13.877-13.938) apresentada pela recorrente contra o auto de infração lavrado contra a recorrente (e-fls. 13.671-13.789) que apurou diferenças de recolhimentos de IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados e exige o montante de R\$ 189.548,77.

Tendo em vista seu detalhamento, adoto os trechos pertinentes do relatório da decisão ora recorrida:

A razão de existência do lançamento foi explicitada no Termo de Verificação Fiscal, que assim pode ser resumido:

*[O estabelecimento] é equiparado a industrial nas saídas das mercadorias que importou do exterior, vide Decreto n.º 7.212, de 2010, que regulamenta a norma veiculada no art. 4º, I, da Lei n.º 4.502, de 1964.*

*Outrossim, o contribuinte estava sujeito à Escrituração Fiscal Digital, sendo que, além de elaborado a EFD, emitiu Nota Fiscal Eletrônica para os períodos de apuração do ano de 2012, e apresentou sua declaração de imposto de renda no regime de lucro real.*

*Por derradeiro, com o fim de resguardar os interesses da Fazenda Nacional, relata-se que o presente lançamento se deu em nome não somente da fiscalizada, que é a contribuinte do IPI, mas também de seus sócios administradores, pessoas físicas, apontadas como responsável tributário, os quais deverão responder solidariamente pela prática de evasão fiscal nos autos demonstrada.*

*(...)*

*No presente procedimento de fiscalização, deparou-se com situação inusitada em que a importadora de pneus (a qual figura como autuada neste Auto de Infração) não só mantinha relação de interdependência com suas distribuidoras no mercado atacadista, mas também com outras pessoas jurídicas, importadoras e empresas de factoring, que, em conjunto, seriam denominadas pelos seus administradores "Grupo BS de Pneus", com a finalidade de fornecer um verdadeiro anteparo à fiscalização do IPI em suas operações no mercado interno, ultrapassando as barreiras da legalidade, e, por meio de fraude, cometendo evasão de tributo, no caso, IPI.*

*No curso do procedimento fiscal, averiguou-se que, no período considerado na autuação, a fiscalizada documentou, em suas notas fiscais, quase a totalidade (96,3%) de suas vendas como se fossem para estabelecimentos comerciais atacadistas interdependente - as pessoas jurídicas distribuidoras de pneus.*

*O que se pretende expor na autuação é que, constatou-se que a importadora de pneus (a qual figura como autuada neste Auto de Infração) não só mantinha relação de interdependência com suas distribuidoras no mercado atacadista, mas também com outras pessoas jurídicas, importadoras e empresas de factoring, que, em conjunto, seriam denominadas pelos seus administradores "Grupo BS de Pneus".*

*E essas pessoas jurídicas foram e remanescem sendo usadas como um verdadeiro anteparo à tributação, bem como à fiscalização tributária, como irá se demonstrar, ultrapassando as barreiras da legalidade, e, por meio de fraude e simulação, cometendo evasão do tributo mencionado.*

*Manifesto é que, se tais operações tivessem sido constatadas como verdadeiras, ainda assim outra infração remanesceria: indevida inobservância do art. 195, inciso I, RIPI, de 2010 para fixação da base de cálculo naquelas suas operações de saída, uma vez que tinha e tem plena condição de identificar, para cada produto, o respectivo "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente".*

*E, no período considerado na autuação, caso tais operações de venda à ordem houvessem realmente ocorrido, ter-se-ia que a BS COLWAY Pneus Ltda. haveria lançado mão de pessoas jurídicas diversas, interdependentes, nos termos da legislação do IPI, para efetuar a distribuição de seus produtos no mercado atacadista: as famigeradas distribuidoras de pneus.*

*Esclareça-se que, nessa situação hipotética, as distribuidoras de pneus teriam efetuado operações de venda por atacado, dos produtos recebidos da autuada, não sendo equiparadas a industrial, por conseguinte, não haveria destaque do IPI nas notas fiscais de sua emissão.*

*A decisão da autuada de não efetuar vendas no atacado, sendo direcionadas para efetivação pelas distribuidoras de pneus, estabelecimentos comerciais interdependentes, evidencia uma estratégia decisória fixada pela política empresarial do grupo econômico como um todo, extrapolando a autonomia/independência negocial particular (qual seja, deter total liberdade na decisão de vender/adquirir todos os produtos) de cada um dos estabelecimentos integrantes desse grupo.*

*Ora, se a autuada, por política do grupo econômico, fosse autorizada a efetuar vendas não só exclusivamente para a sua comercial atacadista interdependente, mas também para outras pessoas jurídicas, não haveria dúvidas de que o preço de mercado atacadista seria o mesmo praticado por suas comerciais atacadistas - leia-se, distribuidoras de pneus. Ou é possível acreditar que a autuada fixaria para outras revendedoras de seus produtos, por deliberação própria, preços de atacado diferentes daqueles fixados para a sua comercial interdependente? A fiscalizada concorreria no atacado com estabelecimento comercial atacadista do próprio grupo econômico ao qual também pertence???*

*Se não houvesse fraude, a lógica comercial nos revela que o preço do mercado atacadista da praça do remetente, no caso concreto em análise, seria o mesmo praticado pela interdependente – Distribuidora e Pneus Vila Velha, inscrita no CNPJ sob o n.º 11.319.763/0001-16, a qual seria a única a "revender" as mercadorias importadas pela autuada no mercado atacadista da praça do remetente, no caso o município de Curitiba-PR, conforme Tabela Mercado Atacadista na Praça do Remetente.pdf, colacionada aos autos.*

*Ou seja, o preço do mercado atacadista da autuada seria aquele praticado pela comercial atacadista interdependente, que seria a Distribuidora de Pneus Vila Velha, inscrita no CNPJ sob o n.º 11.319.763/0001-16.*

*Dessarte, ainda que não se concluisse pela ocorrência de fraude, o valor tributável não poderia ter sido o adotado pela autuada de qualquer modo, pois que era obrigação do contribuinte adotar o valor tributário mínimo estipulado no caput do art. 195, do RIPI de 2010, vez que teria optado pelo modelo de vendas concentradas de mercadorias para distribuidores interdependentes.*

*A legislação é clara a este respeito, não deixando dúvidas: O valor tributável não poderá ser inferior: ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.*

*Conclui-se logo que, mesmo na hipótese de que não se comprovasse que as vendas da autuada não se deram por conta e ordem das distribuidoras, o valor tributável adotado pela autuada, no lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, não poderia ser aceito por desobedecer à legislação de regência do IPI.*

*(...)*

*Todavia, há que se ressaltar que a prática de evasão fiscal, realizada por meio de fraude, foi devidamente comprovada: a BS Colway Pneus Ltda. emitiu notas fiscais de venda de seus produtos importados em nome de suas distribuidoras de pneus, todas interdependentes, com incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (em valores muito baixos), com valores de mercadorias muito abaixo do mercado.*

*Essas interdependentes não compraram, e muito menos revenderam, os produtos importados pela autuada! Atuaram, sim, entretanto, como anteparo à incidência do IPI sobre o valor total das operações, quando então a autuada emitia nota fiscal de remessa por conta e ordem daquelas, no valor real das operações de venda dessas mercadorias, entretanto, nesta vez, sem incidência de IPI.*

*E, completando-se a fraude, o recebimento dos recursos não oferecidos à tributação se dava por meio das pessoas jurídicas Mississipi Fomento de Negócios S/A. e Ventura & Orion - Gestão Empresarial S/A, ambas do grupo econômico à que pertence a autuada.*

*(...)(...)*

*Procedeu-se então, diversas diligências, conforme descrito no breve relatório, perante as distribuidoras de pneus interdependentes, e perante as denominadas, no presente termo, de comerciais atacadistas não interdependentes, as quais teriam adquirido os produtos importados da autuada, supostamente por intermédio das distribuidoras de pneus interdependentes, com intuito de se averiguar o motivo de tamanha discrepância.*

*Constatou-se que, ao dar saída de produtos de seu estabelecimento, com destino às denominadas comerciais atacadistas não interdependentes, a autuada, BS COLWAY Pneus Ltda., emitia duas notas fiscais:*

*- a primeira, de venda CFOP n.º 5.119 ou 6.119 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem, em cujo campo destinatário constava uma das distribuidoras de pneus interdependentes, com incidência de IPI;*

*- e a segunda, de remessa CFOP n.º 5.923 ou 6.923, - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem -, cujo destinatário era uma das comerciais atacadistas não interdependentes, isto é, sem qualquer vínculo societário com a fiscalizada, e nesse caso, sem incidência de IPI, com valor das mercadorias em torno de 100% (cem por cento) a 200 % (duzentos por cento) superior ao da primeira nota fiscal (CFOP 5.119 e CFOP 6.119).*

*E, das diligências vinculadas, obteve-se forte indício de que as operações de compra pelas distribuidoras de pneus interdependentes, e a revenda correspondente, não ocorriam efetivamente. Tais pessoas jurídicas, as Distribuidoras de Pneus interdependentes, com Capital Social insuficiente (em torno de R\$ 50.000,00 - cinquenta mil reais) para realizar o montante de operações comerciais que as Notas Fiscais de Saída da autuada demonstram, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2011, sequer tiveram movimentação financeira, ou tiveram movimentação irrisória frente ao volume de operações de realizadas, vide documentos comprobatórios - DIMOF das distribuidoras de Pneus juntadas aos autos.*

*Ou seja, não dispunham de capacidade econômico-financeira (capital próprio) para realizar aquisições de produtos da autuada para a revenda no mercado atacadista, como se quer fazer crer por meio das notas fiscais de venda a ordem da autuada, bem como, não houve ingresso de recursos capaz de justificar o volume de operações que as notas fiscais da autuada pretendem*

*documentar O que de fato ocorria era tão somente venda direta da BS COLWAY Pneus Ltda. às comerciais atacadistas não interdependentes, venda que era documentada fraudulentamente como duas operações comerciais distintas, com o intuito de reduzir o valor do tributo IPI devido.*

*Essas pessoas jurídicas interdependentes, ressalta-se mais uma vez, tinham, à época dos fatos, como sócio administrador o filho do sócio administrador da fiscalizada, sr. Luiz Bonacin Netto, CPF n.º 024.561.869-40, e não eram contribuintes de IPI.*

*Tome-se como exemplo, a pessoa jurídica DISTRIBUIDORA DE PNEUS PIRATININGA LTDA. As notas fiscais da atuada informariam que a distribuidora de pneus interdependente, de CNPJ N.º 12.794.639/0001-75, teria adquirido o total R\$ 15.463.887,79 (Quinze milhões, quatrocentos e sessenta e três mil, oitocentos e oitenta e sete reais e setenta e nove centavos), nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2011, em mercadorias importada da atuada.*

*No mesmo período, teria revendido, de acordo com as notas fiscais de remessa à ordem da atuada, a comerciais atacadistas não interdependentes, o total de R\$ 39.432.307,68 (Trinta e nove milhões, quatrocentos e trinta e dois mil, trezentos e sete reais e sessenta e oito centavos), todas essas operações com um capital social de R\$ 40.000,00 (Quarenta mil reais), e pasmem, sem qualquer movimentação financeira.*

*O que aconteceu, em verdade, foi distribuição no mercado atacadista de produtos importados pela fiscalizada, com incidência de IPI a menor do que devido, por meio de fraude, fazendo-se uso de empresa interdependente que nem atuava realmente no mercado, mero artifício para impedir a incidência de IPI sobre o valor total das operações de saída, de mercadorias importadas, do estabelecimento da atuada. Veja-se.*

*Em diligência, ao serem questionadas acerca do pagamento das mercadorias que teriam sido adquiridas frente à atuada - mercadorias que supostamente foram revendidas a comerciais atacadistas -, essas pessoas jurídicas interdependentes (distribuidoras de pneus) declararam ter feito uso da pessoa jurídica Mississippi Fomento de Negócios S/A, inscrita no CNPJ sob n.º 07.093.216.0001-98, para realizar o envio dos recursos à atuada, bem como da pessoa jurídica Ventura & Orion - Gestão Empresarial S/A, inscrita no CNPJ sob n.º 13.622.872/0001-33, utilizada com esse mesmo fim.*

*Sucedede-se que, a pessoa jurídica Mississippi Fomento de Negócios S/A, como já exposto..., é também pessoa interdependente tanto da atuada, como das distribuidoras de pneus, assim como o é a pessoa jurídica Ventura & Orion - Gestão Empresarial S/A, inscrita no CNPJ sob n.º 13.622.872/0001-33, a qual possui os mesmos administradores que a atuada.*

*E mais, essas declarações nada comprovam sobre o pagamento das mercadorias à atuada, pelo contrário, corroboram para demonstrar que efetivamente nenhum recurso foi pago pelas distribuidoras interdependentes à fiscalizada, em função das supostas operações de aquisição de mercadorias,*

*isto é, confirmam que nenhum recurso transitou da distribuidora interdependente para BS Colway Pneus Ltda.*

*E, quando intimadas, as distribuidoras de pneus interdependentes, a comprovar o recebimento dos recursos, relativos às revendas dos pneus hipoteticamente realizadas às comerciais atacadistas, nada apresentaram.*

*Em suas respostas, resumiram-se a mencionar que a pessoa jurídica Mississippi Fomento de Negócios S/A. e a pessoa jurídica Ventura & Orion - Gestão Empresarial S/A recebiam os valores que às distribuidoras supostamente seriam devidos. Apresentaram para comprovar o que alegam, controle de créditos e débitos perante as pessoas jurídicas Mississippi Fomento de Negócios S/A. e Ventura & Orion - Gestão Empresarial S/A, no entanto, nenhuma prova se produziu do hipotético recebimento de recursos pelas revendas às comerciais atacadistas não interdependentes, mais um indício que tais operações de revenda não teriam se realizado.*

*Conclui-se também, que, prova alguma se produziu da transferência desses recursos recebidos pela Mississippi Fomento de Negócios S/A. ou pela pessoa jurídica Ventura & Orion - Gestão Empresarial S/A para as distribuidoras, quer dizer, não houve recebimento pelas distribuidoras de pneus de qualquer pagamento em razão das supostas revendas.*

*Outrossim, quando realizadas diligências perante comerciais atacadistas não interdependentes, como já dito, adquirentes dos produtos da autuada (pessoas jurídicas sem vínculo qualquer com a autuada, a priori), essas declararam e, por meio de documentos apresentados, demonstraram, que os recursos referentes às vendas à ordem de mercadorias importadas pela autuada, jamais foram pagos às distribuidoras de pneus, as quais, nas operações de "venda à ordem", figuravam como as vendedoras das mercadorias.*

#### *Conclusão*

*Em face das provas e indícios colacionados aos autos, é de se concluir estar devidamente comprovada a prática de evasão fiscal por meio de fraude, a partir de emissão de notas fiscais de venda à ordem com valores subfaturados (meia nota) e, concomitantemente, de remessa à ordem, para documentar operação mercantil diversa, e finalizando-se com o recebimento de valores não oferecidos à tributação por intermédio de terceiro interdependente, sem qualquer relação com a operação comercial.*

*Como consequência da fraude sistematicamente praticada para se imiscuir do pagamento dos tributos, o valor, constante das notas fiscais de CFOP n.º 5.119, 6.119, não pode ser considerado como o efetivamente praticado, havendo que ser desconsiderado.*

*E, a legislação do IPI franqueia, à autoridade fiscal, o arbitramento do valor tributável quando não mereçam fé os documentos do sujeito passivo. Devidamente provado foi que seus documentos fiscais não merecem fé, e, autorizado é o arbitramento do valor tributável pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo que se adotou como valor, para fins de determinação da*

*base de cálculo do IPI (valor tributável), os preços efetivamente praticados nas vendas de produtos ao mercado atacadista.*

*Da determinação do valor tributável.*

*Ora, é de conhecimento da fiscalização, o valor real das operações de saída de mercadorias do estabelecimento da autuada!!! E da norma, tem-se que o arbitramento tomará como base outros valores (o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais), caso não se tenha apurado o valor real da operação. E, como se tem, por lógico, o arbitramento se fundamentará no valor real da operação!*

*Conforme demonstrado por todo conjunto probatório trazido aos autos, nas operações de saída das mercadorias do estabelecimento da fiscalizada, o valor efetivamente praticado é o valor das mercadorias constante das notas fiscais de remessa, cujos CFOP são de n.º 5.923 e 6.923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem.*

*Por isso, certo é que os valores, expressos nas notas fiscais cujo CFOP são n.º 5.119 e 6.119, não podem ser os adotados para fins de cálculo do IPI, e sim, os valores das notas fiscais de remessa (CFOP n.º 5.923 e 6.923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem) também de emissão da autuada. Em síntese, tem-se que, primeiro, fez-se prova de que não merecem fé os documentos fiscais da autuada, vez que emitiu notas fiscais em valor inferior ao que teria praticado, restando assim, autorizado o arbitramento do valor tributável. Segundo, é de ciência do Fisco que o valor real da operação seria o constante das notas fiscais de CFOP n.º 5.923 e 6.923*

*- Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem - também de emissão da autuada, e, entre 100% (cem por cento) e 200% (duzentos por cento) superior ao valor declarado pelo sujeito passivo quando da emissão das notas fiscais das supostas "vendas à ordem".*

*O arbitramento, portanto, tomou por base o valor real da operação (CFOP n.º 5.923 e 6.923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem), que é muito superior ao valor das notas fiscais, de janeiro de 2011 a dezembro de 2011, em que houve destaque de IPI.*

*Isso posto, procedeu-se ao recálculo do valor devido a título de IPI, conforme planilhas constantes nos autos, nas quais se considerou o valor tributável arbitrado pela fiscalização, por meio das quais, demonstram-se os valores consolidados que constituem o montante efetivamente devido, e não lançado pelo contribuinte, em decorrência da fraude aqui tipificada, em suas saídas tributáveis.*

*Da Multa Qualificada*

*No caso em questão, o intuito de fraudar ficou comprovado com a exposição do "modus operandi", que se manteve constante e uniforme no tempo, ao emitir notas fiscais para documentar operações mercantis em desacordo com a real da operação de saída de mercadorias do importador, no caso, a autuada,*

*sempre com valores menores, o que afasta a possibilidade de ocorrência de erro de fato.*

*Da Reconstituição da Escrita Fiscal da fiscalizada.*

*Em razão da existência de saldo credor no período fiscalizado, a escrita fiscal do contribuinte há que ser reconstituída, havendo alteração no saldo credor da fiscalizada, considerando os lançamentos da autuação com suas distintas causas, em cada período de apuração.*

*A escrita fiscal para os períodos janeiro de 2011 a dezembro de 2011 passa a ser a descrita no Auto de Infração, e, não houve saldo credor disponível ao final do período fiscalizado, e sim, tributo a pagar.*

*A Impugnante assim se defendeu da exação:*

**INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR - NÃO INCIDÊNCIA DE IPI NAS ATIVIDADES DE COMERCIALIZAÇÃO DOS PNEUS NO MERCADO INTERNO**

*Pois bem, no presente caso, a impugnante importa mercadorias já caracterizadas como "produtos finais e acabados", ou seja, não efetua qualquer operação que modifique a natureza ou aperfeiçoe os produtos importados para consumo, uma vez que os adquire prontos para serem comercializados. Não há, portanto, processo de industrialização promovido pelo realizador da operação jurídica.*

*De forma resumida, a impugnante tão somente desembaraça tais mercadorias importadas, já produzidas e "acabadas", prontas para serem comercializadas, as armazena em seu estabelecimento e posteriormente as revende no mercado interno.*

*Vale esclarecer que a saída do produto industrializado que ocorre nesse momento não configura a materialidade do IPI, mas unicamente o critério temporal da hipótese de incidência desse imposto, ou seja, o momento em que a obrigação tributária nasceria caso a impugnante tivesse industrializado esse mesmo produto previamente à sua saída.*

*Por isso, muito embora o artigo 51, II, do CTN, estabeleça que é contribuinte do IPI o industrial ou quem a lei a ele equiparar, no presente caso a impugnante não realiza o fato gerador do imposto, pois não efetiva qualquer processo de industrialização, sendo indevida a cobrança do IPI na saída dos produtos importados do seu estabelecimento com base nesse dispositivo combinado com o já referido artigo 46 do CTN.*

*Outrossim, o §1.º, do artigo 2.º, da Lei n.º 4.502/64, afasta qualquer dúvida no sentido de que a conduta eleita pelo legislador para a incidência do IPI é a industrialização, não se confundindo com a saída da mercadoria.*

*Em outras palavras, no presente caso, o momento da saída da mercadoria não foi o núcleo do fato gerador eleito pelo legislador, mas tão somente o marco do nascimento da obrigação tributária.*

*Concluindo, a mera comercialização no mercado nacional dos produtos importados, sem a prévia realização, pela impugnante, de qualquer operação que caracterize a industrialização - nos termos da própria legislação do IPI - não configura a hipótese de incidência desse imposto.*

*Até porque, não havendo a prática da conduta descrita no núcleo do critério material da regra matriz de incidência do IPI, não há que se falar em obrigação tributária.*

*Portanto, em última análise, nessas operações não ocorre a subsunção do fato (operações de revenda dos produtos importados pela impugnante) à norma (hipótese de incidência do IPI), inexistindo fato jurídico tributário e relação jurídica que obrigue a impugnante ao recolhimento do IPI.*

*Por fim, vale ressaltar que o E. Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 1.411.749 - PR, reiterou o entendimento que vigorava na Primeira Seção do STJ de que "tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação"*

*Tal entendimento não poderia ter ocorrido de forma diversa, pois, nas palavras do Eminentíssimo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, uma vez definida uma orientação mais favorável ao contribuinte, não se afiguraria aceitável, do ponto de vista jurídico-tributário e sistêmico que, a partir da interpretação ocasional da mesma legislação infraconstitucional, fosse invertida a conclusão até então vigente, indo de encontro ao princípio da proibição ao retrocesso.*

#### **PREJUDICIAL DE MÉRITO - DECADÊNCIA - EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NÃO CONFIGURA FRAUDE FISCAL E/OU SIMULAÇÃO**

*Como é de conhecimento, parte das indústrias/importadoras de cosméticos, bebidas, fármacos, combustíveis, autopeças, pneus, dentre outras mercadorias, utilizam-se de planejamento fiscal no intuito de reduzir os valores a serem recolhidos a título de PIS, Cofins e IPI, sendo comum a utilização de distribuidoras para tal fim.*

*O planejamento tributário que muitas dessas companhias usam para aliviar a carga tributária começa com a criação de uma ou mais distribuidoras, as quais pertencem ao mesmo grupo econômico. Então, essas sociedades empresárias passam a ser a principal revendedora dos produtos fabricados ou importados pela indústria/importadora.*

*Nessa operação, a indústria/importadora vende os produtos para a atacadista pelo preço de custo, acrescido de uma pequena margem de lucro embutida, a qual é suficiente para que a primeira possa honrar com todos os seus compromissos.*

*O planejamento tributário nada mais é do que uma atividade preventiva que consiste no estudo e na avaliação das leis tributárias, buscando o melhor enquadramento de determinada entidade nas legislações pertinentes, e optando pelo regime tributário mais favorável para empresa sem infringir a lei, ou seja,*

*optar por algum regime tributário mais vantajoso para empresa buscando possíveis benefícios fiscais.*

*Essa questão é objeto de muito debate, em razão de que muitos contribuintes já foram autuados por fazer a comercialização de sua produção através de distribuidores pertencentes ao mesmo grupo empresarial.*

*Contudo, na data de 20/03/2014 foi publicado um acórdão oriundo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF analisando justamente este tipo de operação, sendo que a decisão foi favorável aos interesses dos contribuintes, tendo ocorrido o reconhecimento da licitude desse tipo de planejamento fiscal. Eis a ementa do julgado:*

**"PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

*Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos.*

*A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.*

*Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado." (Processo, 19515.001905/200467, Acórdão n.º 3403002.519, 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária)*

*Desta forma, a utilização do planejamento tributário como forma de reduzir a carga tributária não pode ser utilizada como "fundamento" para alegação de eventual fraude e/ou simulação, conforme pretendido pelos auditores fiscais, cujo objetivo final nada mais é do que "ampliar" o prazo decadencial do tributo lançado por homologação de lançamento.*

*O CTN também fixa o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para a decadência do direito que tem a autoridade administrativa de homologar o pagamento antecipado. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado é que ocorrerá a extinção efetiva do crédito tributário através do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, mediante a homologação tácita.*

*É o caso em questão, o contribuinte tomou ciência do auto de infração na data de 13 de dezembro de 2016, ou seja, a Secretaria da Receita Federal perdeu o direito de constituir eventual crédito tributário no ano de 2011, haja vis Ainda, para justificar uma ampliação do prazo decadencial, os auditores fiscais alegam que a impugnante agiu com "Dolo e Fraude" no "AC 2011".*

*Ora, com o devido respeito, tal argumento extrapola os limites éticos aplicáveis ao presente caso, pois os auditores fiscais tinham pleno conhecimento dos fatos*

*e a forma como a impugnante operava, haja vista que todas as obrigações acessórias vinculadas à mesmas e as Distribuidoras de Pneus foram devidamente cumpridas em seu tempo, ou seja, todas as informações foram prestadas pelo próprio contribuinte.*

*Nada, absolutamente nada foi escondido intencionalmente da Secretaria da Receita Federal e/ou dos auditores fiscais.*

*Ademais, em nenhum momento comprovam os auditores fiscais a existência de DOLO e a FRAUDE, mas sim o simples exercício de uma atividade empresarial organizada através de um adequado planejamento tributário, conforme já relatado acima.*

*Em decorrência dessa situação, deve ser afastada a "ampliação" do prazo decadencial pretendido pelos auditores fiscais, eis que não existe qualquer espécie de fraude configurada.*

*PROVA EMPRESTADA - PROCESSO ADMINISTRATIVO N.º 10980.726539/2011-11*

*Pois bem, inicialmente é importante destacar que a impugnante está discutindo o mérito do processo administrativo citado, assim como os fatos citados pelos auditores fiscais e o período de fiscalização (2006 a 2009) não são objetos do Mandado de Procedimento Fiscal expedido pela autoridade competente e que resultou no auto de infração impugnado, ou seja, não tem qualquer relevância ao caso presente, pois a autorização de fiscalização no MPF se refere a apenas e tão somente ao tributo IPI, para o ano base de 2011.*

*Ademais, conforme destacado acima, o período fiscalizado no PAF n.º 10980.726539/2011-11 limita-se aos anos de 2006 a 2009, ou seja, não possui qualquer correlação com o tributo, os fatos e o período fiscalizado no presente processo administrativo.*

*No caso presente, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é específico e relacionado ao tributo IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados (ano 2011), não merecendo qualquer relevância as demais informações trazidas aos autos sob o fundamento de "prova emprestada", pois não absolutamente prescindíveis e não possuem qualquer correlação fática e jurídica, servido apenas e tão somente para tentar denegrir a imagem do contribuinte perante os i. julgadores administrativos.*

*Ora, a competência específica do Auditor Fiscal da Receita Federal para atuar em cada caso concreto, sempre estará na dependência de ato circunstanciado e especial, emanado de superior hierárquico e que lhe confira tal poder.*

*A previsão de que existe uma autorização específica em cada caso da autoridade hierárquica, como previsto em lei e estabelecido e regulado na Portaria n.º 6.087/2005 que disciplina o MPF, não configura violação da independência ou da autonomia do Auditor Fiscal, mas apenas impõe limites ao seu livre arbítrio.*

*Desta forma, fica evidenciado que os auditores fiscais responsáveis pela fiscalização tributária usurparam os poderes que são inerentes ao cargo e lhes foram conferidos pelo superior hierárquico no Mandado de Procedimento*

*Fiscal - MPF, devendo, pois, serem declarados nulos todos os atos praticados com excesso de poderes e que não estejam intimamente ligados à fiscalização tributária do tributo IPI, para o ano base de 2011.*

*Assim, considerando que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não é absoluta, muito pelo contrário, sua revisão é um fator inibidor de qualquer conduta que exceda a norma legal, tendo o julgador administrativo plena competência para anular todos os atos praticados pelos auditores fiscais que excederam os limites do objeto do MPF.*

*Desta forma, requer-se sejam declarados nulos todos os atos e fatos trazidos à discussão pelos auditores fiscais que não possuem relação com o objeto do Mandado de Procedimento Fiscal (IPI) e o ano fiscalizado (2011).*

*DA REGULAR CONSTITUIÇÃO DAS EMPRESAS VENTURA & ORION - GESTÃO EMPRESARIAL S/A E MISSISSIPI FOMENTO DE NEGÓCIOS S/A. -ARTIGO 8º, DA LEI N.º 6.404/76*

*No presente caso tem-se que, em ambas as empresas, a subscrição foi realizada, cumprindo com o número mínimo determinado no inciso I; a "realização", como entrada, observou a proporção mínima de 10% do preço de emissão das ações subscritas em dinheiro, cumprindo com a orientação do inciso II; e, o depósito foi realizado no Banco do Brasil S/A., obedecendo o que preconiza o inciso III.*

*Observa-se, portanto, que a operação, além de lícita, foi realizada com perfeição, não havendo justificativa legal e nem indícios que amparem as suposições defendidas pelos auditores fiscais.*

*Outrossim, diante da regular constituição das sociedades empresárias MISSISSIPI FOMENTO DE NEGÓCIOS S/A e VENTURA & ORION - GESTÃO EMPRESARIAL S/A, a partir do que restou acima demonstrado, totalmente desprovido de qualquer razoabilidade e proporcionalidade a presunção fiscal quando afirma que as sociedade empresárias foram constituídas de forma irregular, assim como seus lançamentos contábeis são irregulares.*

*Em linha oposta ao que expõem os auditores fiscais, podemos identificar nos registros contábeis da MISSISSIPI e da VENTURA & ORION todos os lançamentos contábeis relacionados às atividades empresariais da impugnante e das distribuidoras de pneus, tudo realizado dentro técnica contábil adequada.*

*Em decorrência desses fatos, só podemos chegar à conclusão de que o auto de auto de infração é improcedente, eis que presume simulação onde não há, conforme atestam os documentos fiscais e contábeis das empresas Ventura e Orion e Mississipi.*

*Ainda, de forma resumida os auditores fiscais tentam imprimir suposições de irregularidade na relação lícita e transparente existente entre a ora Impugnante e as empresas VENTURA & ORION - GESTÃO EMPRESARIAL S/A. e MISSISSIPI FOMENTO DE NEGÓCIOS S/A.*

*No que se refere aos valores pactuados para o desempenho da prestação de serviço, cabe esclarecer que os mesmo não foram cobrados, razão da*

*inexistência de contabilização. Na realidade, a parte optou por não exercer o direito previsto em cláusula contratual por abdicação consensual.*

*Para tanto, admitimos que a informação contábil é material e, portanto, tem relevância, desde que a sua omissão ou erro possa influenciar as decisões econômicas dos interessados, que serão tomadas com base nas demonstrações contábeis. Observamos ainda que a materialidade do erro dependerá do tamanho do item ou imprecisões que devam ser julgadas nas circunstâncias da sua omissão ou quando constatado esse erro.*

*Entretanto, rege a boa técnica contábil que é inapropriado fazer ou deixar sem corrigir desvios insignificantes das práticas contábeis para se atingir determinada apresentação da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial) da entidade, seu desempenho (resultado) ou fluxo de caixa.*

#### **DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DAS PESSOAS FÍSICAS PARA RESPONDER PELA AUTUAÇÃO**

*Conforme podemos compulsar, o art. 134 cuida da responsabilidade solidária peculiar ao direito tributário. Já o art. 135 cuida da responsabilidade em decorrência de atos praticados com exceção de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

*O agente fiscal, por seu turno, chamou as pessoas físicas por suposta incidência do artigo 135 do CTN, o que é absurdo.*

*Ora, nosso sistema jurídico não agasalha a teoria da responsabilidade sem culpa subjetiva, pelo que algumas disposições esparsas, em sentido contrário, são, na verdade, ineficazes.*

*O preceito examinando, regula a responsabilidade por substituição; imputa a responsabilidade pessoal ao gerente, ao diretor ou ao administrador nas hipóteses e condições aí especificadas.*

*A disposição legal é bem clara no sentido de separar a responsabilidade normal do contribuinte pelos créditos tributários oriundos de operações regulares, da responsabilidade pessoal dos diretores ou gerentes pelos créditos tributários oriundos de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

*Pois bem, somente o fato das duas pessoas físicas serem administradores da BS Colway Pneus não caracteriza que tenham recebido valores indevidamente ou que tenham se aproveitado de qualquer valor em benefício próprio.*

*Eventual alegação de que o planejamento tributário adotado pelo grupo empresarial, por si só, configura dolo ou fraude para os fins de justificar a responsabilização solidária dos administradores não pode ser aceita, por ausência de amparo legal.*

#### **DA INEXISTÊNCIA DE MULTA OU SUA REDUÇÃO**

*No Auto de Infração a zelosa fiscalização cominou multa absolutamente abusiva para o caso presente. Nos autos de infração, a alegação é que a impugnante teria procedido com inexatidão à apuração dos tributos e/ou efetuou como inexatidão o pagamento, bem como não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, ou seja, estão visivelmente vagas as imputações fiscais.*

*Contudo, foi imposta uma multa ao caso em comento de 150%, ou seja, é completamente desproporcional e desprovida de qualquer fundamento lógico, assumindo caráter nitidamente confiscatório.*

#### **REQUERIMENTO FINAL**

*Instaurado o contencioso administrativo, requer-se seja provida a preliminar formulada, reconhecendo-se a nulidade do auto de infração ora impugnado, eis que aos auditores fiscais excederem os limites constantes do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.*

*Em não sendo provido o pedido anterior, em caráter sucessivo requer-se: seja acolhida a prejudicial de mérito trazida aos autos, reconhecendo-se a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário constante do auto de infração; seja julgada improcedente a ação fiscal, por qualquer uma das razões discorridas na presente peça de impugnação e;*

*igualmente, seja reconhecida a ilegitimidade passiva das pessoas físicas dos administradores para responderem pelo crédito tributário constituído com a autuação fiscal.*

*Se houver entendimento diverso quanto à insubsistência total ou parcial do auto de infração, que seja desconsiderada ou reduzida a multa de ofício imposta, eis que se demonstrou o seu caráter confiscatório (150%).*

Em seu recurso voluntário (e-fls. 17.292-17.347), a recorrente reproduz os argumentos expendidos na sua impugnação e já indicados no relatório acima reproduzido.

O feito foi distribuído para a 3ª Seção de Julgamento, que por meio da Resolução n.º 3402001.462 (e-fls. 22.061-22.079) deixou de conhecer do recurso voluntário e declinou o feito para esta Seção em razão da competência, pois:

*do artigo 2º, inciso IV, constata-se que o nosso Regimento Interno agora novamente prevê a competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF para a solução do caso da Recorrente, uma vez que se trata de processo sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), reflexo do procedimento executados referente ao IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova constantes dos autos (para tanto basta verificar que, para instrução dos autos, tanto o MPF como os Termos de Intimações são os mesmos).*

Assim, o presente processo foi encaminhado a 1ª Seção de julgamento, e distribuído a esta relatora por sorteio.

É o relatório.

#### **Voto Vencido**

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora.

#### **Do conhecimento**

A recorrente teve ciência do acórdão em 27/09/2017 por meio de aviso de recebimento (e-fl. 17.284) e em 23/10/2017 por meio da Caixa Postal do e-CAC do Site da Receita Federal à e-fl. 17.288.

Em 10/11/2017 (e-fls. 17.290-17.291) interpôs o Recurso Voluntário (e-fls. 17.292-17.347).

Os responsáveis solidários, Francisco Simeão Rodrigues Neto e Luiz Bonacin Filho, foram intimado em 26/09/2017, por meio de aviso de recebimento (e-fl. 17.285), e em 23/10/2017, conforme Edital Eletrônico (e-fl. 17.282), respectivamente.

Assim, o recurso voluntário apresentado em conjunto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que o conheço.

### **Do mérito**

Conforme relatado, o recurso voluntário a reproduziu em identidade de termos os argumentos expendidos na impugnação. Do mesmo modo, os documentos acostados ao recurso voluntário são exatamente os mesmos.

Dessa forma, tendo em vista que a fundamentação do recurso voluntário não agregou **novos elementos jurídicos**, valho-me da previsão contida no § 3º do art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida **com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.** (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) [Grifo nosso]

Desse modo, e tendo em vista que estou de acordo com as conclusões lançadas na decisão recorrida, à exceção do ponto relativo à solidariedade passiva, o qual será tratado de forma apartada, quanto aos demais pontos, adoto suas conclusões, com base na disposição regimental supra citada e valho-me das razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão:

*Assim se manifestou o Autuante acerca da motivação fática do lançamento:*

*No presente procedimento de fiscalização, deparou-se com situação inusitada em que a importadora de pneus (a qual figura como autuada neste Auto de Infração) não só mantinha relação de interdependência com suas*

*distribuidoras no mercado atacadista, mas também com outras pessoas jurídicas, importadoras e empresas de factoring, que, em conjunto, seriam denominadas pelos seus administradores "Grupo BS de Pneus", com a finalidade de fornecer um verdadeiro anteparo à fiscalização do IPI em suas operações no mercado interno, ultrapassando as barreiras da legalidade, e, por meio de fraude, cometendo evasão de tributo, no caso, IPI.*

(...)

*há que se ressaltar que a prática de evasão fiscal, realizada por meio de fraude, foi devidamente comprovada: a BS Colway Pneus Ltda. emitiu notas fiscais de venda de seus produtos importados em nome de suas distribuidoras de pneus, todas interdependentes, com incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (em valores muito baixos), com valores de mercadorias muito abaixo do mercado.*

*Essas interdependentes não compraram, e muito menos revenderam, os produtos importados pela autuada! Atuaram, sim, entretanto, como anteparo à incidência do IPI sobre o valor total das operações, quando então a autuada emitia nota fiscal de remessa por conta e ordem daquelas, no valor real das operações de venda dessas mercadorias, entretanto, nesta vez, sem incidência de IPI.*

*E, completando-se a fraude, o recebimento dos recursos não oferecidos à tributação se dava por meio das pessoas jurídicas Mississippi Fomento de Negócios S/A. e Ventura & Orion - Gestão Empresarial S/A, ambas do grupo econômico à que pertence a autuada.*

*A síntese supra mostra em nítidos contornos o arcabouço fático erigido como pilar legal da exigência formulada.*

*Para esquivar-se, ou para reduzir ao mínimo, o IPI devido na saída dos pneus que importava em nome próprio, a BS Colway fazia uso de revendedores atacadistas interdependentes cujo papel era amortecer a incidência do imposto via redução artificial de preços praticados.*

*Nessa primeira fase da trilha de evasão tributária, teríamos o detalhamento operacional que se segue.*

*- realização de operações de venda à ordem onde teríamos como atores:  
BS Colway como fornecedora dos produtos;  
Os revendedores atacadistas como adquirentes originários;  
Os clientes finais como destinatários finais das mercadorias.  
- a atuação dos atores identificados se daria assim:*

*Os revendedores atacadistas (adquirentes originários) emitem notas de venda ao comprador das mercadorias (destinatário final), sem destaque do IPI;*

*O fornecedor emite nota fiscal em favor do destinatário final tendo como natureza da operação Remessa por Conta e Ordem de Terceiros, sem destaque do IPI;*

*O fornecedor emite ainda nota fiscal em favor do adquirente originário, COM DESTAQUE DO IPI, tendo como natureza da operação REMESSA SIMBÓLICA VENDA À ORDEM.*

*Esquemáticamente, teríamos:*



*O ciclo operacional teria total amparo legal não fosse por um detalhe muito bem observado pela Fiscalização: o valor da operação aposto nas notas fiscais de REMESSA POR CONTA E ORDEM (emitidas para os destinatários finais) era sempre muito superior àquele lançado nas notas fiscais de VENDA POR CONTA E ORDEM, extraídas em favor do atacadistas interdependentes (adquirentes originários).*

*Ora, por óbvio os valores não poderiam discrepar, pois as duas notas fiscais em questão representam as duas “pernas” operacionais do negócio jurídico de venda firmado entre o fornecedor e o adquirente original. Ou seja, aceitar discrepância de valores seria aceitar que o mesmo negócio jurídico teria sido firmado duas vezes, com dois acertos de preço, o que é totalmente absurdo e ilegal. As notas fiscais de REMESSA POR CONTA E ORDEM e de REMESSA SIMBÓLICA-VENDA À ORDEM devem mostrar perfil espelhado, significado um só negócio jurídico, desdobrado em dois eventos documentais: o deslocamento físico da mercadoria e o negócio propriamente dito.*

*Penso que a constância com que tal dissonância de valores foi constatada permite sim a conclusão pela existência de falseamento ideológico com fins de ocultação dos verdadeiros preços praticados pela Colway ao revender os pneus que importava, e não simples equívoco de consignação de valores. Destarte, tomo por comprovado que o preço real da operação era, sim, aquele lançado na nota fiscal de REMESSA POR CONTA E ORDEM, e não outro.*

*Por via de consequência, legítima se mostra a trilha de determinação do valor tributável eleito pela Autoridade Fiscal, fundada na diferença entre o valor lançado na nota fiscal de REMESSA FÍSICA POR CONTA E ORDEM e aquele consignado na nota de REMESSA SIMBÓLICA. A apuração, pelo critério mencionado, encontra-se demonstrada de forma clara na planilha TABELA DE VALORES REAIS.*

*Infração constatada e fartamente comprovada, inclusive com contornos nítidos de sonegação aos olhos do artigo 72, inciso I, da Lei 4502/64, passemos para os pontos específicos de insurgência trazidos pela Impugnante:*

***Inexistência de fato gerador – não incidência de IPI nas atividades de comercialização dos pneus no mercado interno.***

*Aqui navega a Contribuinte em fórum equivocado.*

*Pugnar pela não incidência do IPI nas operações de importação é questionar a validade de norma em vigor, a saber o disposto no artigo 9º, inciso I, do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto 7212/10:*

*Art.9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*I-os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos(Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);*

*O texto é cristalino e se amolda às operações de importação levadas a efeito pela Impugnante e que foram o objeto do presente lançamento.*

*A pretendida blindagem legal para o não pagamento do IPI só teria supedâneo jurídico caso estivéssemos diante de uma das hipóteses previstas no artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72:*

*Art. 26-A.No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*(...)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*No caso de que se cuida, não se tem notícia de qualquer decisão definitiva do STF, nem dispensa legal de constituição, nem sumula ou parecer da AGU. Ao contrário, a Advocacia Geral da União tem posição firme a esse respeito no sentido de que a equiparação é essencial para que se opere a isonomia do produto importado com o produto nacional.*

*Prejudicial de mérito – decadência – extinção do crédito tributário – planejamento tributário não configura fraude fiscal e/ou simulação.*

*Diz a Contribuinte:*

*Alegaram os auditores fiscais que no caso presente o contribuinte, além de "tomar as iniciativas para o lançamento por homologação em desacordo com*

*as condições do art. 184, do Regulamento do IPI de 2010", praticou "evasão fiscal", no momento em que a impugnante "emitiu notas fiscais de venda de seus produtos importados em nome de suas distribuidoras de pneus, todas interdependentes, com incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (em valores muito baixos)".*

*Como é de conhecimento, parte das indústrias/importadoras de cosméticos, bebidas, fármacos, combustíveis, autopeças, pneus, dentre outras mercadorias, utilizam-se de planejamento fiscal no intuito de reduzir os valores a serem recolhidos a título de PIS, Cofins e IPI, sendo comum a utilização de distribuidoras para tal fim.*

*O planejamento tributário que muitas dessas companhias usam para aliviar a carga tributária começa com a criação de uma ou mais distribuidoras, as quais pertencem ao mesmo grupo econômico. Então, essas sociedades empresárias passam a ser a principal revendedora dos produtos fabricados ou importados pela indústria/importadora.*

*Nessa operação, a indústria/importadora vende os produtos para a atacadista pelo preço de custo, acrescido de uma pequena margem de lucro embutida, a qual é suficiente para que a primeira possa honrar com todos os seus compromissos.*

*O planejamento tributário nada mais é do que uma atividade preventiva que consiste no estudo e na avaliação das leis tributárias, buscando o melhor enquadramento de determinada entidade nas legislações pertinentes, e optando pelo regime tributário mais favorável para empresa sem infringir a lei, ou seja, optar por algum regime tributário mais vantajoso para empresa buscando possíveis benefícios fiscais.*

*Como se vê, a juízo da Impugnante estamos diante de atos de planejamento tributário fundado na utilização de empresas atacadistas interdependentes cuja função seria amortecer a incidência do IPI ao receberem a preço quase de custo e repassarem ao consumidor final a preço de mercado, sem cobrança do imposto em questão.*

*Realmente, o expediente descrito foi detectado pela Autoridade Fiscal, que o consignou de modo claro e abrangente.*

*Porém o motivo da autuação se afasta do suposto "planejamento tributário" e mergulha com contornos nítidos em procedimento de falseamento ideológico já descrito em tópico anterior do presente voto.*

*A infração constatada repousa, como já se disse, na discrepância de valores consignados nas notas fiscais de REMESSA SIMBÓLICA – VENDA À ORDEM e REMESSA POR CONTA E ORDEM, representativos estes do valor das operação mercantil praticada.*

*Isso significa dizer que os valores da operação realizada, em lugar de coincidentes por se tratar da mesma operação com desdobramento documental de fechamento, eram discrepantes, estando lançado na nota de REMESSA POR CONTA E ORDEM valor sempre bem superior àquele consignado na nota de REMESSA SIMBÓLICA DE VENDA À ORDEM.*

*Quer dizer: na emissão da nota de REMESSA SIMBÓLICA DE VENDA houve – em inúmeras eventos de venda - falseamento quanto a elemento essencial da operação, qual seja o valor monetário representativo do negócio jurídico.*

***Frise-se que a constância com que o estratagema foi constatado afasta, de plano, qualquer possibilidade de ocorrência de erro de natureza material.***

*E se assim é, aplica-se o disposto no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/64:*

*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;*

Ora, inserir dado inexato atrelado ao valor da operação na nota de REMESSA SIMBÓLICA DE VENDA é, sem sobra de qualquer dúvida, operar em procedimento de sonegação por alteração da circunstância material do negócio jurídico.

E se há procedimento doloso, é de se aplicar a dicção do disposto no §4º do artigo 150 do CTN, que não admite a contagem da decadência a partir da ocorrência do fato gerador em se constatando dolo, fraude ou simulação:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Inaplicável a regra do art.150, §4º, volta-se, como bem leciona a melhor doutrina, para o disposto no artigo 173 também do CTN:*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*Segundo a regra supra, conta-se o lapso decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Bem, o lançamento de que nos ocupamos está vinculado ao período de janeiro a dezembro de 2012; portanto a decadência passaria a operar efeitos a partir de janeiro de 2018. Considerando que o ano corrente é o ano de 2017 e que nele foi dada ciência do feito fiscal (ciência postal em 26/05/17-fl. 13.873), por óbvio caducidade não houve.*

***Prova emprestada – Processo Administrativo nº 10980.726539/2011-11***

*Diz a Autuada: “Utilizando-se de instituto da prova emprestada (PAF 10980.726539/2011-11), alegam os auditores fiscais que elementos de prova produzidos no destacado processo administrativo teriam o condão de corroborar com o que se “demonstrou” na autuação impugnada...”*

*Continua: “é importante destacar que a impugnante está discutindo o mérito do processo administrativo citado, assim como os fatos citados pelos auditores fiscais e o período de fiscalização (2006 a 2009) não são objetos do MPF expedido pela autoridade competente e que resultou no auto de infração impugnado, ou seja, não tem qualquer relevância ao caso presente, pois a autorização de fiscalização no MPF se refere a apenas e tão somente ao tributo IPI, para o ano-base de 2011.”*

*Nesse ponto, preocupou-se a Interessada em questionar a validade das análises e conclusões da Fiscalização oriundas do PA 10980.726539/2011-11.*

*Observe-se que a incursão da auditoria no citado processo tratou principalmente da verificação e questionamento do fluxo financeiro presente nas operações trianguladas realizadas mediante entrega direta ao consumidor final. Ocorre que o mérito de tal fluxo é apenas coadjuvante no que pertence ao cerne da infração sobejamente comprovada, qual seja o falseamento ideológico atrelado ao valor da operação lançado na nota fiscal REMESSA SIMBÓLICA - VENDA À ORDEM.*

***Da regular constituição das empresas Ventura & Orion e Mississipi Fomento de Negócios S.A***

*Diz a Contribuinte: “diante da regular constituição das sociedades empresárias MISSISSIPI FOMEMENTO e VENTURA & ORION, a partir do que restou acima demonstrado, totalmente desprovido de qualquer razoabilidade e proporcionalidade a presunção fiscal quando afirma que as sociedades empresárias foram constituídas de forma irregular, assim como seus lançamentos contábeis são irregulares.”*

*Mais: “Em linha oposta ao que expõem os auditores fiscais, podemos identificar nos registros contábeis da MISSISSIPI e da VENTURA & ORION todos os lançamentos contábeis relacionados às atividades empresariais da impugnante e das distribuidoras de pneus, tudo realizado dentro da técnica contábil adequada.”*

*Nota-se que a defesa nesse ponto tem cunho formal.*

*A Defendente pugna pela total legalidade tanto dos atos constitutivos das empresas quanto pelo seu fluxo operacional e pela justeza dos lançamentos contábeis.*

*Em verdade, a relevância da Autuação está na ação conjunta de todas as empresas do grupo em função do estratagema comprovado à exaustão e materializado na emissão das notas fiscais de entrega simbólica e remessa por conta e ordem com discrepância de valores, fato esse com análise exaurida em tópicos anteriores do presente voto.*

*Ou seja, não há questionamento de formatação constitutiva;*

(...)

*Da inexistência de multa ou sua redução*

*É esse o argumento da Contribuinte quanto a esse tema:*

*No Auto de Infração a zelosa fiscalização cominou multa absolutamente abusiva para o caso presente. Nos autos de infração, a alegação é que a impugnante teria procedido com inexatidão à apuração dos tributos e/ou efetuou como inexatidão o pagamento, bem como não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, ou seja, estão visivelmente vagas as imputações fiscais. Contudo, foi imposta uma multa ao caso em comento de 150%, ou seja, é completamente desproporcional e desprovida de qualquer fundamento lógico, assumindo caráter nitidamente confiscatório.*

...

*A sanção tributária, assim como qualquer sanção jurídica, tem por escopo desestimular o possível devedor do descumprimento da obrigação a que estiver sujeito, estimulando-se assim o adimplemento correto, pontual e necessário dos tributos, pactuados este entre a sociedade e o Estado, que os administra.*

*Tem pois, a sanção tributária, essa finalidade, mas só essa. A multa fiscal não pode ser utilizada com intuito arrecadatório, valendo-se como tributo disfarçado.*

*Aliás, a Constituição Federal proíbe a instituição de tributo com efeito confiscatório*

*Diga-se, a esse respeito, que a discussão acerca do suposto aspecto confiscatório da multa aplicada nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 tem contornos de questionamento de validade de norma jurídica em pleno vigor, o que extrapola o perímetro de atuação do julgador administrativo.*

*E mais, em se tratando de matéria constitucional, como é o caso do argumento de presença de confisco, aplica-se de imediato a Súmula CARF nº 2, que repele a legitimidade de juízo de valor a respeito de tal matéria por parte dos órgãos de julgamento administrativos:*

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Tudo dito, VOTO pela PROCEDÊNCIA do auto de infração de fls.13.671/13.686, inclusive no que pertine à solidariedade passiva atribuída com acerto pela Autoridade Fiscal contra os sócios Francisco Simeão Rodrigues Neto e Luiz Bonacin Filho.*

Em acréscimo às razões reproduzidas, destaco que quanto à alegação da recorrente de não incidência de IPI nas atividades de comercialização de pneus importados no mercado interno, já há tese fixada pelo STF no Tema 906 - Leading Case: RE 946648, a qual assentou que:

*É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno.*

Assim, o recurso da recorrente BS COLWAY PNEUS LTDA. não merece acolhida.

### **III – Da solidariedade passiva dos sócios administradores**

No que diz respeito à responsabilidade solidária que foi atribuída aos sócios administradores Luiz Bonacin Filho e Francisco Simeão Rodrigues Neto com base no art. 135, III do CTN, o acórdão recorrido assentou o quanto segue:

#### ***Da ilegitimidade passiva das pessoas físicas para responder pela autuação***

(...)

*A linha de defesa dos responsáveis solidários segue, em síntese, a idéia de que não restou comprovada nenhuma ação típica dolosa por parte das pessoas físicas arroladas.*

*Como elemento de formação de convicção acerca dessa matéria, faço uso da Nota nº1, de 17 de dezembro de 2010, emitida pelo grupo de trabalho PGFN/RFB, que tratou dos casos de responsabilidade tributária insertos no Código Tributário Nacional. Considerando o caso concreto vamos nos ater aos artigos 124 e 135.*

*Tratando do artigo 135, diz a nota:*

*“A fiscalização deve incluir no lançamento de ofício os responsáveis, nos termos do art.135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55/2009 não refuta esse entendimento, tendo em vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais.*

*Quanto à natureza dessa responsabilidade, nos termos do Parecer acima citado e da jurisprudência do STJ, não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.*

*No que diz respeito ao elemento subjetivo, o item 59 do Parecer afirma que a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é dolo gênero, e não dolo espécie. Logo, envolve culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.*

(...)”

*O texto é claro e reflete o entendimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, da Receita Federal e de resto dos Tribunais Superiores: aquele que gerencia a sociedade empresária deve provar que não agiu com dolo ou culpa na condução dos atos negociais e essa pertinentes. Quer dizer, na esteira do entendimento jurisprudencial, opera-se a inversão do ônus da prova em se tratando de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

*E nesse sentido, nada há nos autos que possa ser qualificado como material probatório eficaz em favor dos sócios administradores Francisco Simeão Rodrigues Neto e Luiz Bonacin Filho. E como se viu, o ato infracional pode até mesmo ter origem culposa, cabendo ao arrolado solidário provar que os fatos não ocorreram como descritos na autuação. Provas não apresentadas, mantém-se a solidariedade erigida em relação aos sócios supra identificados.*

No ponto, discordo dos fundamentos e da conclusão do julgador de piso. Isso porque a atribuição de responsabilidade solidária aos sócios administradores pressupõe mais do que a comprovação do esquema fraudulento, é preciso que se identifiquem e se comprovem as condutas praticadas por eles, para somente então se verificar se houve dolo, que sempre deverá ser demonstrado, ao contrário do que constou no acórdão.

No caso concreto, os argumentos expostos tanto no auto de infração quanto no acórdão recorrido são por demais genéricos e teóricos para que se possa de forma segura aplicar uma penalidade que é por natureza excepcional.

Veja-se que não há uma só linha descrevendo de forma individualizada quais atos teriam sido praticados pelos sócios administradores.

Entendo que não paira qualquer dúvida de que a empresa se valeu de esquema fraudulento para omitir receitas e não pagar tributos, no entanto, a responsabilização dos sócios exige da fiscalização que: (i) comprove quais atos foram por eles praticados; (ii) que os sócios efetivamente exerciam a função de administradores na ocasião em que os atos foram praticados e (iii) que as condutas foram praticadas com dolo.

Nesse sentido, em artigo recentíssimo, Rafael Pandolfo e Juliana Sanguinetti afirmam que:

O ato reputado ilegal pela fiscalização precisa ser provado e não pode ser por ela presumido. A natureza sancionatória dessa ampliação subjetiva exige irretorquível e detalhada motivação.

Mas não é só isso, é preciso também demonstrar que o sócio ou gerente que agiu dolosamente exercia, efetivamente, suas funções ao tempo do surgimento da obrigação tributária, (...) <sup>1</sup>

O auto de infração assim resumiu a imputação da responsabilidade solidária:

*Fundamenta-se tal ato, em razão da constatação nos presentes autos da prática infração à lei, no caso, evasão fiscal por meio de fraude, conduta que, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, autoriza a responsabilização do administrador pelas obrigações tributárias decorrentes da prática do ilícito.*

---

<sup>1</sup> PANDOLFO, Rafael e SANGUINETTI, Juliana Mincarone. Apontamentos sobre a Responsabilidade Tributária dos Administradores à Luz do CARF. In: Tributação Federal: jurisprudência do CARF em debate/coordenadores Lucas Bevilacqua, Vanessa Cecconello; organizador Michell Przepiorka – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 92-93.

Reitero que foi comprovada a prática pela empresa de fraude e infração à lei, possivelmente concretizadas pelos sócios administradores. **No entanto, a falta da necessária comprovação da prática das condutas ilícitas pelos sócios no período fiscalizado afasta a possibilidade de manter a imputação pretendida.**

Exatamente nesse sentido há diversos precedentes do CARF, a exemplo dos seguintes:

**Numero do processo:** 13896.723075/2012-19

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

**Câmara:** Quarta Câmara

**Seção:** Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Fri Feb 23 00:00:00 BRT 2018

**Data da publicação:** Mon Apr 16 00:00:00 BRT 2018

**Ementa:** Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2008 RECURSO VOLUNTÁRIO. (...) RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. O artigo 135, III, do CTN responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. **A conduta é necessariamente comissiva, não se podendo responsabilizar diretores simplesmente por eles terem determinadas atribuições conforme o estatuto social da empresa. Assim, é preciso verificar se, no caso concreto, os administradores efetivamente praticaram os atos que a Fiscalização indica serem ensejadores da responsabilidade. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. Deve ser excluída a responsabilidade do administrador não havendo comprovação nos autos de que ele tenha efetivamente praticado atos dos quais resultaram os lançamentos.** [Grifos nossos]

**Numero da decisão:** 1401-002.174

**Nome do relator:** LIVIA DE CARLI GERMANO

Numero do processo: 10166.725809/2017-65

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue May 14 00:00:00 BRT 2019

Data da publicação: Mon Jun 03 00:00:00 BRT 2019

**Ementa:** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 AUTO DE INFRAÇÃO. (...) RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. Apenas o fato das pessoas físicas relacionadas serem sócias e/ou gestoras não enseja, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal. **Cabe à fiscalização demonstrar e provar a forma como cada uma dessas pessoas indicadas praticou diretamente ou tolerou ato ilegal ou contrário ao contrato social enquanto sócias com poder de gerência. Dolo não se presume, se prova.** (...) [Grifos nossos]

**Numero da decisão:** 1201-002.921

**Nome do relator:** GISELE BARRA BOSSA

Assim, ao contrário do quanto assentado na decisão recorrida, não cabia aos sócios administradores comprovarem que não agiram de forma ilícita, mas era dever da fiscalização de identificar e apontar as condutas por estes praticadas, de forma individualizada, contextualizada ao tempo do surgimento da obrigação tributária, e que houve dolo. Isso, contudo, não foi demonstrado no caso concreto.

Por essas razões, dou provimento ao recurso no ponto, para afastar a responsabilidade solidária imposta aos sócios administradores Luiz Bonacin Filho e Francisco Simeão Rodrigues Neto.

### CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço do recurso, rejeito a prejudicial de decadência, e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, para afastar a responsabilidade solidária dos sócios Luiz Bonacin Filho e Francisco Simeão Rodrigues Neto.

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert

### Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Redator designado.

Com as vênias que merecem o excelente voto do ilustre relatora, a maioria da turma dela divergiu no tocante à responsabilidade tributária atribuída aos sócios administradores.

Isto porque a responsabilidade tributária foi atribuída com base no prescreve o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

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

(...)

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

Pelo que se depreende, os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Para que se comprovem tais atos (com excesso de poderes ou infração de lei), há que se atribuir uma conduta dolosa ou, pelo menos, culposa a pessoas qualificadas como dirigentes (mesmo que de fato) da pessoa jurídica. O exemplo mais frequente da conduta culposa é a dissolução irregular das sociedades na esteira do que entende a jurisprudência do STJ (Súmula 435).

A necessidade de mera culpa para a caracterização do ato ilícito exigido pelo artigo 135 do CTN foi bem esclarecida no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Na presente situação, a própria relatora concordou com a análise do caso perpetrada pela instância *a quo*, inclusive, no que concerne à verificação de esquema fraudulento característico da hipótese de sonegação e suficiente para a qualificação da multa aplicada. Nesse sentido, os sócios administradores minimamente responsabilizam-se por culpa *in elegendum* ou *in vigilandum*. Trata-se de conduta logicamente imposta aos administradores e que só pode ser afastada se for produzida contraprova inequívoca de que terceiros efetivaram a conduta sem sua participação.

Por essas razões, a maioria da turma decidiu por divergir da decisão da ilustre relatora de afastar a responsabilidade solidária dos sócios Luiz Bonacin Filho e Francisco Simeão Rodrigues Neto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio