



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13899.720037/2019-51
ACÓRDÃO	3201-012.471 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCOS DE MELLO VELLETRI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Na constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, é cabível a lavratura do Termo de Sujeição Passiva para imputar aos sócios e/ou responsáveis da pessoa jurídica autuada a responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária.

SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Comprovado nos autos que o sócio agiu com intuito de subtrair do conhecimento da autoridade competente a ocorrência do fato gerador de tributo, inclusive com descumprimento ou falsidade em obrigações fiscais acessórias, correta a atribuição de responsabilidade solidária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O recurso voluntário versa sobre a responsabilidade da pessoa física de Marcos de Mello Velletri, mantida no julgamento da DRJ/RPO.

Origina-se, o processo, de impugnação contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para constituir créditos tributários em desfavor da contribuinte PROMAFLEX INDUSTRIAL LTDA, no montante total de R\$ 13.241.703,71, consolidado na data do lançamento. O processo administrativo tramitou sob o número 10882.723084/2017-85. O que segue tem como referência o relatório da DRJ no processo em questão.

DO LANÇAMENTO

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal que instrui o auto de infração, o contribuinte Promaflex foi autuado face à incompatibilidade de valores informados no RAUPI (SPED Fiscal) e nas NFe, fato que propiciou diferenças entre os créditos de IPI apropriados pela fiscalizada verificados nas respectivas notas fiscais eletrônicas, tendo sido constatada a escrituração de créditos em valores superiores aos destacados nas NFe, o que levou a saldo devedor de IPI superior ao informado e pago.

Intimado do início do procedimento fiscal, o contribuinte argumentou que havia realizado, antes da fiscalização se iniciar, a devida verificação do RAUPI e constatado que este apresentava incorreções, apontando um saldo a pagar de R\$ 4.789.982,92, referente aos exercícios de 2015 e 2016, e que foi solicitado à Contabilidade que se efetuasse a correção e Retificação do RAUPI. O Fisco então concluiu que o contribuinte confessou haver escriturado crédito de IPI a maior em montante igual a R\$ 4.789.982,92, de forma que ficou acatado pela fiscalização o valor confessado pelo contribuinte.

Considerando os valores de saldo de IPI a recolher como confessados de forma não espontânea pelo contribuinte, as diferenças foram objeto de lançamento de ofício. E, por ter havido a escrituração de créditos indevidos de IPI no Livro de Entrada do RAUPI do contribuinte, nos 24 meses que se encontram submetidos à análise fiscal, sem a ocorrência de erro escusável que viesse a justificar, ou mesmo apenas explicar, a escrituração reiterada e contínua de notas fiscais fictícias no RAUPI, foi lançada a multa de 150% (multa qualificada).

DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

A responsabilidade solidária foi atribuída pela fiscalização na forma abaixo (seguindo com referência no relatório da DRJ).

O Fisco identificou, nas hipóteses arroladas no art. 135, III, do CTN, paralelos com a atuação dos Srs. Marcos de Mello Velletri e Márcio de Mello Velletri, administradores e sócios da empresa fiscalizada. Concluiu restar evidente que não poderiam os reiterados atos em questão haverem ocorrido, ao longo de ao menos três anos calendários inteiros, sem o conhecimento e aval, ainda que tácito, da administração da empresa, uma vez que tais atos trouxeram à empresa, ao longo dos anos calendários 2015 e 2016, nada menos do que R\$ 4,8 milhões de economia às custas dos cofres públicos. Tal monta não passa despercebido por qualquer administrador, muito menos por sócios administradores, tendo em vista o inegável impacto desta operação ilegal nos resultados da empresa.

Portanto os Srs. Marcos de Mello Velletri, CPF 339.603.218-72, e Márcio de Mello Velletri, CPF 830.228.568-49, foram solidários à autuada, na condição de responsáveis tributários, nos termos do art. 135, III, da Lei nº 5.172/1966 c/c arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990.

O Fisco também evidenciou que a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte - o qual se sujeitou à apuração do lucro real, foi fraudulenta, e constitui mecanismo por meio da qual se aviltou os cofres públicos em milhões de reais. Como contador responsável pela empresa perante a RFB e signatário das escriturações entregues ao Fisco Federal, o Sr. Paulo Cesar Pereira, Técnico em Contabilidade com registro ativo no CRC de São Paulo sob o número 1SP-216809, encontrava-se em posição única de oferecer a seu contratante sua expertise e seu aconselhamento. Na sua obrigação de cumprir a lei, e de ajudar a cumprir a lei, afrontou todos os comandos legais, cometendo ao mesmo tempo infrações administrativas e penais. Mais do que isso, Paulo César Pereira viabilizou esquema fraudulento que culminou por fraudar o fisco federal em milhões de reais, como demonstrado, a despeito das implicações fiscais nas outras esferas administrativas. Seu conhecimento técnico contábil foi condição *sine qua non* para execução da manobra que veio a promover a inserção de elementos falsos em declaração fiscal, visando fraudar o fisco, e o mesmo conhecimento afasta qualquer possibilidade de alegação de desconhecimento da causa, restando evidente a responsabilidade pessoal de **Paulo César Pereira** pelo crédito tributário que ora se constitui, decorrente dos atos por ele praticados, como contador responsável pelas escritas fiscais da empresa, com infração de lei, nos termos do art. 135, II da Lei 5.172/66 (CTN).

DA IMPUGNAÇÃO

Regularmente cientificada do lançamento, a interessada (**Promaflex**) apresentou **impugnação, apenas com relação à aplicação da multa qualificada de 150%**, aduzindo, em sua defesa, as razões sumariamente expostas a seguir.

O AFRFB lavrou o Auto de Infração (AI) fazendo constar que a empresa incidiu em conduta fraudulenta consistente em escriturar créditos indevidos no livro de entrada do livro de registro de apuração do RAIP. A presunção e assertiva não se coaduna com o melhor direito, pois, no caso concreto, não restou evidenciado o excesso de poder, ou infração à lei, na modalidade dolosa e com consciência. É que o fundamento utilizado pelo AFRFB se constitui em simples presunção, e, dessa forma, cria-se uma modalidade de responsabilidade objetiva com relação a

terceiros que descamba em consequências para a impugnante com relação ao agravamento da multa em decorrência de um putativo elemento subjetivo, apenas e tão somente, em decorrência do fracionamento do período total de apuração.

O reconhecimento da fraude implica na imprescindibilidade da evidenciação do dolo. O inadimplemento do débito fiscal constitui-se em um ilícito em sentido amplo que não ultrapassa o ordinário na regular atividade empresarial, e é limitado apenas ao âmbito da personalidade jurídica, não sendo possível considerar que o sócio, pelo simples inadimplemento, tenha agido com fraude, sendo imprescindível a demonstração da prática de ato doloso. Assim sendo, a conduta ilícita, excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, reclama inicialmente a demonstração da conduta aliada, ainda, ao elemento subjetivo; a conduta (que deve ser demonstrada) deve ser reveladora de infração que exija a comprovação do dolo.

O AFRFB analisou duas situações equivalentes atribuindo-lhes soluções diversas em detrimento do impugnante. Ocorre que o TDPF 08.1.13.00-2017-00024-6 (período 2014) foi distribuído em 03.03.2017, e o TDPF 08.1.13.00-2017-00142-0 (período 2015-2016) foi distribuído em 24.07.2017, quando as situações de erro na escrituração da empresa já estavam consolidadas, ou seja, no período TOTAL de 2014 a 2016 (que abrange os dois TDPF's) a empresa apresentava as mesmas irregularidades com relação ao IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – frise-se: exatamente AS MESMAS irregularidades, no período; no entanto, o AFRFB, que “FRACIONOU” O PERÍODO TOTAL (2014 A 2016) EM DOIS, de forma que iniciou fiscalização no período de 2014 (TDPF 08.1.13.00-2017-00024-6 em 03.03.2017) e período 2015-2016 (TDPF 08.1.13.00-2017.00142-0 em 24.07.2017).

Porém, no primeiro TDPF (relativo ao ano 2014) o AFRFB lavrou o auto de infração aplicando a multa de ofício nos termos do art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96 (75%), e com relação ao TDPF (relativo ao período 2015-2016), o AFRFB lavrou o auto de infração aplicando a multa do art. 44, inc. I, § 1º da Lei 9.430/96, ou seja, qualificando a multa de ofício ao considerar a ocorrência de fraude.

Emerge a pergunta: como pode o AFRFB (o mesmo AFRFB em ambas as fiscalizações) entender pela inexistência de fraude no primeiro auto de infração (período 2014) e no segundo (período 2015 a 2016) considerar que houve a ocorrência de fraude? A empresa sempre admitiu, ainda que de forma não espontânea, o erro na escrituração fiscal.

Dentro da Teoria Geral do Direito é classificado como ato ilícito o exercício desmesurado de um direito. O Código Civil 2002 em seu art. 187 ao classificar como ato ilícito “o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico o ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”, não se está a referir a condutas contrárias à lei, mas sim condutas efetivadas de acordo com normas instituidoras de direitos, as quais são aplicadas de forma imoderada, de maneira que o resultado final seja diferente daquele pretendido pela legislação.

No presente caso, como dito acima, se verifica (pela simples leitura dos TDPF etc), que o período de apuração integral (2014 a 2016) apresenta uma situação fática tributária uniforme, idêntica, sendo que, ao fracionar o período de fiscalização o AFRFB (o mesmo auditor) atribui a ocorrência de suposta fraude ao período de apuração 2015-2016, e no período de 2014, nada de irregular (quanto à suposta fraude) apontou.

Trata-se de olhares díspares para a mesma situação jurídica tributária, que acarretou sensível prejuízo ao impugnante com relação à solidariedade apontada, à penalidade aplicada, à imputação de fraude e prática de ilícito penal.

A aplicação do *ne bis in idem* também é entendido como proibição de dupla valoração quando concorrem um mesmo sujeito, fato e fundamento, sendo que aqui verifica-se a problemática da concorrência do terceiro elemento do princípio: o fundamento. Ou seja: situações equivalentes reclamam tratamento uniforme.

O princípio se fundamenta, de um lado, no princípio da proporcionalidade vinculado à denominada proibição de excesso, que leva em consideração a impossibilidade de se impor uma outra sanção pelo mesmo conteúdo do injusto, vez que esse excesso punitivo emerge em detrimento da garantia do cidadão de previsibilidade das sanções, eis que a somatória da pluralidade de sanções cria uma sanção alheia ao juízo de proporcionalidade.

Se o período total guarda similitude fática assim como o objeto, não pode o AFRFB considerar que em uma fração do período houve fraude e em outra fração não houve, e aplicar sanção mais grave.

O Sr. MARCOS DE MELLO VELLETRI e o Sr. MARCIO DE MELLO VELLETRI apresentaram impugnação à sujeição passiva solidária, semelhantes em suas razões de fato e de direito que se seguem, resumidamente:

A regra do art. 135 do CTN agrava a responsabilidade de terceiros (referidos no art. 134, CTN), anterior e a estende à duas outras categorias de responsáveis, quais sejam: (a) os mandatários, prepostos ou empregados; (b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Dessa forma, a responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros, sendo que isto ocorrerá quando terceiros agirem com manifesta malícia contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. Enfim, a fiscalização formalizou indevidamente a sujeição passiva solidária em face do impugnante, pois tal proceder é incompatível com a situação fática; quer dizer, o fisco não trouxe ao processo o ato infracional, praticado pelo impugnante, à legislação civil ou ao estatuto, para aplicar a solidariedade passiva, nos termos do artigo 135 do CTN, avocado pelo AFRFB.

Então, nos termos da súmula (STJ 430: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente"), o sócio-administrador não é solidário com a sociedade fiscalizada, sendo que a ação fiscal não demonstra o nexo de causalidade entre as infrações e qualquer ato do impugnante, ou seja, a ação fiscal não

foi capaz de demonstrar a efetiva participação do impugnante nas infrações supostamente praticadas pela fiscalizada PROMAFLEX, descabendo incluir o impugnante na sujeição passiva solidária.

Dessa forma, cria-se uma modalidade de responsabilidade objetiva que não é amparada pelo ordenamento jurídico. O AFRFB apenas presumiu que o sócio impugnante não poderia desconhecer este ou aquele fato, decorrendo daí sua responsabilidade solidária afirmada no auto de infração. O inadimplemento do débito fiscal constitui-se em um ilícito em sentido amplo que não ultrapassa o ordinário na regular atividade empresarial. O caput do art. 135 fala em “resultantes de atos praticados”, sendo assim, não pode ser responsabilizado quem não praticou o ato, sendo que o dolo é condição essencial para a responsabilização, ou seja, a intenção de fraudar, de agir de má fé e de prejudicar terceiros.

O elemento subjetivo reclama a necessidade de verificar se a responsabilidade surge do agir intencional do sócio, com o *animus* de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

Na direção da impugnação da empresa, segue-se a alegação que AFRFB analisou duas situações equivalentes atribuindo-lhes soluções diversas em detrimento do impugnante.

Finalmente, o AFRFB não poderia cientificar o impugnante para recolher o crédito constituído ou impugnar, pois a qualificação de responsável solidário pelo crédito tributário, constituído nos autos do e-processo administrativo fiscal é de competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, quando da eventual execução fiscal. Portanto, a autoridade executora, ocupante do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), é incompetente para praticar o ato de lavrar os Termos de Solidariedade Passiva. Em outras palavras, encerradas as instâncias recursais, no âmbito administrativo, se inalterado o crédito tributário constituído, somente na fase de cobrança será possível chamar os responsáveis solidários para fazer parte do polo passivo da relação jurídico-tributária.

Do ponto de vista da justiça fiscal, o impugnante não pode suportar o ônus da sujeição passiva solidária, quando o AFRFB fraciona o período fiscalizado, com fatos uniformes, e atribui consequências diversas a ambos os períodos, de forma absolutamente irregular, ilegal e inconstitucional.

O Sr. PAULO CÉSAR PEREIRA apresentou impugnação semelhante aos demais, acrescentando que informou nos autos que não promoveu diretamente os lançamentos no RAIPI nos anos de 2015 e 2016. E que houve sim no período integral (2014 a 2016) um erro nos lançamentos contábeis. No mais, acrescentou o abaixo.

Informa que exerce a profissão de “Contador” e na sua vida profissional sempre observou os princípios éticos que regem a profissão, atuando segundo os padrões de conduta, com zelo, eficiência, moderação e perícia.

A regra do art. 135 do CTN agrava a responsabilidade de terceiros (referidos no art. 134, CTN), e a estende à duas outras categorias de responsáveis, quais sejam: (a) os mandatários, prepostos ou empregados; (b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Para se responsabilizar o contador pelo não adimplemento da obrigação tributária (Art.135), bem como pelas penalidades decorrentes de tal conduta (Art. 137, III, CTN), há de se demonstrar claramente a prática de fraude, simulação ou excesso de poderes, em detrimento da legislação tributária, pelo profissional contabilista na qualidade de preposto dos atos contábeis da pessoa jurídica.

Argumenta, como visto na impugnação dos demais, que a fiscalização formalizou indevidamente a sujeição passiva solidária em face do impugnante, pois tal proceder é incompatível com a situação fática; quer dizer, o fisco não trouxe ao processo o ato infracional, praticado pelo impugnante, à legislação civil ou ao estatuto, para aplicar a solidariedade passiva, nos termos do artigo 135 do CTN, avocado pelo AFRFB. A ação fiscal não demonstra o nexo de causalidade entre as infrações e qualquer ato do impugnante, ou seja, a ação fiscal não foi capaz de demonstrar a efetiva participação do impugnante nas infrações supostamente praticadas pela fiscalizada PROMAFLEX, descabendo incluir o impugnante na sujeição passiva solidária.

Ademais, na qualidade de prestador de serviço terceirizado, para ser responsabilizado, o fisco deveria carrear provas mais robustas de que o impugnante tinha autonomia de decisão sobre os atos que lhe eram confiados. As condutas que levam à responsabilização, segundo o artigo 135 do CTN, são aquelas (A) executadas com excesso de poderes, (B) infração à lei ou ao (C) contrato social ou estatutos. No caso em tela, o impugnante contador não poderia agir com excesso de poderes que não tinha, ou em infração ao contrato social, vez que jamais praticou qualquer ato de gestão na empresa PROMAFLEX INDUSTRIAL LTDA.

DECISÃO DA DRJ

Nos autos do processo 10882.723084/2017-85, de Promaflex Industrial LTDA, a DRJ decidiu pela improcedência das impugnações. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

MULTA QUALIFICADA.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste comprovada a fraude.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos.

Acórdão

Acordam os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, mantendo a responsabilidade solidária dos sócios. E, por MAIORIA de votos manter a responsabilidade solidária DO Sr. PAULO CÉSAR PEREIRA.

Vencida a relatora em relação à responsabilização do contador pelas infrações.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Todos os interessados foram cientificados em 27/12/2018. O recurso voluntário do responsável solidário Marcos de Mello Velletri passou a ser controlado no presente processo.

No recurso, apresenta seu relato dos fatos. Questiona a decisão de 1º grau:

O que se extrai do Acórdão recorrido acima transcrito em parte é que a fundamentação para manter a responsabilização solidária da Recorrente na obrigação tributária foi a caracterização da sua conduta ilícita dolosa de inserir créditos inexistentes no Livro Registro de Apuração do IPI a fim de reduzir o imposto apurado (art. 135, III do CTN), bem como a desnecessidade da comprovação do ato doloso do administrador, aplicando-se a teoria da responsabilidade objetiva.

É incontestável que a referida decisão carece de fundamentação, como determina a lei.

Ora, responsabilizar o Recorrente, contador profissional da empresa, ratificando os desacertos do Fisco é fazer de ouvidos moucos tudo o que foi vastamente exposto e comprovado na impugnação apresentada, bem como, fazendo de tábula rasa as legislações em apreço, *data maxima venia*.

Repisa e reforça os argumentos da impugnação, abordando os requisitos para a regra do art. 135 do CTN. Desenvolve a partir dos tópicos seguintes:

- Da ausência da demonstração da conduta e do elemento subjetivo (dolo);
- Da aplicação de soluções diversas para situações equivalentes;
- Do exercício abusivo do poder de tributar;
- Do *bis in idem* com relação à situação fática;
- Da incompetência do AFRFB para lavrar o termo de sujeição passiva solidária

Destaque-se alguns pontos, embora já abordados, pelo menos em parte, quando do relatório da impugnação:

Do auto de infração se verifica que o Fisco sequer evidenciou qualquer conduta do recorrente, apenas presumiu o putativo agir. Ora, a separação da pessoa jurídica da física, somada ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios, **não permitem a responsabilização do administrador a não ser por um ato comprovadamente doloso, de modo a emergir a necessidade da comprovação do ato e também a presença do elemento subjetivo.**

(...)

A ausência da evidenciação da conduta do impugnante e consequentemente do elemento subjetivo, inibe sua responsabilização nos limites do art. 135, inc. III, do CTN.

(...)

Se o período total guarda similitude fática assim como o objeto, **não pode o Afisco considerar que em uma fração do período houve fraude e em na outra fração não houve, e aplicar sanção mais grave.** [sic].

Do ponto de vista da justiça fiscal, o recorrente, não pode suportar o ônus da sujeição passiva solidária, quando o Fisco fraciona o período fiscalizado, que uniforme fato apresenta, a atribui consequências diversas a ambos os períodos, de forma absolutamente irregular, ilegal e inconstitucional e não comprova a conduta dolosa supostamente praticada pelo recorrente-contador.

Em reiteração de julgados do CARF, disseminados nesta peça, impõe-se a declaração de nulidade da sujeição passiva solidária, conforme previsão do artigo 12 e 14, ambos do Decreto nº 7.574, de 29/9/2011.

O recurso voluntário cita determinadas decisões do Carf, como por exemplo os acórdãos nºs 1402-001.601 sobre a responsabilidade solidária do art. 135 do CTN) e 2202-002.173 (sobre a competência para atribuição de responsabilidade solidária)

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

Na presente sessão de julgamento estão sendo tratados, em processos independentes, os recursos voluntários dos responsáveis solidários. O presente trata do recurso voluntário de Marcos de Mello Velletri.

Como visto, a origem é processo da empresa PROMAFLEX INDUSTRIAL LTDA. A empresa atua no mercado de filmes plásticos para proteção de superfícies e afins, com vendas nos segmentos de embalagens, construção civil, mercado automobilístico e outros. Conforme consta dos autos, os débitos foram incluídos no Programa Especial de Regularização Tributária (Pert). A atribuição de responsabilidade tributária foi objeto de questionamento.

Primeiro, deve ser examinada a alegação de que “a qualificação de responsável solidário pelo crédito tributário, constituído nos autos do e-processo administrativo fiscal é de competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional”. A autoridade executora, (AFRFB)

não seria competente para lavrar os termos de solidariedade passiva, uma vez o chamamento dos responsáveis solidários para o polo passivo só se daria encerradas as instâncias recursais.

Pois bem, na data da lavratura do Auto de Infração, vigorava a Portaria RFB nº 2.284/2010, que determinava aos Auditores-Fiscais o seguinte:

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, **deverão**, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

(...) (destacado na transcrição)

Após, essa determinação constou expressa na Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018.

Tais dispositivos encontram-se em consonância com o art. 142 do CTN, uma vez que a identificação do sujeito passivo se completa, se for o caso, com o termo de sujeição passiva solidária de terceiro. Cumpre esclarecer que hoje tal situação parece pacificada. Assim é, inclusive, porque o termo de sujeição passiva feito *a posteriori* foi por muito questionado, com diversos precedentes a entender, justamente, que deveria ser, desde o início do PAF, possibilitado o direito de defesa aos responsáveis solidários.

Em adendo, cite-se trechos de ementas de julgados recentes do Carf:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/07/2003 a 31/12/2004

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. FASE LITIGIOSA NÃO INSTAURADA. REVELIA. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO.

A ausência de impugnação ao lançamento impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo, razão pela qual não se conhece do recurso voluntário que não suscitou argumentos para infirmar a revelia.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. POSSIBILIDADE.

Na constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, **é cabível a lavratura do Termo de Sujeição Passiva para imputar aos sócios e/ou responsáveis da pessoa jurídica autuada a responsabilidade solidária** pelo cumprimento da obrigação tributária.

(...)

(gn).

(Processo 10680.015392/2007-38; acórdão 3201-011.810; sessão 16/04/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. APLICAÇÃO COMBINADA DOS ARTIGOS 121, 135 E 142 DO CTN.

O auditor da Receita Federal do Brasil tem poderes para qualificar a responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário por intermédio de Termo de Sujeição Passiva Solidária.

(...)

(Processo 19515.722350/2012-09; acórdão 9101-006.715; sessão 12/09/2023; 1ª Turma da CSRF).

Assim, existe a competência questionada.

Com relação a aplicabilidade do art. 135 ao caso em concreto, cumpre, por primeiro, transcrever o texto legal:

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.

O relatório fiscal considerou perfeitamente caracterizada a hipótese do art. 135, III, do CTN na atuação dos Srs. Marcos de Mello Velletri e Márcio de Mello Velletri, administradores e sócios da empresa ora fiscalizada, uma vez que por 3 (três) anos foram inseridos créditos sem fundamento (sendo os dois últimos objeto do presente processo), com uma economia extremamente relevante para a empresa em termos do imposto que seria devido. O impacto da operação ilegal nos resultados da empresa nunca poderia passar despercebido aos sócios administradores da empresa. Ao contrário, foi perpetrado com tal intenção.

Já a empresa, como já visto no relatório, entende que a ação fiscal não foi capaz de demonstrar a efetiva participação do impugnante nas infrações supostamente praticadas pela fiscalizada PROMAFLEX, descabendo incluir o impugnante na sujeição passiva solidária. Alega ter se criado uma modalidade de responsabilidade objetiva que não é amparada pelo ordenamento jurídico. O AFRFB apenas presumiu que o sócio impugnante não poderia desconhecer este ou aquele fato, decorrendo daí sua responsabilidade solidária afirmada no auto de infração. A intenção de fraudar e a prática do ato doloso são condições essenciais para a responsabilização do art. 135.

De fato, o recorrente possui razão quando observa que a simples inadimplência não resulta em sujeição passiva do sócio. Também cabe observar que a autuação é sintética no que tange ao funcionamento da empresa e caracterização dos sócios em sua atuação.

Porém, da leitura de ambos os dispositivos do CTN acima indicados, extrai-se que quando duas ou mais pessoas estiverem ligadas por interesse comum ao fato gerador ou agirem com infração à lei, dar-se-á a solidariedade legal. Não há vedação e é admitido pelo STJ o chamamento do administrador à execução fiscal, com fulcro no art. 135, III, do CTN, sob a premissa de se tratar de uma responsabilidade por ato ilícito. A responsabilidade que emerge para os responsáveis tributários (de fato ou de direito) se dá em razão da ocorrência de uma infração à lei ou excesso de poderes (ato ilícito), conforme se depreende do artigo 135 do CTN.

No caso em concreto, os créditos eram lastrados em notas fiscais de entrada emitidas pelo próprio contribuinte, ou atendendo obrigação deste, com inserção manual dos dados. Os créditos objeto da glosa e autuação não possuíam qualquer correspondência em operações com fornecedores. Em todo o mês eram inseridos valores que variavam, como observou a fiscalização, entre o dobro e o triplo das notas efetivas, ou seja, aquelas correspondentes a notas de fornecedores. Veja-se do relatório fiscal:

A partir da análise do Livro de Entrada do RAIPI do contribuinte constatamos que os créditos ali registrados são integralmente lastreados em notas fiscais de entrada de mercadoria emitidas pelo próprio contribuinte. Pressupõe-se, neste caso, que as notas fiscais de entrada emitidas pelo contribuinte e por ele escrituradas no RAIPI com o objetivo de se creditar do IPI ali destacado correspondem, cada uma delas, a uma nota fiscal de emissão do fornecedor que lhe vendeu a mercadoria correspondente. De outra forma não poderia haver o contribuinte emitido e/ou escriturado as tais notas fiscais de entrada. Ocorre, no entanto, que o cotejamento da relação das notas fiscais ali escrituradas com a relação das notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte revela uma enorme quantidade de notas fiscais de entrada escrituradas no RAIPI – e utilizadas para fim de aproveitamento do crédito de IPI ali destacado, sem correspondente no SPED e, portanto, inexistentes de fato.

(...)

Resta absolutamente evidente, no entanto, que a inserção manual (pois não há outra forma de fazê-lo), reiterada – ocorreu ao menos uma vez por mês nos vinte e quatro meses dos anos calendários 2015 e 2016, de múltiplos dados fictícios – em cada mês foram inseridas informações referentes a diversas notas fiscais fictícias na escrita fiscal da empresa, não pode haver ocorrido de outra forma que não seja intencional. Tampouco poderiam os reiterados atos em questão haverem ocorrido, ao longo de ao menos três anos calendários inteiros, sem o conhecimento e aval, ainda que tácito, da administração da empresa, uma vez que tais atos trouxeram à empresa, ao longo dos anos calendários 2015 e 2016, nada menos do que R\$ 4.8 milhões de economia às custas dos cofres públicos. Tal monta não passa desapercibida por qualquer administrador, muito menos por

sócios administradores, tendo em vista o inegável impacto desta operação ilegal nos resultados da empresa. Trata-se, em quase todos os períodos, de escrituração de créditos totais em valores que variam, aproximadamente, entre o dobro e o triplo dos valores a que teriam direito.

O contador, por sua vez, tendo comparecido à RFB em função de intimação, indica que “as DANFES são enviadas por malote pela PROMAFLEX para a SP ASSESSORIA CONTABIL. QUE a SP ASSESSORIA CONTABIL pode também importar as NFe diretamente do SPED” e que “o Sr. Marcos Prestes, Controller da PROMAFLEX, é o contato mais direto, imediato e cotidiano entre PROMAFLEX e SP ASSESSORIA CONTABIL”.

Não há correspondência alguma, justificativa plausível ou divergência sobre a possibilidade de créditos. Os documentos foram inseridos sistematicamente para gerar créditos. A emissão foi apenas para simular operações de aquisição de mercadorias que não ocorreram, tendo como objetivo a obtenção de vantagens fiscais indevidas, e apresentar uma situação de normalidade das operações. O Fisco qualificou a multa por entender caracterizado o dolo, em função do uso sistemático de declaração falsa traduzida na conduta antijurídica (ação dolosa) de aumentar créditos de IPI esconder o real valor do fato gerador do tributo.

A aceitação da dívida não altera a situação. Na situação posta, não é crível pensar em outra hipótese que não o pleno conhecimento dos sócios administradores e a intenção de utilizar meio fraudulento contra o Fisco.

No presente caso, é possível constatar que a recorrente tinha pleno conhecimento de o procedimento adotado, o creditamento do IPI não passíveis de utilização e a inserção de elementos inexatos, omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Com relação à jurisprudência do Carf, o recorrente menciona o acórdão 1402-001.601, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

(...)

(Processo 10945.720214/2011-51; acórdão 1402-001.301; sessão 11/03/2014; 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Carf)

Trata-se de acórdão de 2014 e, a despeito do entendimento esposado, entende-se mais correta e relacionada ao caso concreto a seguinte decisão, da qual se transcreve a ementa e a parte do voto sobre a matéria:

Ementa e acórdão

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, dentre outros, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, conforme disposto no CTN, artigo 135, inciso III. Estando comprovada a prática do ato infracional pela pessoa jurídica, a qual não possui ato de vontade, deve-se atribuir a responsabilidade ao sócio-administrador.

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

Voto

O pressuposto para a incidência da norma do art. 135, III, do CTN é a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social pelo gestor ou gestores ou representante da empresa. Os fatos relacionados ao lançamento caracterizam infração às leis tributárias, na medida em que os sócios das pessoas jurídicas buscaram de forma dolosa benefícios tributários, mediante a constituição de nova pessoa jurídica para onde era transferida parte das receitas de outras empresas do grupo econômico, enquanto estas continuavam com os custos e despesas da atividade transferida.

É evidente que as pessoas jurídicas não têm vida própria, senão pelo exercício de atividades de gestão pelos seus mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes. E, nessas condições, as pessoas nominadas como responsáveis tributários praticaram os atos de gestão para fraudulentamente reduzirem a carga tributária das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real (com aplicação da multa de ofício qualificada).

Neste escopo, entendo correto e aplicável o artigo 135, III do CTN, pelo poder de gerência demonstrado, o que, por si só, acarreta a responsabilidade solidária com

os demais administradores, sendo evidente o interesse comum entre todos na condução da estrutura organizacional e na atuação (...).

(Processo 10166.725809/2017-65; acórdão 9303-013.113; sessão 12/04/2022; 3ª Turma da CSRF do Carf).

No caso, foi dado provimento ao recurso do Procurador da Fazenda por maioria de votos. Em adendo, cita-se as seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Art. 135 DO CTN. SÓCIO/PODERES DE GESTÃO.

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, a pessoa apontada como responsável atua com exclusividade na administração da sociedade. Portanto, assume a responsabilidade pela conduta da sonegação/fraude prevista nos arts. 561, 562 e 559 do RIPI/2010. Na condição de administrador, deveria ter zelado pela não ocorrência da infração de natureza penal constatada (a sonegação).

(Processo 13864.720138/2017-67; acórdão 3302-013.967; sessão 28/11/2023; 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/07/2003 a 31/12/2004

(...)

SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.

Comprovado nos autos que o sócio gerente agiu com intuito de subtrair do conhecimento da autoridade competente a ocorrência do fato gerador de tributo, inclusive com descumprimento de obrigações fiscais acessórias, correta a aplicação do art. 135, III do Código Tributário Nacional.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERESSE COMUM. BENEFÍCIO PRÓPRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ART. 124, I, DO CTN.

São solidariamente obrigadas as pessoas físicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, incluindo aqueles que concorrem à prática da infração ou dela se beneficiam.

(Processo 10680.015392/2007-38; acórdão 3201-011.810; sessão 16/04/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf)

Resta ainda verificar as alegações referentes a diferença de tratamento entre o período de 2014 e os de 2015/2016, objeto do presente processo. A aplicação do *ne bis in idem* pode ser entendido como proibição de dupla valoração quando concorrem um mesmo sujeito. E, relacionado, situações equivalentes reclamam tratamento uniforme. Aduz:

O AFRFB analisou duas situações equivalentes atribuindo-lhes soluções diversas em detrimento do impugnante. Ocorre que o TDPF 08.1.13.00-2017-00024-6 (período 2014) foi distribuído em 03.03.2017, e o TDPF 08.1.13.00-2017-00142-0 (período 2015-2016) foi distribuído em 24.07.2017, quando as situações de erro na escrituração da empresa já estavam consolidadas, ou seja, no período TOTAL de 2014 a 2016 (que abrange os dois TDPF's) a empresa apresentava as mesmas irregularidades com relação ao IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – frise-se: exatamente AS MESMAS irregularidades, no período; no entanto, o AFRFB, que “FRACIONOU” O PERÍODO TOTAL (2014 A 2016) EM DOIS, de forma que iniciou fiscalização no período de 2014 (TDPF 08.1.13.00-2017-00024-6 em 03.03.2017) e período 2015-2016 (TDPF 08.1.13.00-2017.00142-0 em 24.07.2017).

O contribuinte teve ainda alguns meses entre uma fiscalização e a outra. Ainda teve oportunidade de retificar suas declarações de 2015 e 2016, de modo espontâneo. De toda a forma, realmente já havia a declaração para os três períodos. Assim, não poderia simplesmente, a fiscalização, apontar reincidência. Por outro lado, cabe observar que não se trata de um entendimento divergente sobre créditos. Mas sim da alimentação de notas de entrada que não correspondiam a operações realizadas. Dessa forma, entende-se que a fiscalização ressaltou o comportamento sistemático de, mês após mês, inserir tais documentos na declaração fiscal.

No demais, nesse ponto, considera-se adequada a apreciação realizada no julgamento *a quo*:

Ao contrário do que alegou os impugnantes, o fato de o AFRFB não ter qualificado a multa no ano de 2014 não significa que não houve fraude, pode ser que o auditor não tenha coletado provas suficientes para ter a segurança jurídica de autuar a empresa, mas agora, no segundo período, considerando 24 meses corridos com a mesma infração, a caracterização de reiteração esteja mais evidente. Também fica mais evidente a reiteração quando vemos que o fato não se isolou no ano de 2014 e se arrastou para os anos de 2015 e 2016, contribuindo para a comprovação da fraude nos períodos futuros.

Portanto, não houve conclusões dispares com relação à ocorrência ou não de fraude, como quer crer a interessada, apenas discricionariedade no manejo das provas. Em nenhum momento o auditor fiscal alegou que não ocorreu fraude em 2014. No meu entender, aliás, o auditor já poderia inclusive ter qualificado a multa em 2014, com os atos reiterados de 12 meses apenas.

Quanto ao fato de a empresa admitir, ainda que de forma não espontânea, o erro na escrituração fiscal, não descaracteriza a fraude ocorria anteriormente.

Assim, deve ser mantida a responsabilidade solidária do sócio Marcos de Mello Velletri.

Por todo o exposto, voto por julgar improcedente o recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar