



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.725536/2015-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.322 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MINDOM PROMOTORA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

FALTA DE RECOLHIMENTO. REITERADA DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática de prestar declarações ao Fisco deixando de informar, em todos os meses dos anos-calendário examinados, os valores sabidamente devidos em razão das operações escrituradas, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que a sócia-gerente da pessoa jurídica praticou atos de gestão amparada no que lhe conferia o contrato da sociedade para declaração de receitas em valores sabidamente inferiores aos escriturados e entrega de declaração de débitos com omissão dos valores sabidamente devidos, deve ser mantida a responsabilidade tributária que lhe foi imputada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à matéria “multa qualificada”, e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-002.255, na sessão de 13 de junho de 2018, no qual, por maioria de votos, foi dado *provimento aos recursos voluntários, para fins de: (i) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%; e (ii) afastar a responsabilidade solidária da Sra. Andreia Alano Carcavilla. Vencidos os conselheiros: José Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Ester Marques Lins de Sousa que negavam provimento aos recursos voluntários. E, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.*

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECLARAÇÕES INEXATAS. “DCTF ZERADA”. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DIFERENÇA.

Comprovada a inexatidão das declarações transmitidas, notadamente o fato da DCTF “ter sido zerada”, cabível o lançamento de ofício dos tributos incidentes sobre a receita omitida.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO. “DCTF ZERADA”. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada. O não pagamento de tributo, a não apresentação de declaração ou a apresentação de declaração inexata, por si só, não revelam condutas dolosas. Tratam-se, na verdade, de situações típicas que ensejam a aplicação da multa de ofício de 75% (e não 150%), nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIA ADMINISTRADORA. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária dos sócios, ainda que com poderes de gestão.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme Súmula CARF nº 28.

IRPJ. REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa decorrente dos mesmos elementos e fatos.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2011 e 2012 a partir de falta de declaração da integralidade das receitas auferidas em *intermediação financeira, correspondente bancário e financiamento de veículos*, mediante apresentação de DIPJ, DACON e DCTF zeradas. Houve imputação de multa qualificada e responsabilização dos sócios Jorge de Souza Pereira e Andrea Alano Carcavilla. Apenas a Contribuinte e a responsável Andreia Alano Carcavilla apresentaram impugnação. A autoridade preparadora apartou as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS que não seriam litigiosas. A autoridade julgadora de 1ª instância deu parcial procedência à impugnação de Andreia Alano Carcavilla para limitar sua responsabilidade aos fatos geradores anteriores a 19/12/2012, submetendo esta exclusão a reexame necessário (e-fls. 4000/4007). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a qualificação da penalidade e a responsabilidade de Andreia Alano Carcavilla (e-fls. 4093/4108).

Tendo recebido os autos em 11/07/2018, a PGFN os restituiu em 08/08/2018 com oposição de embargos de declaração (e-fls. 4109/4112), suscitando omissão do Colegiado acerca da *questão da culpa (ação que, embora lesiva aos interesses do Fisco, foi praticada sem essa intenção)*, para fins de cabimento da responsabilidade tributária. Em exame de admissibilidade seguiu-se a rejeição por se revelar *manifestamente improcedente a alegação de omissão*, dado que:

Como se vê, trata-se de argumento que sequer foi utilizado pela autoridade lançadora. Vejamos o que consta do relatório fiscal a esse respeito:

[...]

Repare que o autor da ação fiscal afirmou que a agente prestou “informações falsas”. Ora, a falsidade da informação está inequivocamente ligada à intenção do agente em

assim prestá-la. Acaso a fiscalização pretendesse responsabilizar a Sra. Andreia Alano Carcavilla independentemente de sua intenção (nas palavras da embargante, "dolo gênero"), teria afirmado que a agente prestou informações incorretas, já que a incorreção pode ser fruto tanto da intenção da agente quanto de mero erro.

Em assim sendo, como a acusação fiscal limita-se à suposta prática de conduta dolosa (dolo em sentido estrito - intencional), não há que se falar em omissão da Turma ao deixar de se pronunciar sobre a responsabilidade da Sra. Andreia Alano Carcavilla pela prática de ato não intencional (culpa).

[...] (grifos do original)

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 08/10/2018 (e-fl. 4118) e em 15/10/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 4119/4135 no qual a Fazenda aponta divergências reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 4139/4150, do qual se extrai:

1) Qualificação da multa pela prática reiterada;

Em relação a essa matéria, foi indicado como paradigma o Acórdão n.º 9303-004.405 cuja ementa dispõe o seguinte:

PARADIGMA 1 - Acórdão n.º 9303-004.405:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 31/03/2003 a 31/12/2007

MULTA QUALIFICADA. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO FALSA EM DCTF. EXIGÊNCIA.

A inserção de informações sabidamente falsas, em desacordo com a escrituração contábil e fiscal do contribuinte, em declarações de apresentação obrigatória à RFB, enseja a aplicação de multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

A Recorrente em sua essência propugna pelo acatamento dessa divergência, nos seguintes termos:

(...) Segundo o acórdão recorrido, o fato de haver DCTF zeradas, não autoriza a conclusão de que houve dolo, ou seja, os fatos não se subsumem aos seus preceitos normativos para a qualificação da multa, visto que a conduta dolosa não restou configurada, nada obstante tenha a fiscalização comprovado que ao diminuir intencionalmente os valores declarados em DCTF, a recorrente suprime o conhecimento da existência de débitos, o que pressupõe a ocorrência de fatos geradores, e sua consequente cobrança, revelando ter pleno conhecimento que a conduta praticada atingiria seu fim, ou seja, retardar a cobrança dos tributos, apostando em eventual decadência do direito de o FISCO constituir o crédito tributário. Foi exatamente neste mesmo sentido que decidiu o acórdão paradigma Acórdão n.º 9303-004.405 : "a justificativa que teria informado os valores corretos na DIPJ e na DACTON realçam ainda mais o caráter doloso de sua ação, configurando a intenção em não informar os valores de forma a não constituir o crédito tributário."

Trecho relevante do TVF (recorrido):

É clara a intenção dolosa do Contribuinte, quando percebemos que o mesmo, referente ao ano-calendário 2011, apesar de declarar em DIPJ uma receita bruta próxima ao valor escriturado e apurar o IRPJ/CSLL devidos, sequer recolhe espontaneamente R\$ 1,00 de tributo. Quanto ao ano-calendário de 2012, a intenção torna-se mais clara ainda, já que nem ao menos declarou sua receita bruta em DIPJ ou DACTON, optando por apresentá-las "zeradas", numa evidente e manifesta vontade de impedir o conhecimento da administração fazendária

quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Outro ponto que demonstra a intenção dolosa do Contribuinte diz respeito às

informações prestadas em DCTF, quando o mesmo expressamente declara ausência de débitos para todos os meses dos anos-calendário 2011 e 2012.

A infração apurada no presente Lançamento de Ofício tem seu fundamento em elementos materiais significativos (livros fiscais) que fazem prova do que demonstram. Não há dúvidas de que o Contribuinte tenha praticado atos de comércio e, conseqüentemente, auferido receitas. As receitas brutas auferidas são vultosas, não podendo o Contribuinte alegar pretensão esquecimento de declará-las e corretamente confessar seus débitos.

A diferença entre as **receitas auferidas e as declaradas demonstram-se** severas e não se deve olvidar que estamos diante de uma conduta praticada reiteradamente nos dois anos-calendário, afastando, de pronto, a alegação de “erro escusável”.

Frente aos fatos (informações incorretas, valores expressivos e prática reiterada), não se pode admitir outra hipótese que não seja a de que ele, Contribuinte, tentou sim impedir de forma dolosa que as autoridades fazendárias tomassem conhecimento da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, conforme definido no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. (Destacou-se).

Trechos relevantes to TVF e do Ac. Recorrido, em que foi desqualificada a multa diante do quadro fático em que o TVF indicou a prática reiterada de vultosos valores (DCTFs zeradas):

Trechos do Ac. Recorrido:

(...)Como se nota, houve qualificação da multa pelo fato da Recorrente ter apresentado a DIPJ e a DACTON com inexatidões e a DCTF com informações “zeradas”, o que caracterizaria, no entender das autoridades julgadoras (cf. decisão – fls. 4.004 – item 15), intenção de fraudar o fisco, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e subsunção à conduta do art. 71 da lei nº 4.502, de 1964

(...)

Verifica-se, assim, que, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, a multa de ofício é a ordinária, de 75%. Caso, porém, a conduta do contribuinte seja passível de enquadramento nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, a multa em questão deve ser qualificada para 150%.

(...)

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Tratam-se dos ditos atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “**notas fiscais frias**”, “**notas fiscais de favor**”, **contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“Caixa 2”)**, **interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”)**, **falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.**

São essas as condutas previstas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, prescindindo do elemento dolo à sua caracterização. (...) (Destacou-se).

Seguem, a seguir, trechos do paradigma, demonstrando que a situação é assemelhada, bem assim verificando que a nota determinante para a qualificação da multa foi também a prática reiterada.

Eis abaixo trechos relevantes do Paradigma:

(...) O cerne da questão tratada no presente lançamento diz respeito à constatação de que o contribuinte apurou os tributos sob exigência, tendo os escriturado em sua contabilidade, bem como na DIPJ, não o tendo, porém, lançado em DCTF sob a justificativa de que não possuía recursos para adimplir com suas obrigações para com o fisco federal.

A Recorrente alega a não configuração da sonegação fiscal por não ter impedido ou retardado o conhecimento da ocorrência do fato gerador, visto que apresentou a DIPJ e a DACON, dando conhecimento dos fatos à autoridade fiscal.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Entendo que no caso concreto efetivamente ocorreu a prática dolosa tendente a retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador. **Ao informar faturamento menor do que o real (zerado) ao Fisco federal, o contribuinte agiu dolosamente.** Assim corretamente apurou e comprovou a autoridade fiscal e acertadamente foi confirmado pelo julgador a quo.

(...)

Acrescente-se, ainda, **que a conduta ilícita foi praticada de forma reiterada**, configurando a sonegação, tal como descrita no art. 71, I da Lei nº 4.502/64, na modalidade de ação ou omissão dolosa tendente a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A justificativa que teria informado os valores corretos na DIPJ e na DACON realçam ainda mais o caráter doloso de sua ação, configurando a intenção em não informar os valores de forma a não constituir o crédito tributário.

No caso, a decisão paradigmática considerou que a conduta reiterada do contribuinte de prestação de informação deliberadamente falsa, em DCTF, de valores divergentes daqueles escriturados na sua contabilidade comercial e fiscal, pretextando dificuldades financeiras na condução dos seus negócios, configura sonegação, tal como tipificada no art. 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Acrescentou ainda que o fato de informar os valores devidos a título de IPI na DIPJ ou no DACON, de caráter meramente informativo, como também ocorreu no recorrido (2011), em comparação à natureza de instrumento de confissão de dívida de que é dotada a DCTF, realçava o seu conhecimento a respeito do caráter doloso do seu modo de agir.

Dessa forma, patente está que o **paradigma** não reformado, em situação fática semelhante, deu entendimento diverso ao Acórdão recorrido mantendo a qualificação da multa.

Em resumo, enquanto o **acórdão paradigma** abraçou o entendimento de que a conduta reiterada do contribuinte de prestação de informação deliberadamente falsa, em DCTF, de valores divergentes daqueles escriturados na sua contabilidade comercial e fiscal, configuraria conduta dolosa, configurando a qualificação da multa; **em sentido diametralmente oposto, o Ac. Recorrido**, em situação fática assemelhada, não vislumbrou a conduta dolosa, sendo necessária utilização de "meios inidôneos ... fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de "notas fiscais frias", "notas fiscais de favor" , etc, para que a multa possa ser qualificada.

Assim sendo, considero demonstrada a divergência de entendimentos quanto a essa matéria.

2) Responsabilização tributária do art. 135 do CTN em relação a valores omitidos decorrentes da conduta dos sócios/administradores.

A FAZENDA NACIONAL alega divergência jurisprudencial quanto ao decidido no acórdão recorrido em relação ao conhecimento da responsabilidade tributária e apresenta como paradigma s os Acórdãos n.º **1102-001.017 e 1302-00.458**.

O primeiro paradigma, Acórdão n.º **1102-001.017**, foi assim ementado, no relevante:.

(...) OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES RECEBIDOS DE OPERADORAS DE CARTÕES. EXISTÊNCIA DE RECEITAS DECLARADAS. COMPROVAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO DE PARTE DOS RENDIMENTOS. ÔNUS DA PROVA. Comprovado o recebimento de receitas por intermédio de operadoras de cartões em valores muito acima dos rendimentos declarados, e sendo impossível se identificar, na escrituração contábil e nos documentos apresentados, se parte dessas receitas já haviam sido tributadas, correto se considerar a totalidade dos valores recebidos por meio de cartões como omitidos, em especial quando o contribuinte foi por diversas vezes intimado a colaborar, mas se recusou expressamente a fazê-lo.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS EM VALORES MUITO MENORES AOS EFETIVAMENTE AUFERIDOS. SONEGAÇÃO. Caracteriza-se sonegação, nos termos do art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502, de 1964, a prática reiterada de declarar ao Fisco rendimentos em valores muito abaixo daqueles efetivamente auferidos, o que enseja a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%.

RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR. ART. 135, INCISO III, DO CTN. ALCANCE. Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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 (art. 135, inciso III, do CTN). Essa responsabilidade é solidária com o contribuinte da obrigação tributária, consistindo em garantia adicional ao crédito tributário. A responsabilidade do administrador é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito, que deve ser provado pelo Fisco. No caso, a acusação fiscal comprovou de forma suficiente a ação dolosa do sócio no sentido de suprimir tributos.

(...)(Destacou-se).

O segundo Paradigma, acórdão n.º 1302-00.458, foi assim ementado no essencial:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

Multa qualificada. Inconstitucionalidade.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ESCRITURAÇÃO COMERCIAL. DEFICIÊNCIAS. LUCRO ARBITRADO.

A apresentação de escrituração incompleta, impedindo a devida apuração dos tributos por parte da Fiscalização, enseja o arbitramento dos lucros auferidos pela pessoa jurídica.

LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO APRESENTADA POSTERIORMENTE.

Tendo em vista a não existência de arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento não é modificável pela apresentação posterior da escrituração, cuja inexistência ou não apresentação foi a causa do arbitramento.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. SOLIDARIEDADE.

1 - Condutas do sócio-administrador, desde a não escrituração das operações contábeis, passando pelo não envio declarações obrigatórias de

peessoa jurídica, consubstanciaram uma série de atos ordenados, um por um, visando ocultar as receitas auferidas que deveriam ter sido oferecidas á tributação. Tais ações e omissões, além de infringirem a legislação comercial e tributária vigente, caracterizaram o dolo, restando demonstrada subsunção ao inciso III, art. 135 do CTN.

II - O termo "pessoalmente responsáveis", do artigo 135 do CTN, trata de responsabilidade surgida direta e pessoalmente, o que não quer dizer, contudo, que a pessoa jurídica fique desobrigada, até porque, caso o fosse, deveria haver uma menção expressa de exclusão de responsabilidade. (Destacou-se).

A **Recorrente** defendeu a ocorrência de divergência, nos seguintes termos:

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento ao recurso voluntário de Andreia Alano Carcavilla para afastar a sua responsabilidade tributária. Para essa e. Turma, a aplicação da multa qualificada não conduz, por si só, à conclusão de que os sócios da empresa devam ser responsabilizados com base no art. 135 do CTN. A simples verificação de que a pessoa jurídica informava ganhos em valores inferiores aos auferidos não seria suficiente para concluir pela ocorrência de conduta ilegal dos sócios da empresa.

Em sentido oposto, segue o Acórdão nº 1102-001.017, no qual prevaleceu o entendimento de que as omissões de valores decorrentes da conduta dos sócios enquadram-se como caracterizadoras da responsabilidade solidária:

No paradigma, a Fiscalização atribuiu ao sócio-administrador da empresa, responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído de ofício, em decorrência de atos praticados com infração da lei (prática reiterada e contumaz de apresentar as declarações fiscais inexatas da empresa, com receitas sabidamente menores que as efetivamente auferidas), de acordo com o art. 135, inciso III, do CTN.

(...)No acórdão paradigma, o contribuinte responsabilizado pelo crédito tributário alegou que não agiu com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, pois quem apresentou as declarações à Receita Federal foi a pessoa jurídica autuada e não a pessoa física do sócio. No entanto, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF não o excluiu da responsabilidade solidária porque ficou demonstrada nos autos, a sonegação fiscal.

Assim no paradigma, prevaleceu o entendimento de que as omissões de valores surgidas a partir da conduta dos sócios se enquadram, sim, como caracterizadoras da responsabilidade solidária desses.

Nesse mesmo sentido, segue outro paradigma:

(...).

Segue trechos do voto condutor do **Ac. Recorrido**:

A fiscalização assim justificou a responsabilização solidária imputada aos sócios:

Por prestarem informações falsas à administração fazendária, com clara infração à legislação tributária, conforme explicitado acima, respondem solidariamente pelos tributos ora lançados, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), as seguintes pessoas:

- a) ANDREIA ALANO CARCAVILLA, CPF 456.360.01053, sócia administradora, à época dos fatos;
- b) JORGE DE SOUZA PEREIRA, CPF 011.001.26821, sócio, à época dos fatos;

Já a DRJ teceu os seguintes comentários sobre o assunto:

14. [...] É inelutável, ao se apresentar DCTFs zeradas, bem assim DIPJs, por dois anos consecutivos, adrede se tentou impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador dos tributos em questão, o que caracteriza intenção de fraudar o fisco, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e subsunção à conduta do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

(...) A jurisprudência, contudo, firmou-se no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta abusiva, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Ora, não há dúvidas de que a Recorrente exerce um cargo de administração, afinal é sócia assim qualificada, mas isso não significa dizer que ela participou dolosamente de operação para lesar o fisco.

Diante dessas considerações e na linha dos precedentes jurisprudenciais mencionados, afasto a imputação da responsabilidade solidária da sócia Andreia Alano Carcavilla. (...)

Seguem trechos do voto condutor do primeiro paradigma:

5.2 – Responsabilidade Tributária do Sócio

O sócio responsabilizado pelo crédito tributário também alega que não agiu com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, pois quem apresentou as declarações à Receita Federal foi a pessoa jurídica autuada e não a pessoa física do sócio.

Acrescenta que o fato de ter assinado os documentos contábeis da empresa nada mais é que o cumprimento de seu dever de representante legal, já que tais documentos, sem sua assinatura, não possuem qualquer validade;

Aduz que a lei de que fala o artigo 135, do CTN, é aquela relativa às formas de gestão e administração das pessoas jurídicas. Não fosse assim, qualquer mero inadimplemento se configuraria como infração à lei por parte de terceiro, o que já foi afastado pela jurisprudência.

(...)

Sem razão o recorrente.

De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, a responsabilidade do “sócio gerente” decorre de sua condição de “gerente” e não de “sócio”.

Assim, não basta ser sócio para que responda solidariamente pelo crédito tributário. A responsabilidade do administrador é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito, que deve ser provada pelo Fisco.

Entendo que a acusação fiscal comprovou de forma suficiente a ação dolosa do sócio no sentido de suprimir tributos.

Como já consignado, considero que restou comprovada a sonegação, caracterizada pela prática reiterada de declarar receitas em valores muito abaixo daqueles efetivamente auferidos. E foi o sócio gerente quem elaborou os documentos contábeis e fiscais que continham as informações incorretas, não sendo possível afastar sua participação na conduta ilícita apurada. (...) (Destacou-se).

Seguem trechos do voto condutor do **segundo paradigma**:

Alega a recorrente que o sócio gerente não pode ser responsabilizado pelos tributos devidos pela empresa em caso de simples inadimplência, argumento com o qual concordo, em consonância com a jurisprudência dominante neste colegiado e também junto ao Poder Judiciário.

No entanto, não é esse o caso dos autos.

No presente caso, diante de uma receita de R\$51.156.366,01 (apurada a partir do livros do ICMS), a recorrente não pagou nenhum centavo de tributos federais, não apresentou DIPJ e não reconheceu seus débitos pela apresentação de DCTF's, além do fato de não registrar esses fatos na contabilidade.

Não se trata de responsabilizar o sócio pela inadimplência da empresa, mas sim, por desrespeito à Lei (comercial, civil e tributária) e ao contrato social.

Sobre a matéria manifestou-se a DRJ:

Contudo, observe-se que o descumprimento de obrigação de escrituração marcou apenas o início de uma série de ações, promovidas pelo administrador, visando ocultar as receitas auferidas pela sociedade empresária. Não por acaso, optou por não enviar as declarações a que se encontram sujeitas as pessoas jurídicas sob o seu regime de tributação, DIPJ e DCTF.

Por consequência, não apurou nem efetuou o recolhimento dos tributos devidos.

Observe-se que o caso concreto não trata de uma mera falta de pagamento de tributos. Constitui-se em uma série de atos tomados pelo administrador, desde a não manutenção de escrituração completa até o não envio de declarações das quais as pessoas jurídicas encontram-se obrigadas. Fosse a situação apenas o inadimplemento do recolhimento dos impostos e contribuições por notória incapacidade financeira da pessoa jurídica, a responsabilidade subsistiria apenas sobre a empresa. Contudo, verifica-se uma série de condutas, ordenadas e planejadas, com o claro intuito de ocultar as receitas auferidas, para não oferecê-las à tributação. A conduta dolosa do administrador encontra-se claramente caracterizada.

Observe-se que o contrato social da contribuinte atribui, ao administrador, a incumbência de "todas as operações sociais, visando sempre um bom andamento dos negócios da empresa (...) respondendo perante a sociedade e a terceiros, pelo excesso de mandato e pela violação da lei."

Ou seja, não apenas a legislação fiscal e comercial, mas também o contrato social da contribuinte foi descumprido, tendo em vista que o administrador não cumpriu com suas obrigações, agindo em nítida discordância com o estatuto da empresa. Como visar pelo bom andamento dos negócios da empresa, conforme previsão expressa do estatuto da sociedade empresária, desobedecendo-se, sumariamente, a legislação vigente?

Fica evidente que o sócio gerente, de forma consciente, pois não pode admitir que o sócio, diante de uma receita de mais de R\$ 50 milhões, sem escrituração contábil, sem apresentação de DIPJ e, em especial sem o pagamento ou confissão de qualquer tributo federal, possa alegar que

desconhecia tais situações e que não houve o elemento subjetivo da vontade consciente da prática de tais atos.

Entendo que as provas trazidas pela fiscalização demonstram, de forma evidente e inquestionável, que o sócio gerente teve conhecimento e poder de decisão sobre os fatos acima descritos, violando, conscientemente, a lei comercial (falta de escrituração), a lei fiscal (omissão de receitas e falta de pagamento) e o contrato social. (Destacou-se).

Da situações assemelhadas

Todos os acórdãos tratam de situações fáticas assemelhadas envolvendo a responsabilização de sócio-administrador em que restou caracterizada a prática reiterada de declarar nos documentos de confissão de dívida valores sabidamente inferiores aos escriturados (inexatos) ou zerados.

Da divergência constatada

Enquanto no Ac. Recorrido a constatação de que a pessoa jurídica de forma reiterada informava nos documentos de confissão de dívida (DCTF) valores sabidamente inferiores (inexatos) aos auferidos ou mesmo zerados não seria suficiente para concluir pela ocorrência de conduta ilegal dos sócios da empresa e sua consequente responsabilização; **De outra banda, nos acórdãos paradigmas**, prevaleceram o entendimento de que tais omissões de valores eram necessariamente do conhecimento dos sócios-administradores e assim o dolo também estava automaticamente caracterizado, enquadrando-se na responsabilidade solidária a que se refere o art. 135, inciso III do CTN.

Eis os trechos respectivamente do primeiro e segundo paradigma que deixam ainda mais claro que os fatos em tela não se trata mera responsabilização por falta de adimplemento, mais relevante é o fato da existência de entrega de declarações inexatas ou zeradas e que passam necessariamente pelo conhecimento dos sócios-administradores:

Primeiro paradigma:

(...) Como já consignado, considero que restou comprovada a sonegação, caracterizada **pela prática reiterada de declarar receitas em valores muito abaixo daqueles efetivamente auferidos. E foi o sócio gerente quem elaborou os documentos contábeis e fiscais que continham as informações incorretas, não sendo possível afastar sua participação na conduta ilícita apurada.** (...) (Destacou-se).

Segundo paradigma:

(...) **Observe-se que o caso concreto não trata de uma mera falta de pagamento de tributos.** Constitui-se em uma série de atos tomados pelo administrador, desde a não manutenção de escrituração completa até o não envio de declarações das quais as pessoas jurídicas encontram-se obrigadas. Fosse a situação apenas o inadimplemento do recolhimento dos impostos e contribuições por notória incapacidade financeira da pessoa jurídica, a responsabilidade subsistiria apenas sobre a empresa. Contudo, verifica-se uma série de condutas, ordenadas e planejadas, com o claro intuito de ocultar as receitas auferidas, para não oferecê-las à tributação. A conduta dolosa do administrador encontra-se claramente caracterizada.

(...)

Fica evidente que o sócio gerente, de forma consciente, pois não pode admitir que o sócio, diante de uma receita de mais de R\$ 50 milhões, sem escrituração contábil, sem apresentação de DIPJ e, em especial sem o pagamento ou confissão de qualquer tributo federal, possa alegar que desconhecia tais situações e que não houve o elemento subjetivo da vontade consciente da prática de tais atos. (Destacou-se).

Assim nos paradigmas, diferente do recorrido prevaleceu o entendimento de que as omissões de valores em tela surgem necessariamente a partir da conduta dos sócios e, dessa forma, se enquadram como caracterizadoras da responsabilidade solidária desses.

Portanto, OPINO por também ADMITIR a divergência desta segunda matéria através dos 2(dois) paradigmas.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, OPINO por **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação às duas matérias em discussão: 1) Qualificação da multa pela prática reiterada; e 2) Responsabilização tributária do art. 135 do CTN em relação a valores omitidos decorrentes da conduta dos sócios/administradores. *(destaques do original)*

A PGFN argumenta que a acusação fiscal *entendeu ter havido a figura da sonegação, pela entrega reiterada de DCTF em valores substancialmente inferiores aos devidos em alguns períodos e zerados em outros*, mas o Colegiado *a quo* afastou a qualificação da penalidade sob o argumento de que a conduta da Contribuinte *não seria suficiente para caracterizar o intuito doloso*, diversamente do decidido no paradigma nº 9303-004.317, na parte admitida, *no qual decide pela manutenção da multa qualificada no caso, por entender que a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco*. Observa que ambos lançamentos decorreram de diferenças verificadas entre o valor declarado em DCTF e o efetivamente devido, em condutas *sistemáticas e recorrentes* de declaração a menor de débitos, *sendo que o contribuinte tinha ciência dos valores efetivamente devidos, haja vista a circunstância dos valores por ele escriturados estarem corretos, e terem sido disponibilizados ao fisco*.

A divergência também se verificaria em relação ao paradigma nº 9303-004.405, no qual os valores escriturados e refletidos em DIPJ não foram lançados em DCTF *sob a justificativa de que não possuía recursos para adimplir com as obrigações com o fisco federal*. A omissão de *informações em declaração obrigatória de forma contumaz e consciente* prestou-se a justificar a qualificação da penalidade, sob o entendimento de que *a justificativa que teria informado os valores corretos na DIPJ e na DICON realçam ainda mais o caráter doloso de sua ação, configurando a intenção em não informar os valores de forma a não constituir o crédito tributário*. Diversamente, o acórdão recorrido entendeu que conduta semelhante não seria dolosa, *nada obstante tenha a fiscalização comprovado que ao diminuir intencionalmente os valores declarados em DCTF, a recorrente suprime o conhecimento da existência de débitos, a indicar pleno conhecimento que a conduta praticada atingiria seu fim, ou seja, retardar a cobrança dos tributos, apostando em eventual decadência do direito de o FISCO constituir o crédito tributário*.

Conclui que, *conforme se observa, os acórdãos paradigmas, ao contrário do acórdão recorrido, entenderam que a omissão reiterada de receita em todo o período, de valores significativos, revelaria a presença de dolo, justificando-se a aplicação da multa qualificada, de modo que resta demonstrada a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 44, inciso I e § 1º, Lei n. 9.430/96 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64*.

Quanto à responsabilidade tributária de Andrea Alano Carcavilla, aduz que para o Colegiado *a quo*, a aplicação da multa qualificada não conduz, *por si só, à conclusão de que os sócios da empresa devam ser responsabilizados com base no art. 135 do CTN*. A simples verificação de que a pessoa jurídica informava ganhos em valores inferiores aos auferidos não seria suficiente para concluir pela ocorrência de conduta ilegal dos sócios da empresa. Já no

paradigma n.º 1102-001.017 *prevaleceu o entendimento de que as omissões de valores decorrentes da conduta dos sócios enquadram-se como caracterizadoras da responsabilidade solidária*, dado que se afirmou *demonstrada nos autos, a sonegação fiscal*. No mesmo sentido seria o paradigma n.º 1302-00.458.

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido reportando-se ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e ao art. 71 da Lei n.º 4.502/64 e aduzindo que:

Com o intuito de demonstrar, *data máxima vênia*, o desacerto do acórdão aludido na desqualificação da multa de ofício, importante ressaltar, de logo, que a sonegação do artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, fundamento da aplicação do então inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (hoje § 1º c/c inciso I do mesmo art. 44) refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) que se destina a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador e suas especificações, bem assim das condições pessoais da contribuinte.

A esse respeito, importante a transcrição dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco¹ acerca do então inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

“Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.” (Grifos acrescidos)

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: **é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**

O acerto da referida afirmação foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do HC no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso de Melo²:

“EMENTA: “HABEAS CORPUS” – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO–TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA “PERSECUTIO CRIMINIS” – INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE – PEDIDO DEFERIDO.

- Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei n.º 8.137/90, a instauração da concernede persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (“an debeatur”) além de definido o respectivo valor (“quantum debeatur”) sob pena de, em incorrendo esta condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público.

Precedentes.

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

² DJ 03-12-2004 PP 00050 EMENT VOL – 02175-02 PP – 00253 RJ-SP v. 52, N. 327, 2005, p. 143-146 RT v. 94, n. 833, 2005, p. 473-476

Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito. (CP, art. 111,I). Precedentes.”

Pois bem. Há necessidade de se analisar **a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano**. Ou seja, caberia demonstrar que o contribuinte dirigiu a sua vontade, de forma consciente, para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

No caso, a constatação da ação dolosa reside no conhecimento das informações verdadeiras sobre os tributos, caracterizado pela escrituração nos livros fiscais e contábeis, demonstrando total conhecimento dos valores devidos e declarando a menor, reiteradamente, afastando, assim, qualquer argumento de mero erro na prestação das informações.

Salienta-se que a imposição da multa qualificada visa coibir as condutas dolosas, diferenciando-as do mero erro ou da interpretação divergente. Não se deve perder de vista que a DIPJ não possui a natureza de confissão de dívida e sua entrega não supre o dever de informar os débitos em DCTF, cuja cumprimento escorreito evitaria o agir desnecessário da Administração. Se o contribuinte provoca deliberadamente este agir, implicando o retardamento do conhecimento da existência do tributo devido e, conseqüentemente, da cobrança do tributo, deve sua conduta ser coibida pela qualificação da multa aplicada no lançamento de ofício.

Tem-se, portanto, que a conduta livre e consciente da contribuinte não pode ser confundida como um mero erro material. A recorrida não externou, repita-se, uma simples declaração inexata, mas ao contrário, uma inexactidão intencional e reiterada, caracterizadora de presença da subjetividade no ato infracional e motivo bastante para a penalidade de maior ônus.

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, no sentido de apresentar ao fisco declarações inverídicas, que procuravam esconder o verdadeiro valor da obrigação tributária principal, demonstrou conduta consciente, a fim de obter determinado resultado: *“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(...)”*

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado³ afirma desdobrar-se esse em **tipo objetivo e tipo subjetivo**.

O **tipo objetivo** desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

“[...]”

É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

³ PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal).

[...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as consequências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”. (grifos acrescidos)

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes já condenou tal prática dolosa, pacificando o entendimento de que, a conduta do contribuinte em omitir vultuosas quantias ao Fisco em suas declarações, comprova o evidente propósito de sonegação do tributo devido, sendo inteiramente cabível a multa qualificada. Confira-se:

[...]

Desse modo, o ilícito foi cometido pela recorrida com evidente intuito de fraude, sendo inteiramente cabível, conforme jurisprudência pacificada desse Conselho, a cobrança da multa agravada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- i) praticou atividade ilícita comprovada, consistente na prática sistemática, durante o período de apuração de 2011 e 2012, de omitir em DCTF saldo devedor de IRPJ/CSLL, sem declinar quaisquer justificativas plausíveis para tal conduta, em atividade reiterada, que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi devidamente aplicada pela fiscalização a multa de 150%;
- ii) como resultado de sua conduta dolosa de apresentação reiterada de declarações inverídicas ao fisco, objetivando impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, houve evidente prejuízo ao erário;
- iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática;
- iv) a conduta realizada repetidamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Assim sendo, porque contrariadas as provas dos autos, especialmente as considerações do Relatório Fiscal, os demonstrativos que o acompanham e outros documentos que acompanham a autuação, e considerando a regra do art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, que substituiu o inciso II do mesmo art. 44, fundamento da autuação (conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007), deve

ser mantida a qualificação da multa, uma vez que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos, além de corroborar a jurisprudência deste Conselho.

Quanto à responsabilidade tributária, *ao apresentar DCTFs e DIPJs zeradas, por dois anos consecutivos, nada obstante o registro contábil e fiscal de receitas, como dito anteriormente, não resta dúvida de que Andreia Alano Carcavilla teve, na condição de administradora da empresa, a intenção de fraudar o fisco, por meio da prática da conduta prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, o que com efeito caracteriza infração de lei, nos termos do inciso III do art. 135 do CTN, fundamento da imputação.*

Reporta outros julgados deste Conselho em favor de seu entendimento, inclusive o Acórdão nº 9101-001.656, deste Colegiado, e finaliza pedindo o provimento do recurso *para que seja restabelecida a responsabilidade e a penalidade de 150%.*

Depois da tentativa de ciência infrutífera da Contribuinte por via postal (e-fl. 4156), seguiu-se a ciência por edital desafixado em 18/05/2019 (e-fl. 4158). A responsável Andreia Alano Carcavilla foi cientificada em 30/11/2020 (e-fl. 4167). O responsável Jorge de Souza Pereira, depois da tentativa de ciência infrutífera por via postal (e-fl. 4168), foi cientificado por edital eletrônico publicado em 16/12/2020 (e-fl. 4169).

Ausente manifestação da Contribuinte e dos responsáveis tributários, o crédito tributário mantido foi transferido para outros autos e estes retornaram ao CARF para apreciação do recurso especial da PGFN.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O Colegiado *a quo* decidiu sob a premissa de que a conduta da Contribuinte, *de ter apresentado a DIPJ e a DICON com inexatidões e a DCTF com informações “zeradas”* não se diferenciaria das hipóteses de *falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata*, para as quais a legislação prevê a multa ordinária de 75%. O entendimento prevalente, expresso pelo relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, foi no sentido de que a sonegação referida pela autoridade fiscal demandaria identificação e comprovação da *exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco)*, o que seria possível, por exemplo, mediante identificação *de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização*. Reportando voto da Conselheira Lívia De Carli Germano, o relator do acórdão recorrido demanda *que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.*

Depois de referir as Súmulas CARF nº 14 e 25, e mais à frente observando que o ilícito de *não declarar tributos* está tipificado para aplicação da multa de 75%, o relator do acórdão recorrido conclui:

Nesse ponto, discordo que o não pagamento de tributos apurados e escriturados pelo contribuinte, mas não informados corretamente nas declarações entregues ao fisco, constitui prova de dolo, fraude ou sonegação.

Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo, o que é diferente do seu não pagamento.

Nessa situação particular, não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida simulada ou fraudulenta por parte dos Recorrentes.

Pelo contrário, os valores considerados receitas omitidas foram lançados nos livros contábeis e fiscais da própria empresa, livros estes que foram espontaneamente entregues por ela ao fisco em atendimento à fiscalização. E, diga-se, foi a partir da contabilidade entregue pela Recorrente que a fiscalização constatou a irregularidade que imputou à empresa.

Em nenhum momento a Recorrente negou que auferiu tais receitas, tendo, inclusive, retificado as DIPJ após o início da ação fiscal.

Ademais, merece atenção o fato de que foi a conduta da Recorrente de não declarar e pagar tributos mesmo tendo sofrido considerável quantia a título de retenção por serviços prestados que acabou atraindo uma fiscalização.

Ainda que a contribuinte, ao não pagar tributos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral, esta conduta não constitui ato simulado ou fraudulento, ou seja, não caracteriza dolo.

Não há dúvidas de que o contribuinte, ao não recolher impostos e não declará-los, cometeu um ilícito tributário, mas daí a afirmar que houve dolo, entendo existir uma enorme distância.

No paradigma nº 9303-004.405, o sujeito passivo deu conhecimento da ocorrência dos fatos geradores ao Fisco mediante DIPJ e DACON, mas nada informou em DCTF, acrescentando-se aqui a *justificativa de que não possuía recursos para adimplir com suas obrigações para com o fisco federal*. Além disso, a ementa refere ocorrências entre 31/03/2003 e 31/12/2007, mas a maior extensão do período não foi invocada na conclusão do paradigma, nos seguintes termos:

Está claro que o contribuinte praticou uma conduta ilícita quando prestou informação deliberadamente falsa na DCTF, de valores divergentes daqueles escriturados na sua contabilidade comercial e fiscal, sob a justificativa de dificuldades financeiras. O sujeito passivo tinha plena consciência de seus atos e das consequências, visto que alegou que não tinha recursos para fazer os pagamentos e caso tivesse declarado seriam originados processos de controle de débitos e cobrança.

Acrescente-se, ainda, que a conduta ilícita foi praticada de forma reiterada, configurando a sonegação, tal como descrita no art. 71, I da Lei nº 4.502/64, na modalidade de ação ou omissão dolosa tendente a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A justificativa que teria informado os valores corretos na DIPJ e na DACON realçam ainda mais o caráter doloso de sua ação, configurando a intenção em não informar os valores de forma a não constituir o crédito tributário.

Há, portanto, similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial em face deste paradigma.

Anote-se, apenas, que também foi indicado o paradigma 9303-004.317, que não foi analisado no exame de admissibilidade.

Com referência à imputação de responsabilidade tributária, seria possível cogitar que esta matéria é decorrente do dissídio jurisprudencial caracterizado em relação à multa

qualificada, vez que, por afastar a ocorrência de sonegação, o voto condutor do acórdão recorrido traz a seguinte conclusão acerca da responsabilização de Andreia Alano Carcavilla:

A jurisprudência, contudo, firmou-se no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta abusiva, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Ora, não há dúvidas de que a Recorrente exerce um cargo de administração, afinal é sócia assim qualificada, mas isso não significa dizer que ela participou dolosamente de operação para lesar o fisco.

Diante dessas considerações e na linha dos precedentes jurisprudenciais mencionados, afasto a imputação da responsabilidade solidária da sócia Andreia Alano Carcavilla.

Nestes termos, restou confirmado que a responsável *exerce um cargo de administração* – inclusive foi negado provimento ao recurso de ofício quanto à exclusão da responsabilidade do período posterior ao seu desligamento da empresa, ponto sobre o qual não remanesce litígio – mas não teria havido *comprovação de prática de conduta abusiva*, dado tratar-se, apenas, de falta de recolhimento de tributo devido pela sociedade. Logo, poder-se-ia cogitar que, se afirmada a ocorrência de sonegação, a decisão acerca da imputação de responsabilidade também deveria ser revertida.

De toda a sorte, a PGFN logrou apresentar ao menos um paradigma que se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial autônomo nesta segunda matéria.

Isto porque o paradigma nº 1102-001.017 tratou de responsabilização de administradores na hipótese de *prática reiterada de declaração de rendimentos em valores muito menores aos efetivamente auferidos*, mantendo a imputação fiscal inclusive quanto à qualificação da penalidade. Veja-se o que consta de seu voto condutor:

O recorrente alega que não é possível a qualificação da multa por falta de comprovação do evidente intuito de fraude, fato reconhecido por um dos julgadores da DRJ. Acrescenta que não há notícia do uso de documentos falsos, de utilização de interpostas pessoas, etc, e que a **simples divergência de informações não comprova o dolo específico**.

Contudo, em análise do Termo de Constatação Fiscal (fls. 2.021 a 2.023), verifica-se que a majoração da penalidade **não foi relacionada à simples divergência de valores**, mas sim à prática reiterada (24 meses) de informar receitas de vendas bem menores do que as efetivamente recebidas (foram omitidos rendimentos 193% maiores do que os efetivamente declarados em 2008 e 171%, em 2009). Assim, **o dolo estaria comprovado tanto pelo valor da omissão quanto pela repetição da infração**.

Concordo com a conclusão de que a **prática reiterada de declarar receitas em valores muito abaixo daqueles efetivamente auferidos serve, por si só, para comprovar a intenção dolosa de suprimir tributos, não podendo ser compreendida como simples erro de escrituração**.

Nesse sentido, ficou demonstrada a ocorrência de omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que é considerado como prática de sonegação nos termos do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e justifica a duplicação da penalidade, de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

[...]

A Fiscalização atribuiu ao Sr. Valter Prado Lopes, sócio-administrador da empresa, responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído de ofício, em decorrência de atos praticados com infração da lei (**prática reiterada e contumaz de apresentar as declarações fiscais inexatas da empresa, com receitas sabidamente menores que as efetivamente auferidas**), de acordo com o art. 135, inciso III, do CTN.

[...]

De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, a responsabilidade do “sócio-gerente” decorre de sua condição de “gerente” e não de “sócio”.

Assim, não basta ser sócio para que responda solidariamente pelo crédito tributário. A responsabilidade do administrador é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito, que deve ser provada pelo Fisco.

Entendo que a acusação fiscal **comprovou de forma suficiente a ação dolosa do sócio no sentido de suprimir tributos.**

Como já consignado, considero que **restou comprovada a sonegação**, caracterizada pela prática reiterada de declarar receitas em valores muito abaixo daqueles efetivamente auferidos. **E foi o sócio-gerente quem elaborou os documentos contábeis e fiscais que continham as informações incorretas, não sendo possível afastar sua participação na conduta ilícita apurada.**

Não macula o Termo de Responsabilidade Solidária o fato de nele se ter apontado infração aos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, que trata de crimes contra a ordem tributária, pois a qualificação da multa por sonegação implica a ocorrência desses crimes. O entendimento de que só se pode falar em crime contra a ordem tributária após o fim da discussão administrativa, ou ainda o fato de que só o Poder Judiciário poderá condenar pela prática desses delitos não impedem a imputação, em tese, das infrações a esses dispositivos. Do mesmo modo, parece-me evidente que o CTN buscou responsabilizar o administrador pela infração a qualquer lei que gere consequências tributárias, e não apenas àquelas relacionadas à gestão e à administração das pessoas jurídicas.

Já o argumento de que o art. 135 do CTN exige o dolo e não a culpa do agente é irrelevante para a discussão, pois foi comprovado o intuito doloso. Finalmente, a alegação de que os atos praticados pelo sócio não fizeram surgir obrigações tributárias para a empresa autuada carece de sentido, já que **o presente processo cuida justamente do crédito tributário decorrente do lançamento que autuou as omissões de rendimentos surgidas a partir das ações que lhe foram imputadas.**

Assim, mantenho a responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Valter Prado Lopes. *(destacou-se)*

Note-se que referido paradigma tratou de receitas omitidas, apuradas em operações com cartões de crédito, mas outro Colegiado do CARF entendeu que a reiteração dos valores subtraídos da tributação, inclusive mediante declarações que não correspondiam ao real volume de transações, prestaram-se a excluir a hipótese de erro e caracterizar a sonegação reconhecida como justificativa para qualificação da penalidade e para imputação de responsabilidade ao sócio gerente, condição que o vinculava à prestação de informações que viabilizaram a sonegação.

Para maior clareza, observe-se que no presente caso a imputação de responsabilidade à sócia-administradora se fez, precisamente, pela prestação de informações falsas nas declarações entregues, conforme se extrai do Relatório Fiscal de e-fls. 81/123:

O fato gerador do IRPJ é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. E a aquisição desta disponibilidade é comunicada à administração tributária através da DIPJ, instituída através da Instrução Normativa SRF nº 127/1998, que detalha a renda

auferida e os demais elementos necessários à caracterização da base de cálculo do tributo.

Como descrito anteriormente, as DIPJs, anos-calendário 2011 e 2012, foram apresentadas com incorreções ou totalmente “zeradas”.

O fato gerador da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda. O auferimento destas receitas é comunicado a administração tributária através do DACON, instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387/2004. Para os anos-calendário 2011 e 2012, o Contribuinte apresentou o DACON tão somente para os meses 04/2011 a 12/2011, 01/2012 e 04/2012 a 08/2012 e, ainda assim, os apresentou “zerados”.

Por prestarem informações falsas à administração fazendária, com clara infração à legislação tributária, conforme explicitado acima, respondem solidariamente pelos tributos ora lançados, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), as seguintes pessoas:

a) ANDREIA ALANO CARCAVILLA, CPF 456.360.010-53, sócia administradora, à época dos fatos;

[...]

Assim, há similitude suficiente com o presente caso, no qual a falta de informação dos reais contornos da atividade em declarações apresentadas pela Contribuinte, e consequente falta de recolhimento dos tributos, apesar de reiterada, não foi reconhecida como sonegação e, assim, resultou na desconstituição do dolo necessário para responsabilização da sócia-administradora, com fundamento no mesmo art. 135, III do CTN.

Já com referência ao paradigma nº 1302-00.458, seu relato evidencia que a acusação fiscal teve em conta omissão de receitas escrituradas nos livros do ICMS da ordem de R\$ 51.156.366,01, sem apresentação de DIPJ e DCTF no ano-calendário 2005, e sem qualquer recolhimento dos tributos sobre o lucro e o faturamento nos períodos, contexto do qual resultou o que mais assim relatado:

A multa de ofício foi qualificada no percentual de 150%, uma vez que restou caracterizada a intenção dolosa na conduta da contribuinte, ao optar por prática reiterada e deliberada de não recolher nem declarar, em DIPJ/DCTF os tributos devidos.

Por fim, de acordo com o contrato social, constatou a Fiscalização que a contribuinte tem como sócios o sr. Gibrail Elias Mikhail Hanna, CPF 026.984.041-91, detentor de 99% do capital social e Kátia Arantes Romano Hanna, CPF 290.330.121-20, com 1% do capital social. Por sua vez, na procuração pública de fls. 44, a contribuinte nomeou e constituiu como procuradores com amplos poderes para gerir os negócios da outorgante os srs. Nadim Gibrail Hanna, CPF 284.850.331-91 e Nabil Gibrail Hanna, CPF 307.302.871-49, tendo sido a procuração lavrada em 13/07/2005.

Nesse sentido, decidiu a Fiscalização, com fulcro nos incisos II e III do art. 135 do CTN, lavrar Termos de Sujeição Passiva Solidária, fls. 37/39, em nomes dos responsáveis solidários pelo crédito tributário ora constituído, quais sejam, os srs. Gibrail Elias Mikhail Hanna, Nabil Gibrail Hanna e Nadim Gibrail Hanna, “*tendo em vista que os mesmos, na gestão dos negócios da pessoa jurídica fiscalizada, na condição de sócio-gerente, diretores e/ou procuradores, infringiram a legislação tributária com o evidente intuito de furtar-se ao recolhimento dos tributos e contribuições federais devidos, conforme restou demonstrado*”.

Ausente contestação acerca dos motivos para qualificação da penalidade, o outro Colegiado do CARF apenas afastou a arguição de sua inconstitucionalidade e, quanto à responsabilização dos sócios, assim fundamentou sua manutenção:

No presente caso, diante de uma receita de R\$51.156.366,01 (apurada a partir do livros do ICMS), a recorrente não pagou nenhum centavo de tributos federais, não apresentou DIPJ e não reconheceu seus débitos pela apresentação de DCTF's, além do fato de não registrar esses fatos na contabilidade.

Não se trata de responsabilizar o sócio pela inadimplência da empresa, mas sim, por desrespeito à Lei (comercial, civil e tributária) e ao contrato social. Sobre a matéria manifestou-se a DRJ:

A princípio, cabe esclarecer que a pessoa jurídica fiscalizada constitui-se numa sociedade limitada, com Capital Social de R\$62.000,00, no qual as 62.000 quotas encontram-se distribuídas entre os sócios Gibrail Elias Mikhail Hanna, detentor de 61.380 quotas, e Kátia Arantes Romano Hanna, detentora de 620 quotas.

Por sua vez, o inciso VII da Consolidação Contratual da Embalagem Lógicas LTDA, fls. 184, discorre sobre o administrador da sociedade:

“VII – A administração da sociedade é exercida somente pelo sócio GIBRAIL ELIAS MIKHAIL HANNA, ao qual se incumbe de todas as operações sociais, visando sempre um bom andamento dos negócios da empresa e representando a sociedade judicial e extrajudicialmente, de forma passiva e ativa, ficando-lhe autorizado o uso da empresa em negócios de seus interesses, como: endossos, avais, fianças, abonos ou qualquer outro fim gratuito por sua natureza, respondendo perante a sociedade e a terceiros, pelo excesso de mandato e pela violação da lei.”

Resta demonstrado, portanto, que o sr. Gibrail Elias Mikhail Hanna detém poderes de administração sobre a pessoa jurídica.

Tal constatação é fundamental, uma vez que o inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre as pessoas que detêm poderes de gerência, e não sobre aqueles que somente sejam sócios. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto de um diretor contratado.

Entretanto, a plena subsunção ao comando do art. 135 do CTN demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Ainda, cabe verificar se a conduta do agente foi dolosa, consubstanciando-se o elemento subjetivo, no qual a responsabilidade nasce apenas se o administrador agir intencionalmente, mesmo ele sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

Dentre as obrigações previstas a que os empresários estão sujeitos, em termos gerais, incluem-se a de manter escrituração regular de seus negócios e a de levantar demonstrações contábeis periódicas.

O dever de manter a escrituração dos negócios de que participam encontra-se previsto no art. 1179, caput, do novel Código Civil:

“Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.”

Contudo, observe-se que o descumprimento de obrigação de escrituração marcou apenas o início de uma série de ações, promovidas pelo administrador, visando ocultar as receitas auferidas pela sociedade empresária. Não por acaso, optou por não enviar as declarações a que se encontram sujeitas as pessoas jurídicas sob o seu regime de tributação, DIPJ e DCTF.

Por consequência, não apurou nem efetuou o recolhimento dos tributos devidos.

Observe-se que o caso concreto não trata de uma mera falta de pagamento de tributos. Constitui-se em uma série de atos tomados pelo administrador, desde a não manutenção de escrituração completa até o não envio de declarações das quais as pessoas jurídicas

encontram-se obrigadas. Fosse a situação apenas o inadimplemento do recolhimento dos impostos e contribuições por notória incapacidade financeira da pessoa jurídica, a responsabilidade subsistiria apenas sobre a empresa.

Contudo, verifica-se uma série de condutas, ordenadas e planejadas, com o claro intuito de ocultar as receitas auferidas, para não oferece-las à tributação. A conduta dolosa do administrador encontra-se claramente caracterizada.

Observe-se que o contrato social da contribuinte atribui, ao administrador, a incumbência de “todas as operações sociais, visando sempre um bom andamento dos negócios da empresa (...) respondendo perante a sociedade e a terceiros, pelo excesso de mandato e pela violação da lei.”

Ou seja, não apenas a legislação fiscal e comercial, mas também o contrato social da contribuinte foi descumprido, tendo em vista que o administrador não cumpriu com suas obrigações, agindo em nítida discordância com o estatuto da empresa. Como visar pelo bom andamento dos negócios da empresa, conforme previsão expressa do estatuto da sociedade empresária, desobedecendo-se, sumariamente, a legislação vigente?

Fica evidente que o sócio gerente, de forma consciente, pois não pode admitir que o sócio, diante de uma receita de mais de R\$ 50 milhões, sem escrituração contábil, sem apresentação de DIPJ e, em especial sem o pagamento ou confissão de qualquer tributo federal, possa alegar que desconhecia tais situações e que não houve o elemento subjetivo da vontade consciente da prática de tais atos.

Entendo que as provas trazidas pela fiscalização demonstram, de forma evidente e inquestionável, que o sócio gerente teve conhecimento e poder de decisão sobre os fatos acima descritos, violando, conscientemente, a lei comercial (falta de escrituração), a lei fiscal (omissão de receitas e falta de pagamento) e o contrato social.

A decisão do paradigma, nestes termos, tem em conta a infração cometida pelos sócios que, tendo conhecimento da receita auferida e escriturada em seu Livro de Registro de ICMS, deixa de promover a correspondente escrituração contábil, bem como de entregar as devidas DIPJ e DCTF, e de recolher todos os tributos devidos à União.

O recorrido, por sua vez, não tem em conta responsabilização dos administradores por vícios na escrituração. Os *livros fiscais* são referidos como prova da prática de atos de comércio e auferimento de receitas vultosas, acerca das quais os responsáveis não podem negar conhecimento, a evidenciar que a prestação de declarações com informações incorretas reiteradamente prestar-se-ia a impedir o conhecimento dos fatos geradores pelo Fisco. Note-se, ainda, que o paradigma trata da hipótese de falta de apresentação de declarações.

Evidente está que o paradigma concluiu pela violação da lei comercial, da lei fiscal e do contrato social por falta de escrituração dos livros contábeis e consequente falta de apresentação de declarações diante de receitas inequivocamente conhecidas e sabidamente tributáveis. Já a conduta nestes autos foi de prestar declarações inverídicas a partir de receitas reconhecidas na escrituração.

Acrescente-se, também, que este segundo paradigma já foi rejeitado por este Colegiado para caracterização de dissídio jurisprudencial no Acórdão nº 9101-005.457⁴, porque:

Quanto ao paradigma 1302-000.458, também verifico contextos fáticos bem distintos. Veja-se:

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e votaram pelas conclusões na matéria as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

No recorrido, reitera-se, os fatos trazidos para exame estão calcados na infração de omissão de receita significativa, em razão de uma conta corrente não contabilizada, cuja origem não havia sido comprovada, com utilização de RMF, e o paradigma trata de exame junto à escrituração do ICMS, bem como a não apresentação pelo contribuinte da sua escrituração completa, que ensejou o arbitramento de lucro. Além disso, examinando-se o paradigma verifica-se que o fundamento para qualificação da multa centrou-se no fato de que o contribuinte não recolheu nem declarou em DIPJ/DCTF os tributos devidos de forma reiterada. E no que toca à responsabilidade tributária, traz o paradigma que:

“Constatou a fiscalização que a contribuinte tem como sócios o sr. (...) detentor de 99% do capital social e (...) com 1% do capital social. Por sua vez, na procuração pública de fls. 44, a contribuinte nomeou e constituiu como procuradores com amplos poderes para gerir os negócios da outorgante os srs. (...), tendo sido a procuração lavrada em 13/07/2005.”

“Fica evidente que o sócio gerente, de forma consciente, pois não se pode admitir que o sócio, diante de uma receita de mais de R\$ 50 milhões sem escrituração contábil, sem apresentação de DIPJ e, em especial sem o pagamento ou confissão de qualquer tributo federal, possa alegar que desconhecia tais situações e que não houve o elemento subjetivo da vontade consciente da prática de tais atos.”

No Termo de Verificação Fiscal do acórdão recorrido aduz a fiscalização que:

“Tendo em conta que a informação em DIPJ de receita bruta não considerou o valor correspondente às receitas omitidas e, como consequência, a apuração, declaração e recolhimento de tributos e contribuições em importância inferiores às devidas constituem a prática de atos de infração de lei, serão arrolados como pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário constituído por auto de infração as pessoas físicas acima identificadas, ao amparo do que dispõe o artigo 135, incisos II e III da Lei n. 5.172/1966 – CTN...” (grifei)

Ou seja, verifico que, a imputação da responsabilidade tributária no contexto entre recorrido e paradigma está calcada em situações diferentes. Outra vez, não tenho como aferir a forma pela qual o colegiado do paradigma decidiria diante da situação aventada no acórdão recorrido.

Distintamente do referido precedente, no qual a infração que ensejou as exigências correspondia a omissão de receitas aferida a partir de conta bancária não contabilizada, no presente caso há alinhamento fático com o paradigma na reiteração de falta de recolhimento e de declaração em DIPJ e DCTF de valores sabidamente auferidos pelo sujeito passivo e, inclusive, há proximidade de valor entre os montantes anuais de receitas auferidas, indicado como evidência de que o sócio agiu conscientemente nesta omissão. Contudo, como dito, o paradigma traz em acréscimo a falta de escrituração contábil e a falta de apresentação de DIPJ como elementos tidos por determinantes para manutenção da responsabilidade tributária. Sendo outro o cenário fático nestes autos, o paradigma nº 1302-00.458 não se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os

recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser conhecido, sendo que na segunda matéria apenas em relação ao primeiro paradigma (nº 1102-001.017).

Recurso especial da PGFN - Mérito

O caso em tela se refere a sujeito passivo que, exercendo atividades de *intermediação financeira, correspondente bancário e financiamento de veículos*, auferiu receita bruta de R\$ 40.573.374,49 e R\$ 63.979.200,71, respectivamente, nos anos-calendário 2011 e 2012. Tais valores foram extraídos de seus Livros Diário e Razão de 2011 e dos Livros Caixa e de Prestação de Serviços de 2012. Apesar disso, perante o Fisco sua conduta foi:

- a) AC 2011: De acordo com a DIPJ transmitida em 24/09/2012 (ND: 0001515558), o Contribuinte optou pela forma de tributação do Lucro Presumido com escrituração em Livro Caixa, tendo declarado Receita Bruta de 34.080.160,67. O DACTON foi apresentado “zerado”. Em DCTF não constam confissões de débitos para o IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.
- b) AC 2012: A DIPJ transmitida em 11/06/2013 (ND: 0000293910) informa tributação pelo Lucro Presumido com escrituração contábil e foi apresentada “zerada”. O DACTON foi apresentado igualmente “zerado”. Em DCTF também não constam débitos confessados de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

A motivação para a qualificação da penalidade foi detalhadamente exposta no Relatório Fiscal às e-fls. 81/123:

Trata o presente item acerca dos elementos de convicção que nortearam a qualificação da multa de ofício aplicada a infração “RECEITA ESCRITURADA NÃO DECLARADA”.

De acordo com o sobredito, obtivemos junto ao Contribuinte cópias dos livros Diário e Razão, ano-calendário 2011, e Livros Caixa e Registro de Serviços, ano-calendário 2012.

Comparando-se os valores de receitas escriturados nos livros com aqueles declarados pelo Contribuinte a Receita Federal (DIPJ, DCTF e DACTON), constatamos divergências entre os mesmos, conforme demonstrado nas tabelas abaixo:

[...]

Quando nos detemos sobre uma das obrigações acessórias do Contribuinte, qual seja, a de declarar em DIPJ os seus verdadeiros valores de movimentação comercial e apurar os tributos devidos, confessando-os em DCTF, o Contribuinte simplesmente furta-se a isso, optando por apresentá-las “zeradas” ou com incorreção. De mesma forma, o Contribuinte informa a administração tributária valores incorretos de receitas no DACTON.

E clara a intenção dolosa do Contribuinte, quando percebemos que o mesmo, referente ao ano-calendário 2011, apesar de declarar em DIPJ uma receita bruta próxima ao valor escriturado e apurar o IRPJ/CSLL devidos, sequer recolhe espontaneamente R\$ 1,00 de tributo. Quanto ao ano-calendário de 2012, a intenção torna-se mais clara ainda, já que nem ao menos declarou sua receita bruta em DIPJ ou DAFON, optando por apresentá-las “zeradas”, numa evidente e manifesta vontade de impedir o conhecimento da administração fazendária quanto a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Outro ponto que demonstra a intenção dolosa do Contribuinte diz respeito as informações prestadas em DCTF, quando o mesmo expressamente declara ausência de débitos para todos os meses dos anos-calendário 2011 e 2012.

A infração apurada no presente Lançamento de Ofício tem seu fundamento em elementos materiais significativos (livros fiscais) que fazem prova do que demonstram. Não há dúvidas de que o Contribuinte tenha praticado atos de comércio e, consequentemente, auferido receitas. As receitas brutas auferidas são vultosas, não podendo o Contribuinte alegar pretenso esquecimento de declará-las e corretamente confessar seus débitos.

A diferença entre as receitas auferidas e as declaradas demonstram-se severas e não se deve olvidar que estamos diante de uma conduta praticada reiteradamente nos dois anos-calendário, afastando, de pronto, a alegação de “erro escusável”.

Frente aos fatos (informações incorretas, valores expressivos e prática reiterada), não se pode admitir outra hipótese que não seja a de que ele, Contribuinte, tentou sim impedir de forma dolosa que as autoridades fazendárias tomassem conhecimento da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, conforme definido no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Posto isso, aplicou-se a multa de ofício qualificada.

Diante deste cenário, tem razão a PGFN quando argumenta:

No caso, a constatação da ação dolosa reside no conhecimento das informações verdadeiras sobre os tributos, caracterizado pela escrituração nos livros fiscais e contábeis, demonstrando total conhecimento dos valores devidos e declarando a menor, reiteradamente, afastando, assim, qualquer argumento de mero erro na prestação das informações.

Salienta-se que a imposição da multa qualificada visa coibir as condutas dolosas, diferenciando-as do mero erro ou da interpretação divergente. Não se deve perder de vista que a DIPJ não possui a natureza de confissão de dívida e sua entrega não supre o dever de informar os débitos em DCTF, cuja cumprimento escorreito evitaria o agir desnecessário da Administração. Se o contribuinte provoca deliberadamente este agir, implicando o retardamento do conhecimento da existência do tributo devido e, consequentemente, da cobrança do tributo, deve sua conduta ser coibida pela qualificação da multa aplicada no lançamento de ofício.

Tem-se, portanto, que a conduta livre e consciente da contribuinte não pode ser confundida como um mero erro material. A recorrida não externou, repita-se, uma simples declaração inexata, mas ao contrário, uma inexatidão intencional e reiterada, caracterizadora de presença da subjetividade no ato infracional e motivo bastante para a penalidade de maior ônus.

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, no sentido de apresentar ao fisco declarações inverídicas, que procuravam esconder o verdadeiro valor da obrigação tributária principal, demonstrou conduta consciente, a fim de obter determinado resultado: *“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(...)”*

A Contribuinte, em todos os meses e trimestres dos dois anos-calendário fiscalizados, embora escriturando volume significativo de receitas, apresentou declarações

omitindo estas informações e fazendo crer que suas operações pouco ou nada resultavam em termos tributários. E, relativamente a tais circunstâncias, há muito este Colegiado admite a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

- Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Em circunstâncias praticamente idênticas, este Colegiado decidiu, à unanimidade de votos, na forma do paradigma nº 9101-003.663⁵, o que assim exposto pelo ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa:

A Administração Tributária é um serviço público de grande importância para a satisfação das inúmeras tarefas dos Estados modernos, que são, hoje, Estados Fiscais, aqueles cujas necessidades financeiras são cobertas essencialmente pelos tributos. Por isso, regras tributárias regulam a exigência estatal para fazer face às despesas gerais do Estado. É sabido, no entanto, que o Estado moderno não tem apenas a função de zelar pela preservação do território contra invasores estrangeiros, atividade que reclama o devido custeio por parte de todos os que recebem o benefício da proteção. Há, também, custos públicos que se relacionam ao cumprimento dos clássicos direitos sociais, como também há os custos inerentes à garantia dos direitos individuais, a exemplo da liberdade e da propriedade. Tomando como base o fato de que o Estado não é ágil o bastante para realizar o processo subsuntivo de aplicação da regra tributária caso a caso, estabeleceu-se um dever de colaboração de acordo com o qual ao próprio administrado incumbe apurar, por sua conta e risco, o valor do tributo que lhe cabe recolher aos cofres públicos. Para a fiscalização da observância a esse dever, instituíram-se as declarações que veiculam as informações de que o Estado precisa não só para o

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

necessário controle da arrecadação, mas, também, para viabilizar o acompanhamento da programação orçamentária do Estado.

Tal perspectiva acena para o papel substantivo das declarações de tributos. A consideração que lhes é devida é incompatível com a decisão tomada pela Turma a quo. Não se pode admitir que o contribuinte faça uso da DIPJ e da DCTF como se estivesse em jogo sujeito aos caprichos da sorte ou do azar. A recorrida tinha o dever de apresentar ao Fisco a distribuição da receita bruta anual pelos trimestres do ano-calendário, de acordo com o regime de caixa, por ela eleito. No mesmo passo, deveria apurar o IRPJ e a CSLL calculados sobre as bases de cálculo trimestrais, em consonância com o regime de tributação do lucro presumido. Deve-se recusar com veemência a assertiva de que o recorrido "informou à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal". As receitas brutas trimestrais estão zeradas; logo não é verdade que o recorrido tenha informado a ocorrência do fato gerador. Tendo em conta que o contribuinte furtou-se ao dever de apurar a base imponible, omitiu, portanto, o dado quantitativo sem o qual não há que se falar em fato gerador declarado. Se o recorrido houvesse declarado a ocorrência do fato gerador, não seria necessária a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, diversamente do acontecido.

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos "zerada", na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também "zeradas". A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo "zerada".

Em face do exposto, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Tais razões de decidir são aqui reiteradas.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, para os casos de falta de declaração ou de declaração inexata, e outros listados no inciso I, determina a aplicação da multa de 75%, a menos que o Fisco detecte e aponte o intuito de fraude, ou seja, que demonstre tratar-se de conduta dolosa. Por sua vez, o intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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

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

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

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

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

Não se olvide, também, que, pela Lei nº 8.137/90, no âmbito do Direito Penal, a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais merece relevo as abaixo citadas:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

[...]

O exame dos dispositivos legais supra transcritos permite concluir que para se caracterizar como sonegação, a falta de pagamento sequer necessita vir acompanhada do falso material na escrituração, e contenta-se, apenas, com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está obrigado o sujeito passivo.

É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores que os verdadeiros, ou nada informar nas declarações prestadas, sem nenhuma justificativa plausível apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que o sujeito passivo está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula nº 14 (*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo por intermédio de sua administradora.

Por todo o exposto, nesta matéria deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

Quanto à responsabilidade tributária, demonstrada a infração de lei, para além da mera falta de recolhimento, consistente em sonegação mediante prestação de informação falsa em declarações ao Fisco, tem-se que a satisfação do crédito tributário se dá, também, pelo alcance do patrimônio pessoal da administradora em face do que expresso no art. 135, III do CTN. Neste sentido é o consoante entendimento expresso por este Colegiado em 8 de agosto de

2019, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351⁶, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

A sujeição passiva indireta foi imposta com base no artigo 135 do CTN

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Sendo o caso em tela sobre a responsabilização tributária dos sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS, a apreciação recai sobre o inciso III do artigo, *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*.

Vale dizer que cabe aos sócios e dirigentes zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal. Fábio Ulhoa Coelho⁷ discorre:

“A razão de ser dessas formalidades, que o direito exige dos exercentes de atividade empresarial, diz respeito ao controle da própria atividade, que interessa não apenas aos sócios do empreendimento econômico, mas também aos seus credores e parceiros, ao fisco e, em certa medida, à própria comunidade. O empresário que não cumpre suas obrigações gerais – o empresário irregular – simplesmente não consegue entabular e desenvolver negócios com empresários regulares, vender para a Administração Pública, contrair empréstimos bancários, requerer a recuperação judicial etc. Sua empresa será informal, clandestina e sonegadora de tributos.”

Quando o art. 135 do CTN dispõe, no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem **poderes de administração** sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre **todos** aqueles que ocupam o quadro societário, mas **apenas** sobre aqueles que incorreram *em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado*, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais,

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, divergindo na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2008.

estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva:

[...]

Percebe-se que a acusação recai sobre (1) a utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; (2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas, e (3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, **para o caso concreto**. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à **fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea** (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

[...]

Em relação à utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias, resta caracterizada a fratura exposta na atuação daqueles que possuem poder de gerência/administração da pessoa jurídica.

A utilização das notas fiscais sem lastro deu ensejo à glosa de despesas (item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal), que teve repercussão para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006, e IRRF (pagamentos sem causa/beneficiário não identificado) relativos a fatos geradores de 2006 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

Ou seja, a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeito a **atos de gestão praticados** no decorrer do ano-calendário de 2006.

Transcrevo o que consta no contrato social da pessoa jurídica, sobre atos praticados pelo administrador:

[...]

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR detinha poderes de gestão/administração da empresa, **para o ano-calendário de 2006**.

Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica-tributária.

Tendo em vista que os recursos voluntários trouxeram matérias que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido (porque a decisão afastou a responsabilidade tributária e tornou a apreciação das matérias prejudicadas naquele julgamento), cabe o retorno dos autos para a *turma a quo*.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e dar **provimento parcial** ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a responsabilização tributária de VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR, e determinar o retorno dos autos para a *turma a quo*. (*destaques do original*)

Também aqui a discussão recai ***apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos***. A autoridade fiscal demonstra que a sócia administradora da pessoa jurídica praticou atos de gestão amparado no que lhe confere o contrato da sociedade, e assim praticou *ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária*, no caso, a declaração inexata de débitos, subtraindo do conhecimento do Fisco receitas expressivas que sabia auferidas, consoante assim descrito no Relatório Fiscal já transcrito na análise do conhecimento do recurso especial.

Resta evidente, no cenário lá descrito, que a sócio-administradora, única pessoa a quem incumbia a definição das ações da Contribuinte, tinha conhecimento dos resultados auferidos e das declarações prestadas com omissão dos valores devidos, conduta que extrapola a mera falta de recolhimento e caracteriza o intuito fraudulento de impedir que o Fisco tomasse conhecimento dos fatos geradores sabidamente ocorridos.

O presente caso, portanto, distingue-se substancialmente daqueles que, apreciados judicialmente em face de pedidos de redirecionamento de execuções fiscais, ensejam o entendimento consolidado de que *a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio*.

Esclareça-se, ainda, que a imputação de conduta dolosa está devidamente expressa no Relatório Fiscal, sendo demonstrada infração qualificada e a gerência exercida pela sócia no período autuado, com exceção dos dias finais de 2012, para os quais a responsabilização já foi excluída de forma definitiva. Para o mais, a ocorrência de sonegação restou descrita e, em tais circunstâncias, a ação da sócia administradora para implementação desta infração qualificada de lei é decorrência lógica do fato de ser ela a único agente por meio do qual a pessoa jurídica exerce suas atividades, inclusive a determinação, declaração e recolhimento dos tributos devidos em razão dessas atividades.

Assim, também na segunda matéria deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, restabelecendo-se a responsabilidade tributária de Andreia Alano Carcavilla relativamente aos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até 19/12/2012.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

