



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.725730/2017-54
ACÓRDÃO	1004-000.307 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CORREIO POPULAR SOCIEDADE ANONIMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração que atende aos requisitos formais essenciais do artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, com identificação adequada do(s) autuado(s), descrição circunstanciada dos fatos constitutivos da infração tributária e fundamentação legal específica, não padece de vício que comprometa o exercício da ampla defesa. A presença dos elementos substanciais do lançamento afasta alegação de nulidade por defeito meramente formal.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2013, 2014, 2015

FALTA DE DECLARAÇÃO EM DCTF E FALTA DE RECOLHIMENTO. ACIONISTAS CONTROLADORES, DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

De acordo com o art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, o não recolhimento do imposto de renda retido na fonte sujeita os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado à responsabilidade solidária objetiva, independentemente da demonstração de conduta dolosa específica ou individualizada. Suficiente o exercício do cargo durante o período da infração para configuração da responsabilidade, que se restringe ao período da respectiva administração.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO DE LEI E/OU POR INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Embora desnecessária a identificação de conduta específica e participação consciente do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, bastando a comprovação de que ele detém poderes de administração da pessoa jurídica para responsabilização nos termos do art. 135, III do CTN, não subsiste a imputação quando, afastada a qualificação da penalidade, não há outros elementos a evidenciar prática de atos com *excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*. Afasta-se, também, a imputação fundamentada no art. 124, I do CTN quando não há outros elementos a caracterizar hipótese de *interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e no mérito, dar provimento aos Recursos Voluntários para reduzir a multa de ofício para 75% e excluir a aplicação dos arts. 124 e 135 do CTN para fins de imputação de responsabilidade, mantendo-a tão somente com base no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979. Votaram pelas conclusões, quanto à inaplicabilidade dos arts. 124 e 135 do CTN, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir os fundamentos do voto vencedor quanto à inaplicabilidade dos arts. 124 e 135 do CTN.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis solidários Luiz Eduardo Nogueira Porto, Fabio Lauandos Nogueira Porto, Tiago Camargo Pavani, Adhemar José de Godoy Jacob, Sylvino de Godoy Neto e Marco Aurélio Matallo Pavani em face do v. acórdão de fls. 915/931, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação para o fim de reduzir o percentual da multa de ofício de 225% para 150%, manter a responsabilidade solidária dos Diretores e Ex-diretores, e não conhecer da impugnação de Paulo Jacob Scolfaro, por intempestiva.

2.Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

O presente processo trata de Auto de Infração para exigência de Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) correspondente aos períodos de apuração de 01.01.2013 a 31.12.2015, no valor de R\$ 824.565,91, acrescido da multa de ofício de 225%, e juros de mora.

O lançamento de ofício decorreu da falta de recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre trabalho assalariado, (código 0561), Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamentos de serviços prestados por pessoas físicas sem vínculo de emprego (código 0588) e Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamentos de aluguéis e royalties a pessoas físicas (Código 3208), referente a valores retidos mas não declarados em DCTF, correspondentes aos anos de 2013 a 2015.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 35/45) que a ação foi resultado de verificações de informações constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (RFB) relativos a Malha DIRF x DARF do ano-calendário de 2013 a 2015, em que o Sujeito Passivo informou em suas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), valores de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), com Códigos de Receita 0561 (Rendimentos do trabalho assalariado), 0588 (Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício), e 3208 (Rendimentos do Aluguéis e Royalty Pagos a Pessoas Físicas), mas sem os ter totalmente recolhido por meio de DARF ou confessado por meio de Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e/ou Programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) e/ou Parcelamentos.

Pela reiteração da conduta considerada ilícita da contribuinte (retenção de valores do imposto retido na fonte e não declarados em DCTF ou recolhidos), a multa foi qualificada para 150% e, pelo não atendimento de intimações regularmente recebidas pela contribuinte, foi também agravada para 225%.

É destacado na autuação que não foram considerados os valores de IRRF constantes das DCTF retificadas recepcionadas após o início da ação fiscal, em razão da ausência de espontaneidade, nos termos do artigo 7º, Inciso I, parágrafo primeiro do Decreto nº 70.235/72.

Houve a formalização de processo de responsabilidade solidária dos atuais Diretores abaixo:

- a) Sylvino de Godoy Neto, nacionalidade brasileira, CPF 774.634.128-49, Diretor Presidente;
- b) Adhemar José de Godoy Jacob, nacionalidade brasileira, CPF

776.438.448-87, Diretor Superintendente;

c) Mauricio Godoy Paterno, nacionalidade brasileira, CPF 114.969.608-74, Diretor;

d) Marco Aurelio Pavani, nacionalidade brasileira, CPF 554.232.308-10, Diretor.

Bem como está sendo atribuída responsabilidade tributária aos Ex-Diretores abaixo relacionados, todos com atuação no período de apuração do crédito tributário de 01/2013 a 12/2015, pela retenção e o não repasse aos cofres públicos de Imposto de Renda Retido na Fonte, a saber:

a) Luiz Eduardo Nogueira Porto, Nacionalidade Brasileira, CPF 721.006.138-04, como Diretor;

b) Fabio Lauandos Nogueira Porto, Nacionalidade Brasileira, CPF 316.800.128-78, como Diretor;

c) Paulo Jacob Scolfaro, Nacionalidade Brasileira, CPF 120.795.778-08, como Diretor;

d) Tiago Camargo Pavani, Nacionalidade Brasileira, CPF 276.712.898-41, como Diretor.

Formalizou-se também representação fiscal para fins penais.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal, do qual tomou ciência em 15.09.2017, a Interessada apresentou em 15.10.2017 (fls 201/223), impugnação na qual alega ausência de conduta dolosa hábil a justificar a aplicação da multa qualificada de 150% e seu agravamento em 75%.

Afirma que para a qualificação da multa seria necessário que a fiscalização comprovasse de forma inequívoca que a contribuinte tivesse agido dolosamente na execução das condutas de sonegação, fraude ou conluio, não bastando meros indícios ou ilações.

Destaca que, caso tivesse o intuito de sonegar a existência de tributos a pagar, não faria declaração em DIRF dos valores retidos, jamais procurou formas de “camuflar” essas operações, alterando documentos e utilizando-se de documentos falsos e inidôneos.

Pelo contrário, tratou de retificar as DCTF para que estas espelhassem o quanto declarado nas DIRF. Todas as retenções foram devidamente apontadas na Declaração do IRRF, tendo o Fisco conhecimento do fato gerador e do crédito tributário existente, estando todas as informações necessárias disponíveis para análise e verificação.

E tanto é verdade que a fiscalização somente iniciou-se pelo fato da Impugnante ter declarado corretamente os valores de IRRF na DIRF, possibilitando ao Fisco a confrontação o cruzamento eletrônico de dados por ela fornecido.

Tanto os lançamentos contábeis, como os valores em DIRF estavam corretos, e que a Impugnante, tão logo soube do início da presente fiscalização, tratou de retificar todas as DCTF, o que foi feito antes mesmo da presente atuação, mostrando a boa-fé de sua conduta.

Cita doutrina para reafirmar que para caracterização do dolo seria indispensável o ato de má-fé da contribuinte.

Quanto ao agravamento da multa, alega que respondeu todas as intimações recebidas, exceto a reintimação que ostentava conteúdo idêntico ao contido na primeira intimação, a qual fora regularmente respondida pela Impugnante.

Alega que ainda que não tivesse apresentado a resposta à intimação, a multa agravada não poderia ser aplicada ao caso concreto, porque, no Termo de Intimação consta que, caso o contribuinte deixasse de atender à intimação ou não prestasse os esclarecimentos de forma satisfatória, ficaria sujeito ao lançamento de ofício, conforme artigos 835, § 4º e 841, II e III, do RIR/99.

Em nenhum momento houve menção à aplicação de multa agravada pela falta de resposta. A intimação já continha a informação que a fiscalização visava a confrontação dos valores declarados em DIRF x DCTF e que a falta de resposta levaria à autuação, por certo, tendo a Impugnante assumido a ausência de recolhimento e retificado a DCTF para constar os valores lançados em DIRF, reconhecendo que estes estavam corretos, dirimido estaria a dúvida do Fisco quanto a qual valor realmente era devido. O fisco já dispunha das informações para o lançamento de ofício.

Defende que a multa qualificada aplicada no percentual de 150% e a multa agravada de 75%, chegando no patamar de 225%, por desproporcionais e desarrazoadas, possuem o nítido caráter confiscatório do direito de propriedade, uma afronta ao princípio da vedação ao confisco.

Cita julgado do STF com o entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Afirma também a ilegalidade da incidência dos juros de mora sobre a multa, porque os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o montante que deveria ter sido recolhido no prazo legal. Cita jurisprudência considerando a não aplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício, vez que possui o mesmo caráter sancionatório da multa de mora.

Em resumo, solicita a contribuinte:

- a) afastar a multa qualificada e agravada, reduzindo-se a penalidade aplicada de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), haja vista a ausência de dolo na conduta da IMPUGNANTE e sua resposta à intimação fiscal devidamente comprovada nos autos;*
- b) determinar a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa, já que inexistente base legal para tanto;*
- c) na remota hipótese de não entender pela exclusão da multa qualificada e agravada, admitida apenas a título de argumentação, reduzir a multa aplicada para 100% (cem por cento) do valor do tributo, em consonância com o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal.*

Requer, ainda, que as futuras intimações sejam enviadas também para a advogada da contribuinte.

Impugnações dos vínculos de responsabilidade solidária

As impugnações dos sócios solidários são tempestivas, com exceção da do Sr. PAULO JACOB SCOLFARO, CPF 120.795.778-08, que foi protocolada em 19/10/2017 e cuja ciência ocorreu em 18/09/2017, portanto fora do prazo.

Marco Aurelio Pavani, CPF 554.232.308-10, considerado responsável solidário, apresentou impugnação (fls. 310/339) do lançamento, alegando, em preliminar, a nulidade do lançamento por ausência de motivação, não tendo na autuação identificação da sua participação na ocorrência do fato gerador, bem como não há indicação do ato por ele praticado que caracterizasse excesso de poder ou infração à lei ou ao contrato social, tampouco há demonstração de interesse comum, ou a demonstração de benefício econômico pessoal que o Impugnante teria auferido.

Os artigos do Código Tributário Nacional (CTN) citados pelo autuante (124 e 135) atribuem ao Fisco o dever de provar que as pessoas físicas que integram o quadro de acionista da pessoa jurídica contribuinte, ou figuram como diretores ou presidentes e, portanto, exercem gestão na empresa tenham efetivamente se beneficiado pessoalmente do descumprimento da obrigação tributária, valendo-se de conduta dolosa para tanto. Contudo, tal fato não restou comprovado, sequer demonstrado, no caso concreto, inexistindo embasamento para responsabilização do Impugnante.

Além disso, é sabido que o auto de infração deve, necessariamente, conter o motivo, que é a demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, e a motivação, que consiste em evidenciar o regular preenchimento dos pressupostos exigidos pela lei para a prática do ato administrativo. Daí porque é imprescindível a existência de provas para que se possa demonstrar a efetiva presença de um motivo que justifique a lavratura do auto pela fiscalização.

No mérito, afirma que não detém qualquer poder de decisão, não tendo praticado qualquer ato de gestão suficiente para possibilitar a sua sujeição passiva solidária.

Por óbvio que, justamente por ocupar cargo de diretor de planejamento, não detinha qualquer poder de decisão, não tendo praticado qualquer ato de gestão suficiente para possibilitar a sua sujeição passiva solidária no caso concreto. Não foi responsável por decidir acerca dos pagamentos que devem ou não ser efetuados pela autuada, nem há na autuação identificação de qual teria sido a vantagem ilícita recebida.

Não ficou demonstrado, com provas e elementos irrefutáveis, a prática, por parte do impugnante, de atos dolosos, o que é indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária, prevista no artigo 135 do CTN.

Cita doutrina e jurisprudência com a exigência de comprovação do dolo necessário para a aplicação da responsabilidade solidária.

Também, para configuração da responsabilidade prevista no artigo 124, Inciso I, do CTN, seria imprescindível a identificação do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Não poderia ser aplicado o artigo 8º do Decreto-Lei 1.736/79 e o artigo 723 do Decreto 3.000/1999, por inconstitucionais.

Em resumo também solicita:

(i) preliminarmente, determinar a nulidade do auto de infração e imposição de multa, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto no 70.235/72, devido à ausência de motivação do ato administrativo que ensejou a imputação da responsabilidade solidária ao IMPUGNANTE, que impediu o seu efetivo e pleno exercício do direito de defesa, em desrespeito ao artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal;

(ii) não sendo acatada a preliminar arguida, o que se admite apenas a título de argumentação, cancelar o auto de infração em relação ao Impugnante, em razão da ausência de enquadramento nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional e da impossibilidade de aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei no 1.736/1979 e do artigo 723 do Decreto no 3.000/1999, eis que desprovidos de validade por inobservarem o artigo 146, alínea 'a', inciso III, da Constituição Federal.

Luiz Eduardo Nogueira Porto, CPF 721.006.138-04, considerado responsável solidário, apresentou impugnação (fls. 405/434) no mesmo sentido, exceto quanto ao desempenho da função de diretor financeiro.

(i) preliminarmente, determinar a nulidade do auto de infração e imposição de multa, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto no 70.235/72, devido à ausência de motivação do ato administrativo que ensejou a imputação da responsabilidade solidária ao IMPUGNANTE, que impediu o seu efetivo e pleno exercício do direito de defesa, em desrespeito ao artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal;

(ii) não sendo acatada a preliminar arguida, o que se admite apenas a título de argumentação, cancelar o auto de infração em relação ao Impugnante, em razão da ausência de enquadramento nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional e da impossibilidade de aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei no 1.736/1979 e do artigo 723 do Decreto no 3.000/1999, eis que desprovidos de validade por inobservarem o artigo 146, alínea 'a', inciso III, da Constituição

Federal.

Fábio Lauandos Nogueira Porto, CPF 316.800.128-78, considerado responsável solidário, apresentou impugnação (fls. 539/568) no mesmo sentido, exceto no quanto ao desempenho da função de Diretor II.

Em resumo também solicita:

(i) preliminarmente, determinar a nulidade do auto de infração e imposição de multa, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto no 70.235/72, devido à ausência de motivação do ato administrativo que ensejou a imputação da responsabilidade solidária ao IMPUGNANTE, que impediu o seu efetivo e pleno exercício do direito de defesa, em desrespeito ao artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal;

(ii) não sendo acatada a preliminar arguida, o que se admite apenas a título de argumentação, cancelar o auto de infração em relação ao IMPUGNANTE, em razão da ausência de enquadramento nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional e da impossibilidade de aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei no 1.736/1979 e do artigo 723 do Decreto no 3.000/1999, eis que desprovidos de validade por inobservarem o artigo 146, alínea 'a', inciso III, da Constituição Federal.

Maurício Godoy Paterno, CPF 114.969.608-74, considerado responsável solidário, apresentou impugnação (fls. 635/664) no mesmo sentido, exceto quanto ao desempenho da função de Diretor I.

Em resumo também solicita:

(i) preliminarmente, determinar a nulidade do auto de infração e imposição de multa, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto no 70.235/72, devido à ausência de motivação do ato administrativo que ensejou a imputação da responsabilidade solidária ao Impugnante, que impediu o seu efetivo e pleno exercício do direito de defesa, em desrespeito ao artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal;

(ii) não sendo acatada a preliminar arguida, o que se admite apenas a título de argumentação, cancelar o auto de infração em relação ao IMPUGNANTE, em razão da ausência de enquadramento nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional e da impossibilidade de aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei no 1.736/1979 e do artigo 723 do Decreto no 3.000/1999, eis que desprovidos de validade por inobservarem o artigo 146, alínea 'a', inciso III, da Constituição Federal;

Adhemar José de Godoy Jacob, CPF 776.438.448-87, considerado responsável solidário, apresentou impugnação (fls. 733/760) no mesmo sentido, exceto quanto ao desempenho da função.

Em resumo também solicita:

(i) preliminarmente, determinar a nulidade do auto de infração e imposição de multa, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto no 70.235/72, devido à ausência de motivação do ato administrativo que ensejou a imputação da responsabilidade solidária ao IMPUGNANTE, que impediu o seu efetivo e pleno exercício do direito de defesa, em desrespeito ao artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal;

(ii) não sendo acatada a preliminar arguida, o que se admite apenas a título de argumentação, cancelar o auto de infração em relação ao IMPUGNANTE, em razão da ausência de enquadramento nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional e da impossibilidade de aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei no 1.736/1979 e do artigo 723 do Decreto no 3.000/1999, eis que desprovidos de validade por inobservarem o artigo 146, alínea 'a', inciso III, da Constituição Federal.

Sylvino de Godoy Neto, CPF 774.634.128-49, considerado responsável

solidário, apresentou impugnação (fls. 768/795) no mesmo sentido, exceto quanto ao desempenho da função de Diretor IV . Em resumo também solicita:

(i) preliminarmente, determinar a nulidade do auto de infração e imposição de multa, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto no 70.235/72, devido à ausência de motivação do ato administrativo que ensejou a imputação da responsabilidade solidária ao IMPUGNANTE, que impediu o seu efetivo e pleno exercício do direito de defesa, em desrespeito ao artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal;

(ii) não sendo acatada a preliminar arguida, o que se admite apenas a título de argumentação, cancelar o auto de infração em relação ao IMPUGNANTE, em razão da ausência de enquadramento nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional e da impossibilidade de aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei no 1.736/1979 e do artigo 723 do Decreto no 3.000/1999, eis que desprovidos de validade por inobservarem o artigo 146, alínea 'a', inciso III, da Constituição Federal.

Tiago Camargo Pavani, CPF 276.712.898-41, considerado responsável solidário, apresentou impugnação (fls. 803/832) no mesmo sentido, exceto quanto ao desempenho da função. Em resumo também solicita:

(i) preliminarmente, determinar a nulidade do auto de infração e imposição de multa, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto no 70.235/72, devido à ausência de motivação do ato administrativo que ensejou a imputação da responsabilidade solidária ao IMPUGNANTE, que impediu o seu efetivo e pleno exercício do direito de defesa, em desrespeito ao artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal;

(ii) não sendo acatada a preliminar arguida, o que se admite apenas a título de argumentação, cancelar o auto de infração em relação ao IMPUGNANTE, em razão da ausência de enquadramento nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional e da impossibilidade de aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei no 1.736/1979 e do artigo 723 do Decreto no 3.000/1999, eis que desprovidos de validade por inobservarem o artigo 146, alínea 'a', inciso III, da Constituição Federal.

PAULO JACOB SCOLFARO, CPF 120.795.778-08, considerado responsável solidário, apresentou impugnação (fls. 499/527) no mesmo sentido, exceto quanto ao desempenho da função. Em resumo também solicita:

(i) preliminarmente, determinar a nulidade do auto de infração e imposição de multa, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto no 70.235/72, devido à ausência de motivação do ato administrativo que ensejou a imputação da responsabilidade solidária ao IMPUGNANTE, que impediu o seu efetivo e pleno exercício do direito de defesa, em desrespeito ao artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal;

(ii) afastar de plano a responsabilidade solidária atribuída pela fiscalização ao IMPUGNANTE, haja vista a impossibilidade de aplicação dos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional e do artigo 80 do Decreto-Lei no 1.736/1979 e do artigo 723 do Decreto no 3.000/1999, pois comprovado que ele não integrava o quadro de diretores, não figurava como acionista controlador, não desempenhava a função de gerente e não era representante da pessoa jurídica durante o período fiscalizado, qual seja, 2013 a 2015;

(iii) não sendo acatada a preliminar arguida, o que se admite apenas a título de argumentação, cancelar o auto de infração em relação ao IMPUGNANTE, em razão da ausência de enquadramento nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional e da impossibilidade de aplicação do artigo 80 do Decreto-Lei no 1.736/1979 e do artigo 723 do Decreto no 3.000/1999, eis que desprovidos de validade por inobservarem o artigo 146, alínea 'a', inciso III, da Constituição

Federal.

3.A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Período de apuração: 31/01/2013 a 31/12/2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal realizada se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABÍVEL

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430 de 1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se na hipótese tipificada no artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502 de 1964.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, calculado à Taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

SÓCIO ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4.Inconformados, os responsáveis solidários interuseram os Recursos Voluntários de fls. 991/1016, 1028/1054, 1066/1107, 1115/1154, 1158/1197 e 1203/1244, via dos quais reeditam e reforçam os argumentos lançados nas impugnações de fls. 9511/9630, 10316/10381, 10060/10124, 10000/10024, 9895/9931 e 10035/10054.

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6.Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles conheço, com exceção das matérias que serão referidas ao longo desta decisão.

7.Consoante notícia o TVF de fls. 35/46, trata-se de auto de infração de IRRF relativo aos anos-calendário de 2013 a 2015. O procedimento fiscal teve origem no Programa DIRF X DARF da Receita Federal, que realiza cruzamentos eletrônicos entre as informações prestadas nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte e os efetivos recolhimentos realizados através de Documentos de Arrecadação de Receitas Federais. Esta sistemática de controle permitiu

identificar divergências substanciais entre os valores de IRRF declarados pela empresa e aqueles efetivamente repassados aos cofres públicos.

8.Segundo a fiscalização, a conduta da empresa caracterizou-se pela sistematicidade e pela deliberada apropriação de recursos públicos. Durante três anos consecutivos, o Correio Popular praticou regularmente a retenção do imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e rendimentos de aluguéis e royalties pagos a pessoas físicas. Paradoxalmente, a empresa cumpria adequadamente suas obrigações declaratórias, informando corretamente os valores retidos na DIRF para fins de declaração do imposto de renda pelos beneficiários dos pagamentos, demonstrando inequívoco conhecimento dos fatos geradores tributários e das respectivas obrigações.

9.O dolo foi caracterizado por múltiplos elementos probatórios. A fiscalização apontou que a empresa possuía pleno conhecimento de suas obrigações tributárias, evidenciado pela correta informação dos valores retidos na DIRF. Simultaneamente, constatou que a empresa não declarava a totalidade dos valores devidos na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, apropriando-se continuamente dos recursos que deveriam ser repassados ao erário. Esta conduta teria gerado prejuízos não apenas à arrecadação federal, mas também aos próprios contribuintes beneficiários dos pagamentos, cujas declarações de imposto de renda ficaram sujeitas à retenção na malha fiscal devido ao procedimento ilícito da empresa.

10.O aspecto mais grave da conduta ressaltado pela fiscalização reside na sistemática omissão quanto ao efetivo recolhimento dos valores retidos. Durante diversos períodos de apuração dos anos-calendário analisados, a empresa não efetuou os recolhimentos devidos ou os realizou em valores irrisórios em relação às importâncias efetivamente retidas. Esta apropriação contínua e indevida de recursos públicos expressivos teria configurado vantagem ilícita tanto para a empresa quanto para seus administradores.

11.Além disso, a postura da empresa durante o procedimento fiscal teria reforçado a configuração da conduta dolosa, uma vez que, intimada e reintimada em diversas oportunidades para prestar esclarecimentos sobre as irregularidades identificadas, manteve-se inerte, não apresentando qualquer manifestação ou documentação que pudesse elidir as inconsistências apontadas, omissão deliberada que demonstraria a ausência de boa-fé e o reconhecimento tácito das infrações cometidas.

12.Elemento adicional identificado pela fiscalização para comprovar a má-fé da empresa relaciona-se à apresentação de Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais retificadoras não espontâneas. Após o início da ação fiscal, a empresa apresentou diversas DCTFs retificadoras em junho de 2017, abrangendo períodos de apuração entre fevereiro de 2013 e novembro de 2015, conduta interpretada como tentativa de regularização tardia, destituída de espontaneidade, não sendo aceita para fins tributários conforme estabelece o artigo 7º, inciso I, § 1º do Decreto 70.235, de 1972.

13.A multa de ofício foi aplicada na forma qualificada e agravada com fundamento na reiteração da conduta dolosa por múltiplos períodos de apuração, na relevância dos valores apropriados indevidamente e na ausência de recolhimentos parciais significativos nas competências em débito. A qualificação da multa decorreu da caracterização do dolo, enquanto o agravamento resultou do não atendimento às intimações regularmente recebidas pela empresa.

14.A responsabilidade tributária solidária atribuída aos diretores atuais e ex-diretores com atuação no período de apuração fundamentou-se nos artigos 124, incisos I e II, e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, combinados com o artigo 8º do Decreto-Lei 1.736, de 1979, e artigo 723 do RIR/99. De acordo com a fiscalização, a responsabilização decorreu da natureza do IRRF, tributo cujo fato gerador relaciona-se diretamente com atos de gestão empresarial, e da comprovada participação dos administradores nas decisões que resultaram na apropriação indébita dos recursos públicos.

15.A decisão recorrida houve por bem dar parcial provimento à impugnação exclusivamente quanto ao agravamento da multa, reduzindo o percentual de 225% para 150%, com base na análise detalhada dos procedimentos adotados pela contribuinte e das falhas do processo administrativo fiscal, a partir de quatro elementos centrais:

- **Comprovação do efetivo atendimento às intimações:** reconheceu que a contribuinte atendeu adequadamente às intimações fiscais dentro dos prazos estabelecidos. A empresa protocolou resposta formal em 13.06.2017 referente ao Termo de Intimação nº 03, utilizando o Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA). Nesta resposta, a contribuinte assumiu expressamente o equívoco cometido no momento da declaração em DCTF e informou que havia procedido às respectivas retificações para corrigir as divergências identificadas.

O representante da contribuinte compareceu pessoalmente ao endereço indicado nas intimações, qual seja, o Centro de Atendimento ao Contribuinte da DRF/Campinas/SP, situado na Avenida Governador Pedro de Toledo nº 334, conforme expressamente determinado nos termos de intimação. Durante esta visita, foi apresentada Solicitação de Dossiê Digital de Atendimento, documentando formalmente que a empresa havia retificado as DCTF divergentes.

- **Falhas na comunicação administrativa interna da Receita Federal:** identificou que as informações prestadas pela contribuinte não chegaram adequadamente ao conhecimento da fiscalização responsável pelo procedimento, configurando falha nos sistemas de comunicação interna do órgão fazendário. Constatou que as respostas da contribuinte constavam do processo administrativo vinculado de número 10010.013553/1117-22, incluindo resposta dirigida ao Serviço de Fiscalização (SEFIS), mas por

motivos não esclarecidos, tais informações não foram adequadamente comunicadas à equipe de auditoria que conduzia o procedimento fiscal principal.

- **Reintimação desnecessária sobre matéria já esclarecida:** o Termo de Intimação nº 04, de 28 .06.2017, possuía conteúdo substancialmente idêntico ao Termo nº 03, que já havia sido tempestiva e adequadamente respondido pela contribuinte. Esta reintimação configurou *bis in idem* procedimental, uma vez que solicitava esclarecimentos sobre questões que já haviam sido objeto de manifestação formal da empresa.
- **Ausência de prejuízo material à fiscalização:** mesmo considerando hipoteticamente que a fiscalização não tivesse conhecimento das respostas da contribuinte, tal circunstância não prejudicou materialmente a definição da base de cálculo dos tributos lançados.

16.No mais, com exceção da impugnação apresentada por Paulo Jacob Scolfaro, que não foi conhecida devido à sua intempestividade, a decisão de piso rejeitou integralmente os pedidos formulados nas impugnações da empresa e dos demais responsáveis solidários, mantendo substancialmente o lançamento fiscal.

17.Foi rejeitado o pedido de afastamento da multa qualificada, mantendo-se o percentual de 150% previsto no artigo 44, inciso I, § 1º da Lei 9.430, de 1996, com base na compreensão de inequívoca conduta dolosa da contribuinte, caracterizada pela reiterada retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre rendimentos pagos a terceiros, com posterior declaração destes valores na DIRF, mas sem o correspondente recolhimento através de DARF ou declaração nas DCTF, nos termos do artigo 71, inciso I, da Lei 4.502, de 1964, que define sonegação como ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Identificou-se que a estratégia adotada pela empresa visava reduzir o montante dos tributos devidos, mantendo os créditos tributários sujeitos à futura decadência, uma vez que a DIRF possui caráter meramente informativo e não constitui confissão de dívida para fins de interrupção da prescrição.

18.O pedido subsidiário de redução da multa para 100% do valor do tributo, fundamentado na alegação de caráter confiscatório, foi integralmente rejeitado, com base no artigo 26-A do Decreto 70.235/72, que veda expressamente aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de leis sob fundamento de inconstitucionalidade.

19.A pretensão de exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa foi rejeitada com base na interpretação sistemática da legislação tributária, considerando que a obrigação tributária principal compreende tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional, constituindo crédito tributário único sobre o qual incidem juros de mora calculados à Taxa Selic. Foi invocado precedente da CSRF (Acórdão nº 9101-000.539) e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a legitimidade da incidência de juros de mora sobre multa fiscal

punitiva, por integrar o crédito tributário. O fundamento reside no artigo 43, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, que estabelece a incidência de juros de mora sobre crédito constituído não pago no respectivo vencimento.

20. Por fim, foram rejeitadas integralmente todas as impugnações dos diretores e ex-diretores. Quanto às preliminares de nulidade do lançamento por ausência de motivação, entendeu-se que o auto de infração atendeu integralmente às exigências do artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, identificando adequadamente os autuados por nome e CPF, descrevendo os vínculos de responsabilidade tributária e os respectivos períodos de atuação.

21. A decisão *a quo* enfatizou que as autuações descreveram adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante a ação fiscal e as irregularidades apuradas. Destacou que foram observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo os responsáveis apresentado impugnações detalhadas que demonstraram pleno conhecimento do processo fiscal e capacidade de exercer seus direitos defensivos sem qualquer restrição.

22. O mérito das impugnações dos sócios foi igualmente desacolhido, mantendo-se a responsabilidade solidária fundamentada no artigo 8º do Decreto-Lei 1.736, de 1979, combinado com o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. A decisão estabeleceu que o não recolhimento do imposto de renda retido na fonte constitui grave descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores retidos, caracterizando infração de lei apta a ensejar responsabilização dos administradores. Foi expressamente rejeitada a alegação de necessidade de comprovação de dolo específico, citando Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que estabelece ser suficiente a presença de ato culposos para configuração da responsabilidade tributária. Destacou-se que a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça exige apenas a presença de infração de lei, que pode decorrer tanto de ato culposos quanto doloso.

23. O pedido de afastamento da aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei 1.736, de 1979, e do artigo 723 do RIR/99, sob alegação de inconstitucionalidade por inobservância do artigo 146, alínea "a", inciso III, da Constituição Federal, foi categoricamente rejeitado, reiterando-se que não compete aos órgãos de julgamento administrativo realizar controle de constitucionalidade da legislação, devendo limitar-se à aplicação das normas vigentes.

24. Inconformados, com exceção do responsabilizado Paulo Jacob Scolfaro, cuja impugnação foi considerada intempestiva, e do responsabilizado Mauricio Godoy Paterno, que não recorreu, todos os demais corresponsabilizados interpuuseram recursos voluntários em que, em síntese, invocam a nulidade do lançamento e da decisão recorrida e, no mérito, pleiteiam o afastamento da responsabilidade solidária.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO E DO ACÓRDÃO DA DRJ

25.Os Recorrentes sustentam, em resumo, que tanto o auto de infração original quanto a decisão de primeira instância (Acórdão da DRJ), que o manteve, estão eivados de nulidade por ausência de motivação válida e individualização da conduta.

26.Contudo, como bem enfatizado pela decisão recorrida, o exame da autuação fiscal demonstra o pleno atendimento aos elementos constitutivos obrigatórios estabelecidos pela legislação processual tributária. O auto de infração atende aos requisitos formais essenciais, incluindo identificação completa do autuado e da autoridade fiscal, local, data e assinatura da autoridade competente. A pessoa jurídica encontra-se adequadamente identificada através de denominação social e número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, enquanto os responsáveis solidários são individualizados por nome completo e respectivos números de Cadastro de Pessoas Físicas.

27.A descrição dos fatos constitutivos da infração tributária apresenta-se de forma circunstanciada e tecnicamente adequada, especificando os períodos fiscalizados, os códigos de receita envolvidos e as divergências identificadas entre as declarações prestadas. O legislador estabeleceu como requisito de validade dos autos de infração o relatório circunstanciado dos fatos que embasaram a autuação, com o objetivo de permitir que o contribuinte possa identificar os fatos que ensejaram a incidência tributária. O libelo acusatório cumpre formalmente esta exigência, fornecendo elementos suficientes para caracterização da infração, em tese, e identificação precisa dos autuados.

28.A fundamentação legal mostra-se clara e específica, indicando os dispositivos normativos adotados tanto para caracterização da infração quanto para aplicação das penalidades correspondentes. A determinação da exigência fiscal encontra-se adequadamente formalizada, acompanhada da intimação para cumprimento ou impugnação no prazo legal estabelecido.

29.O lançamento foi realizado por servidor público devidamente investido na função de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, categoria profissional com competência legal específica para condução de procedimentos fiscais e constituição de créditos tributários. No presente caso, a competência funcional encontra-se plenamente demonstrada através da identificação completa do servidor autuante, incluindo nome, matrícula funcional e assinatura em todos os atos procedimentais.

30.A presunção de legitimidade dos atos administrativos aplica-se integralmente aos procedimentos fiscais conduzidos por servidores regularmente investidos em suas funções. A contestação da competência autuante demandaria demonstração específica de irregularidade na investidura funcional ou na atribuição de competências, circunstância não verificada nos presentes autos.

31.O lançamento tributário deve atender aos princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, sob pena de nulidade do auto de infração. O procedimento fiscal desenvolvido assegurou integralmente o exercício dos direitos constitucionais ao contraditório e à

ampla defesa. Os autuados/responsabilizados tiveram conhecimento tempestivo da imposição fiscal e puderam apresentar suas razões defensivas de forma completa e fundamentada.

32.A materialização efetiva do direito de defesa encontra-se demonstrada pelas próprias impugnações apresentadas, que contestaram detalhadamente cada aspecto da autuação, desde questões preliminares até o mérito da responsabilização tributária. O ato desprovido de motivação é insuscetível de compor objeto do controle analítico de legalidade, violando o princípio da motivação dos atos administrativos. Contrariamente a esta premissa, o auto de infração contém motivação adequada e suficiente para compreensão dos fundamentos da imposição fiscal, ainda que, no seu mérito, possa sofrer objeções.

33.A interpretação sistemática da legislação processual tributária orienta-se pelo princípio da conservação dos atos administrativos, que privilegia a manutenção da validade quando presentes os elementos essenciais para caracterização da infração e identificação dos responsáveis. Erro na capitulação legal que não traz consequências diretas para correta caracterização da regra matriz de incidência tributária não constitui erro material capaz de prejudicar o exercício da ampla defesa.

34.O sopesamento de eventual nulidade deve concentrar-se na verificação da presença dos elementos substanciais do lançamento, desconsiderando irregularidades meramente formais que não comprometem a compreensão dos fatos imputados nem impedem o exercício adequado dos direitos defensivos. Se o auditor fiscal utiliza critério diverso daquele prescrito pela legislação para realização do lançamento, acarretando cerceamento do direito de defesa, resta caracterizado erro na construção do lançamento. Esta hipótese não se verifica no presente caso, considerando que os critérios aplicados se encontram em conformidade com a legislação de regência.

35.Além disso, as alegações a respeito da falta de motivação fática para a imputação de responsabilidade tributária confundem-se com o mérito e com ele serão examinadas.

36.Consequentemente, rejeita-se a preliminar suscitada.

DO MÉRITO

37.Inicialmente, quanto às questões constitucionais abordadas pelos Recorrentes, rememore-se o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual “*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de*

inconstitucionalidade”, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2¹ e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023².

DA RESPONSABILIDADE PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRRF

38.De acordo com o item 3 do TVF de fls. 35/46, *“Considerando a apuração pelo Fisco de IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte e não recolhido, e considerando a previsão de solidariedade prevista no Artigo 124, incisos I e II e Artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66); e considerando ainda os termos do Artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, e Artigo 723 do RIR — Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, está sendo atribuída responsabilidade tributária solidária aos Diretores atuais acima qualificados, bem como aos Ex-Diretores abaixo qualificados, todos com atuação no período de apuração do crédito tributário de 01/2013 a 12/2015, pela retenção e o não repasse aos cofres públicos de Imposto de Renda Retido na Fonte”.*

39.Já o auto de infração de fls. 02/33, adota os fundamentos legais substancialmente idênticos para todos os responsabilizados, com apenas pequenas variações na redação e ordem de apresentação dos dispositivos. Assim como no TVF, todos os administradores responsabilizados tiveram sua responsabilidade fundamentada nos mesmos dispositivos principais: artigos 124, incisos I e II, e artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, e artigo 723 do RIR/99 (Decreto 3.000/99).

40.A descrição da conduta infratora também segue padrão idêntico para todos os responsabilizados, incluindo os mesmos elementos que, no entendimento da fiscalização, seriam caracterizadores do dolo: prática sistemática de retenção e informação na DIRF, apropriação dos valores retidos, ausência de declaração da totalidade dos valores devidos em DCTF, não atendimento às intimações fiscais, e apresentação de DCTFs retificadoras não espontâneas.

41.As únicas diferenças identificadas são de natureza formal, como pequenas variações na ordem de citação dos artigos ou na redação de alguns trechos, mas sem alteração substancial do conteúdo ou dos fundamentos aplicados. Esta uniformidade demonstra que a autoridade fiscal aplicou o mesmo entendimento jurídico e os mesmos critérios para todos os administradores, considerando que todos exerceram funções de direção durante o período das infrações e que havia elementos suficientes para caracterizar a conduta dolosa de forma uniforme para todos os envolvidos na gestão da empresa.

42.No entanto, não há descrição da conduta individualmente praticada por cada responsabilizado. Como se depreende da leitura conjugada do auto de infração e do TVF, a fiscalização adotou uma abordagem genérica e padronizada para todos os administradores. A

¹ Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

² RICARF: “Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.

motivação utilizada é idêntica, limitando-se a reproduzir o mesmo texto padrão que descreve infrações praticadas pela pessoa jurídica, sem especificar ações individuais de cada gestor.

43.A responsabilização fundamentou-se exclusivamente no fato de cada administrador ter exercido funções de direção durante o período de apuração do crédito tributário. A fiscalização menciona que os responsáveis estavam "qualificados no Termo de Verificação Fiscal" e tinham "atuação no período de apuração do crédito tributário", mas não especificou condutas particulares de cada um.

44.Para a adequada caracterização da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, seria necessário demonstrar que cada administrador praticou atos específicos com excesso de poderes ou infração de lei, e não apenas que ocupava cargo de direção durante o período das infrações. Todos os responsabilizados receberam a mesma descrição das circunstâncias que supostamente caracterizariam o dolo: conhecimento dos fatos geradores, apropriação dos valores retidos, não declaração da totalidade dos valores em DCTF, e não atendimento às intimações. Contudo, não há demonstração de como cada administrador individualmente participou dessas condutas.

45.De outra parte, a responsabilidade de que cuida o artigo 124, I do CTN tem por pressuposto o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, é necessário que as pessoas envolvidas sejam partícipes na situação vinculada ao fato jurídico tributário que a lei elegera como hipótese de incidência do tributo. Conforme orienta o Parecer Normativo Cosit nº 04, de 2018, *"Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário (...) Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito"* (item 16).

46.No caso dos autos, restou evidenciado que, apesar de não ter declarado a totalidade dos valores devidos em DCTF, a empresa declarava corretamente os valores retidos na DIRF. De todo modo, não foi apontada nenhuma ação dos responsabilizados relacionada com os fatos que constituem o objeto da autuação, consistentes na retenção de imposto de renda sem repasse aos cofres públicos.

47.Os estatutos sociais e atas de eleição de diretoria de fls. 345/402 indicam que, sob o ponto de vista individual, ainda que fosse possível compreender que Sylvino de Godoy Neto, na função de Diretor Presidente e que, juntamente com o Diretor Superintendente, era o responsável pela gestão e administração da sociedade, não se verifica descrição de condutas, comissivas ou omissivas, indicativas de que ele tenha de fato contribuído para a falta de recolhimento em questão. Do mesmo modo, não foi atribuída especificamente qualquer conduta a Adhemar José de Godoy Jacob, Diretor Superintendente, que juntamente com o Diretor Presidente, era o responsável pela gestão de todas as obrigações e negócios da sociedade.

48. Mais distante ainda da possibilidade de inferência no objeto da acusação se encontrava Marco Aurelio Pavani, Diretor de Planejamento, cuja própria titulação indica se tratar de função relacionada à elaboração de planos de ação, sem poder decisório ou envolvimento na gestão fiscal/administrativa da empresa.

49. Luiz Eduardo Nogueira Porto, Diretor Tesoureiro, como a nomenclatura do cargo indica, tinha por atribuição o controle do movimento de bancos e caixa, sem qualquer indicação de que teria influência no cumprimento das obrigações fiscais, notadamente as relacionadas a apresentação de DCTFs ou participação da gestão contábil/fiscal.

50. A seu turno, Fabio Lauandos Nogueira Porto, Diretor II, e Tiago Camargo Pavani, Diretor IV, sequer tinham atribuições estatutárias, a não ser substituírem o Diretor Superintendente nas suas ausências e impedimentos, isto é, não possuíam funções administrativas ou gerenciais relevantes.

51. Contudo, em que pese a ausência de liame entre o resultado infracional (deixar de recolher o imposto) e os responsabilizados, mediante a indicação de condutas específicas por eles praticadas e/ou vinculação direta com os fatos geradores, exigida pelo CTN tanto sob o manto do art. 135 como do art. 124, o tratamento conferido pela legislação ordinária para a falta de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte não deixa dúvidas quanto à responsabilidade solidária **objetiva** daqueles que exercem as funções de acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Confirma-se o disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979 (reproduzido no art. 723 do RIR/99 e no art. 783 do RIR/2018):

Art 8º - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

52. A responsabilidade objetiva constitui modalidade de responsabilização que prescinde da demonstração de culpa ou dolo do agente para sua configuração. Em contraposição, a responsabilidade subjetiva exige a comprovação do elemento anímico do agente, seja na modalidade dolosa (quando há intenção de causar o resultado) ou culposa (caracterizada pela negligência, imprudência ou imperícia). Nesta modalidade, deve-se demonstrar não apenas o dano e o nexo causal, mas também que o causador agiu com culpa *lato sensu*.

53. A distinção fundamental entre ambos os regimes reside no ônus probatório. Na responsabilidade objetiva, incumbe à fiscalização provar exclusivamente o resultado e a investidura no cargo, enquanto na subjetiva deve-se demonstrar adicionalmente a culpa do agente, o que se dá pela individualização da conduta a ele atribuída.

54. Por esse motivo, não cabe perquirir se os responsabilizados praticaram ações ou omissões específicas que tiveram por resultado a falta de recolhimento do imposto de renda na

fonte, pois, de acordo com o art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979, o mero exercício do cargo de diretor impacta na responsabilização.

55.Importante registrar que o referido art. 8º trata claramente de responsabilidade solidária, e não, como defendem alguns balizados doutrinadores, de obrigação solidária, calcada numa interpretação topológica dos artigos 124 e 135 do CTN. Isso porque, é a própria dicção do dispositivo que expressamente dispõe serem “*solidariamente responsáveis*” (e não “*solidariamente obrigados*”) os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

56.O corolário lógico-jurídico dessa linha interpretativa imporia a análise da eventual inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979, diante da sua incompatibilidade com o CTN, que, como se sabe, foi erigido sob o manto da Constituição Federal de 1946, que não previa a existência de lei complementar. Com o advento da Constituição de 1967, elegeu-se aquela espécie legislativa como competente para estabelecer normas gerais em matéria tributária, passando então o CTN a ser recepcionado como lei complementar e detentor de tal *status* legislativo. Haveria, assim, possível incompatibilidade com o sistema constitucional tributário, uma vez que a criação de responsabilidade tributária constitui matéria reservada à lei complementar, conforme disposto no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

57.Com efeito, o CTN, recepcionado como lei complementar, estabelece nos artigos 124 e 135 o regime completo de solidariedade e responsabilidade tributária. A instituição de responsabilidade solidária objetiva por decreto-lei, estendendo indevidamente os requisitos do CTN, poderia configurar usurpação de competência legislativa constitucionalmente reservada.

58.Todavia, rememore-se o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual “*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2³ e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023⁴.

³ Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

⁴ RICARF: “*Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que: I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária; c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*”

59. Nesse sentido, confirmam-se os esclarecedores excertos do voto vencedor de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, proferido no Acórdão nº 1302-004.850:

Reconheço, porém, que a matéria tem recebido tratamento diverso na doutrina, e também no âmbito dos Tribunais Superiores. Tem-se reconhecido a necessidade de que as normas editadas com base no art. 124, inciso II, do CTN obedçam às prescrições do art. 128 do CTN (o terceiro coobrigado deve ser pessoa “vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” tributária) e seguintes, posto que ali são veiculadas as normas gerais em matéria tributária a que se refere o art. 146, inciso III, da Constituição Federal.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR (proferido sob o regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do antigo Código de Processo Civil), reconheceu a inconstitucionalidade de dispositivo normativo que atribuía solidariedade semelhante à tratada no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, pela referida razão:

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

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

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

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que

resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplicase o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562.276/PR, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, DJe 10/02/2011)

Por semelhante modo, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.419.104/SP, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a inconstitucionalidade, incider tantum, do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, por tratar de responsabilidade tributária, matéria para a qual a Constituição Federal então vigente (Constituição de 1967) exigia a edição de Lei Complementar:

RECURSO ESPECIAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE DOS ACIONISTAS CONTROLADORES, DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO FUNDADA NO ART. 8º DO DECRETO-LEI N. 1.736/1979. NORMA COM STATUS DE LEI ORDINÁRIA. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL PRETÉRITA RECONHECIDA.

1. A controvérsia veiculada no presente recurso especial diz respeito ao reconhecimento da responsabilidade tributária solidária entre a sociedade empresária e os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, por débitos relativos ao IRPJ-Fonte, com suporte no art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979, independentemente dos requisitos previstos no art. 135, III, do CTN, que exige a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

2. A ordem constitucional anterior (CF/67) à Constituição Federal de 1988 exigia lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária, nas quais se inclui a responsabilidade de terceiros.

3. O Decreto-Lei n. 1.736/1979, na parte em que estabeleceu hipótese de responsabilidade tributária solidária entre a sociedade e os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado (art. 8º), incorreu em inconstitucionalidade formal na medida em que disciplinou matéria reservada à lei complementar.

4. Registre-se, ainda, que o fato de uma lei ordinária repetir ou reproduzir dispositivo de conteúdo já constante de lei complementar por força de previsão constitucional não afasta o vício a ponto de legitimar a aplicação daquela norma às hipóteses nela previstas, tendo em vista o vício formal de inconstitucionalidade subsistente.

5. Declaração, incidenter tantum, da inconstitucionalidade pretérita do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979. (AI no REsp 1.419.104/SP, Relator Ministro Og Fernandes, CORTE ESPECIAL, julgado em 21/6/2017, DJe 15/8/2017)

Já no julgamento do REsp nº 1.515.421/SP, a Segunda Turma do STJ, aplicando o que decidido por aquela Corte, segundo o rito dos recursos repetitivos, para o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa dos administradores da pessoa jurídica, vedou o redirecionamento da execução fiscal com base no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. IPI. REDIRECIONAMENTO. ART. 135, III, DO CTN. ATO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU CONTRA O ESTATUTO, OU NO CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DO SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA INDEPENDENTE DA NATUREZA DO DÉBITO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa, independentemente da natureza do débito, é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. Independentemente da natureza do débito (IPI ou Imposto de Renda Retido na Fonte), o redirecionamento da execução fiscal para o sócio só é possível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.

3. Hipótese em que o Tribunal a quo se manifestou no sentido de que não há provas da existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Entendimento diverso demandaria a análise das provas dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ. (AgRg no REsp 1.515.421/SP, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15/12/2015, DJe 02/02/2016)

No voto do Ministro Relator, percebe-se posição equivalente à defendida pelo Conselheiro Relator nos presentes autos:

Da leitura do aresto recorrido, percebe-se que o julgamento da matéria foi analisado de acordo com a jurisprudência desta Corte Superior no sentido de que a responsabilidade solidária prevista no art. 8º do Decreto-Lei 1.736/79, depende da observância dos requisitos dispostos no referido art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Ressalta-se, ainda, que, independentemente da natureza do débito (IPI ou Imposto de Renda Retido na Fonte), o redirecionamento da execução fiscal para o sócio só é possível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.

As referidas decisões, contudo, não se revestem de caráter vinculante para os julgadores do CARF, uma vez que não há decisão específica acerca da solidariedade prevista no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, que se enquadre dentre as hipóteses previstas no §1º do art. 62 do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), nas quais é admitido afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

De outra parte, o Supremo Tribunal Federal tem compreendido que, quando o STJ exige para a aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, que se obedçam os limites fixados no art. 135, inciso III, do CTN, como nesta última decisão e na proposta do Conselheiro Relator, está constatando uma violação reflexa e oblíqua à Constituição Federal. Neste sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. POLO PASSIVO. ALEGADA DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8º DO DECRETO-LEI 1.736/79 EM DESRESPEITO AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. INVIABILIDADE. OFENSA REFLEXA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A violação reflexa e oblíqua da Constituição Federal decorrente da necessidade de análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional torna inadmissível o recurso extraordinário. Precedentes: RE 596.682, Rel. Min. Carlos Britto, Dje de 21/10/10, e o AI 808.361, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje de 08/09/10.

2. O Tribunal de origem não declarou a inconstitucionalidade do dispositivo legal indicado (art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979), simplesmente ofereceu a correta prestação jurisdicional ao caso, por interpretação dos dispositivos estabelecidos em norma infraconstitucional, o Código Tributário Nacional.

3. Agravo regimental desprovido. (ARE 731.497/SP, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11/06/2013, Dje 01/08/2013)

Assim, considero que o referido fundamento não pode ser adotado pelos julgadores do CARF, sob pena de violação ao art. 62 do RI/CARF

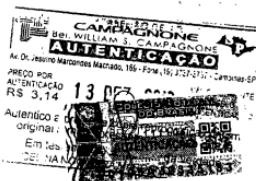
60.Deste modo, não há como se afastar a responsabilização dos Recorrentes.

61.Outrossim, em relação ao pleito de Fabio Lauandos Nogueira Porto para *“limitação de sua responsabilidade ao período até dez/2013, já que, como se comprovou (doc. 04, da Impugnação), esteve de fato afastado da diretoria desde 2014”*, verifica-se que o ato de renúncia somente foi efetivado em 12.12.2016, data de seu recebimento pela empresa, persistindo sua responsabilidade até aquela data. Confira-se (fls. 631):

Campinas, 8 de dezembro de 2016.

Ao **CORREIO POPULAR S/A.**
Rua Conceição, 124, 4º andar,
CEP 13010-050,
Campinas, Estado de São Paulo.

Assunto: Renúncia ao cargo de Diretor



FABIO LAUANDOS NOGUEIRA PORTO, brasileiro, casado, administrador de empresa, portador da cédula de identidade RG nº 34.603.548, inscrito no CPF sob nº 316.800.128-78, residente e domiciliado à Avenida Professora Dea E. de Carvalho, nº 2.900, casa nº 2, Gramado, na cidade de Campinas, Estado de São Paulo, então Diretor II do **CORREIO POPULAR S/A**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob nº 46.024.030/0001-39, registrada sob o nº 35.300.065.018, com sede na Rua Conceição, 124, 4º andar, Campinas, Estado de São Paulo, CEP 13010-050, por meio da presente carta, expressamente, ratificar sua renúncia ao cargo de Diretor II da mencionada sociedade desde o encerramento do exercício social de 2014, para melhor atendimento dos interesses da companhia.

Cordialmente,

Fabio Porto

FABIO LAUANDOS NOGUEIRA PORTO

Recebido:

EM 12/12/2016

SYLVINO DE GODOY NETO
Diretor Presidente

RECONHECER NO VERSO

DA MULTA QUALIFICADA

62. Conforme expõe o TVF, a qualificação da multa fundamentou-se na caracterização de dolo por parte da empresa, pela prática de atos tendentes a impedir ou dificultar a atividade de fiscalização, ou quando o contribuinte praticar atos que demonstrem inequivocamente a intenção de sonegar tributos. No caso, a autoridade fiscal entendeu que a retenção sistemática de valores durante três anos consecutivos, combinada com a correta informação desses valores na DIRF para permitir sua utilização pelos beneficiários em suas declarações de imposto de renda, constituiu aspecto que demonstrou conhecimento pleno das obrigações tributárias e deliberada decisão de não as cumprir. Segundo a fiscalização, a empresa possuía estrutura administrativa capaz de promover adequadamente as retenções e as respectivas declarações, mas optou conscientemente por não efetuar os recolhimentos devidos. Além disso, a empresa não declarou adequadamente os valores retidos na DCTF, apropriando-se continuamente dos recursos que deveriam ser transferidos ao erário. Esta subdeclaração sistemática teria prejudicado os trabalhos da Receita Federal e submeteu os beneficiários dos pagamentos ao risco de retenção de suas declarações de imposto de renda na malha fiscal, evidenciando o alcance dos prejuízos causados pela conduta irregular.

63.Vê-se, portanto, que o motivo que conduziu a fiscalização a qualificar a multa foi meramente a falta de declaração adequada dos valores em DCTF, aliada à retenção sistemática de valores durante três anos consecutivos, simultaneamente à correta informação desses valores na DIRF, o que evidenciou o conhecimento pleno das obrigações tributárias e deliberada decisão de descumpri-las, prática essa que teria prejudicado os trabalhos da Receita Federal e expuseram os beneficiários dos pagamentos ao risco de retenção de suas declarações na malha fiscal.

64.Ora, não se vislumbra na conduta atribuída à empresa a prática de atos de sonegação, fraude ou conluio de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A apuração dos valores que não foram declarados não indica constância para a caracterização do dolo no caso dos autos. Pelo contrário, o fato de a empresa ter apresentado DIRF indicando corretamente os valores retidos acabou colaborando com a identificação das inconsistências nas DCTFs, conferindo plena consistência ao trabalho fiscal. Nesse sentido, o TVF é suficientemente elucidativo:

III – PROGRAMA DIRF X DARF

5. O contribuinte apresentou a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF exercícios 2014 a 2016), correspondentes aos anos-calendário 2013 a 2015, que foram processadas e arquivadas, respectivamente, sob nºs. 21.48.55.83.25-00, 17.90.02.83.57-94 e 16.42.18.72.42-52.
6. Na análise prévia das informações conhecidas, realizada por meio de cruzamentos eletrônicos de dados, foram detectadas inconsistências entre os valores informados em DIRF e/ou declarados em DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e os recolhimentos efetuados via DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais, conforme quadro abaixo:

65.Portanto, não subsistindo os pressupostos necessários, cumpre afastar a qualificação da multa.

CONCLUSÃO

66.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dou provimento aos Recursos Voluntários para reduzir a multa de ofício para 75% e excluir a aplicação dos arts. 124 e 135 do CTN para fins de imputação de responsabilidade, mantendo-a tão somente com base no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seus fundamentos para declarar a inaplicabilidade, no presente caso, dos arts. 124 e 135 do CTN. O Colegiado, à unanimidade, decidiu manter a imputação de responsabilidade tão-somente com base no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979, mas a maioria qualificada compreendeu que, no mais, a acusação fiscal não se sustentaria por outras razões.

Isto porque a qualificação da penalidade também foi afastada por unanimidade de votos, e tal apontamento seria o único elemento distintivo a caracterizar a necessária prática de atos com *excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, para aplicação do art. 135 do CTN.

Tem prevalecido neste Colegiado a desnecessidade de prova de participação direta dos administradores para imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN. Neste sentido é o entendimento que tem sido reafirmado pela 1ª Turma da CSRF⁵, a partir dos 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 –

⁵ Neste sentido o recente Acórdão nº 9101-007.216, proferido em 7 de novembro de 2024.

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

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, 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*)

No mesmo sentido é o entendimento expresso pelo Presidente Fernando Brasil de Oliveira Pinto e que prevaleceu⁸, por exemplo, no Acórdão nº 9101-006.331:

2.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS COOBRIGADOS

Trata-se de analisar o recurso da PGFN contra a decisão recorrida que excluiu do polo passivo da obrigação tributária os senhores Alexandre Della Coletta e Marcos Della Coletta, a qual entendeu não caracterizada a responsabilidade tributária de administradores de pessoas jurídicas a que alude o art. 135, III, do CTN.

Desde a apresentação da impugnação, as alegações de defesa partem do princípio de que o simples inadimplemento de tributos não pode levar à responsabilização dos representantes legais da pessoa jurídica e de que não haveria prova da conduta praticada pelos aludidos administradores que pudesse responsabilizá-los pelo crédito tributário relativo.

Pois bem, passo à análise do tema.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.⁹

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.¹⁰

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

⁹ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

¹⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.¹¹

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo *responsabilidade tributária*, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.¹²

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.¹³

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.¹⁴

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária¹⁵, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico

¹¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

¹⁵ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.¹⁶

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;
- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.¹⁷

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹⁸

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

¹⁶ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

¹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹⁸ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.¹⁹

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.²⁰

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.²¹

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

Passo à análise do caso concreto.

A autoridade fiscal, ao cominar a penalidade qualificada de 150%, entendeu restar caracterizado o conjunto fático-jurídico a ensejar a responsabilidade tributária.

Entendo lhe assistir razão.

Não desconheço da jurisprudência do STJ que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”.

¹⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

²¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

E não se fala aqui de um simples inadimplemento de tributo, mas sim de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Doutrina, ainda em que franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento.

O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

*Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.*²² [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

- Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;
- Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo.

²² BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...] ²³ [grifos nossos]

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade; [grifos nossos]

- NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expreso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.

²³ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. [grifos nossos]

E a jurisprudência também caminho nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

1. Os embargos declaratórios somente podem ser utilizados quando houver no acórdão obscuridade, contradição ou omissão acerca de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o Tribunal e não o fez, isso nos exatos termos do artigo 535 do Código de Processo Civil.

2. Assiste razão à embargante, pois efetivamente o acórdão embargado não apreciou detidamente a questão referente a aplicação do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979, sendo omissa nesta parte.

3. Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).

*4. É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, **tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).***

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 0509878- 53.1997.4.03.6182/SP, Relator Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos. 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal (apropriação indébita de contribuições previdenciárias - 168-A do CP). (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.002075-0/PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009) [grifos nossos]

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao

seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

Nesse mesmo sentido, venho decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.²⁴

²⁴ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do aresto é elucidativo:

“[...]A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria empresa. No mais, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência

No que diz respeito aos debates sobre individualização de conduta para fins de qualificação da multa, há de se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, de fato, ser necessária identificação da conduta dos acusados dos chamados “crimes societários”. Contudo, há reiteradas decisões no sentido de que mostrasse suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica. Veja-se, por exemplo, o decidido no AgRg no REsp 1.551.783/SP:

[...]

Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, não há como reconhecer a inépcia da denúncia se a descrição da pretensa conduta delituosa foi feita de forma suficiente ao exercício do direito de defesa, com a narrativa de todas as circunstâncias relevantes, permitindo a leitura da peça acusatória a compreensão da acusação, com base no artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 46.570/SP, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Sexta Turma, julgado em 20/11/2014, DJe 12/12/2014).

Não se desconhece que esta Corte Superior tem reiteradamente decidido ser inepta a denúncia que, mesmo em crimes societários e de autoria coletiva, atribui responsabilidade penal à pessoa física, levando em consideração apenas a qualidade dela dentro da empresa, deixando de demonstrar o vínculo desta com a conduta delituosa, por configurar, além de ofensa à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, responsabilidade penal objetiva, repudiada pelo ordenamento jurídico pátrio (RHC 35.687/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, julgado em 18/09/2014, DJe 07/10/2014).

Assim, nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 77.050/PE, Rel. Ministro JORGE MUSSI, Quinta Turma, julgado em 06/12/2016, DJe 01/02/2017).

Nessa linha, os seguintes julgados:

PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ECONOMIA POPULAR. ADULTERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. CARÊNCIA DE JUSTA CAUSA NÃO EVIDENCIADA. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS PENAL E ADMINISTRATIVA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP ATENDIDOS. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria RECORRENTE.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.”

4. A alegação de inépcia da denúncia deve ser analisada de acordo com os requisitos exigidos pelos arts. 41 do CPP e 5º, LV, da CF/1988. Portanto, a peça acusatória deve conter a exposição do fato delituoso em toda a sua essência e com todas as suas circunstâncias, de maneira a individualizar, o quanto possível, a conduta imputada, bem como sua tipificação, com vistas a viabilizar a persecução penal e o exercício da ampla defesa e do contraditório pelo réu. Na hipótese em apreço, por certo, a inicial acusatória preenche os requisitos exigidos pelo art. 41 do CPP, porquanto descreve a conduta atribuída ao ora recorrente, permitindo-lhe rechaçar os fundamentos acusatórios.

5. Malgrado seja imprescindível explicitar o liame do fato descrito com a pessoa do denunciado, importa reconhecer a desnecessidade da pormenorização das condutas, até pelas comuns limitações de elementos de informações angariados nos crimes societários, por ocasião do oferecimento da denúncia, sob pena de inviabilizar a persecução penal. A acusação deve correlacionar com o mínimo de concretude os fatos delituosos com a atividade do acusado, não sendo suficiente a condição de sócio da sociedade, sob pena de responsabilização objetiva.

6. Narra a denúncia que o recorrente seria o administrador da empresa varejista e responsável imediato por todos os contratos de compra e venda celebrados, não podendo tal conclusão, lastreada em elementos probatórios amalhados aos autos, ser infirmada em sede de writ.

7. Recurso desprovido. (RHC 34.684/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 01/12/2016, DJe 07/12/2016). RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. **CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. PEÇA EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 41 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL CPP. CRIME SOCIETÁRIO. POSSIBILIDADE DE DENÚNCIA GERAL. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. AUSÊNCIA DE FLAGRANTE ILEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

3. Nos crimes societários, não se exige a descrição individualizada das condutas de cada acusado, bastando para se assegurar o direito à ampla defesa a descrição do fato delituoso e a indicação da participação de cada autor na empreitada criminosa. **Assim, no caso dos autos, não há falar em responsabilidade penal objetiva, tendo em vista que ficou demonstrado na denúncia o liame subjetivo na conduta imputada ao recorrente, que, como sócio e administrador da pessoa jurídica, supostamente teria sonegado tributo mediante a omissão de informação às autoridades fazendárias e fraude na fiscalização tributária.** Recurso ordinário em habeas corpus desprovido. (RHC 70.805/SP, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 19/08/2016) [grifos nossos]

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO SOCIETÁRIO. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DOS RECORRENTES. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS E DESCREVE CRIME EM TESE. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. CONSTRANGIMENTO AFASTADO.

[...]

4. Não pode ser acoimada de inepta a denúncia formulada em obediência aos requisitos traçados no artigo 41 do Código de Processo Penal, descrevendo perfeitamente a conduta típica, cuja autoria é atribuída aos recorrentes devidamente qualificados, circunstâncias que permitem o exercício da ampla defesa no seio da persecução penal, na qual se observará o devido processo legal.

5. Nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal.

6. No caso dos autos, de acordo com a peça vestibular, os recorrentes, na qualidade de administradores da Drogaria Principal do Bairro Ltda., teriam fraudado a fiscalização tributária, omitindo receita relativa a saídas de mercadorias tributadas em documento exigido pela lei fiscal, creditando-se, indevidamente, do ICMS incidente sobre tais operações, o que teria resultado em prejuízo à Fazenda Estadual superior a 2 (dois) milhões de reais, descrição que atende de forma satisfatória as exigências legais para que se garanta ao réu o exercício da ampla defesa e do contraditório.

[...]

2. Recurso desprovido. (RHC 67.183/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 9/8/2016, DJe 24/08/2016). PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME SOCIETÁRIO. LEI 8.137/90, ART. 1º, II E V. IMPOSSIBILIDADE DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL SE A ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO OCORRE APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. COAÇÃO INEXISTENTE. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

II - A exordial acusatória cumpriu todos os requisitos previstos no art. 41 do Código de Processo Penal, sem que a peça incorresse em qualquer violação do que disposto no art. 395 do mesmo diploma legal. Cuida-se, in casu, de denúncia geral, aceita pela jurisprudência pátria. (Precedentes).

III - Nos delitos societários, a peça acusatória (ainda que não possa ser de toda genérica) é válida quando demonstra um liame entre a atuação dos denunciados e a conduta delituosa (mesmo que não individualize as condutas de cada um), a revelar a plausibilidade da imputação deduzida e permitindo o exercício da ampla defesa com todos os recursos a ela inerentes.

IV - Na hipótese em análise, a peça inaugural da acusação revela que os denunciados, por meio da empresa CPI Engenharia Ltda, teriam suprimido valores reativos ao ICMS, através da inserção de elementos inexatos em documentos fiscais e utilização de documentos inexatos, conforme auto de infração e outros documentos do processo criminal.

V - Quanto à autoria, o liame entre o agir do denunciado e o crime imputado está estabelecido em face da condição de responsável que ostenta perante a sociedade.

Por isso, no caso, ao contrário do que se alega na peça recursal, verifica-se a possibilidade de plena defesa do acusado a partir da imputação do Ministério Público. Recurso ordinário desprovido. (RHC 67.089/SP, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 04/08/2016, DJe 17/08/2016)

Com efeito, se tal interpretação é dada pelo próprio STJ no julgamento de recursos no âmbito criminal derivados de procedimentos fiscais, não há como se distanciar, em relação aos mesmos fatos, no que diz respeito à individualização de conduta para fins de apuração de responsabilidade tributária.

[...] *(destaques do original)*

Assim, quando demonstrado que o acusado é administrador da empresa, sua responsabilidade por infração à lei tributária é mantida em relação ao crédito tributário exigido com qualificação da penalidade. Em tais circunstâncias, compreende-se ser desnecessário identificar conduta específica e participação consciente do gerente, bastando a comprovação de que ele detém poderes de administração da pessoa jurídica.

Aqui, a autoridade lançadora confirmou junto às informações prestadas à Receita Federal (e-fls. 129/131) o que consignado na Ficha Cadastral Completa da Contribuinte perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo (e-fls. 120/128), qual seja, que: i) Sylvino de Godoy Neto (Diretor e Presidente) e Adhemar José Godoy Jacob (Diretor e Vice-Presidente) eram, à época dos fatos, e permaneciam, por ocasião do lançamento, como dirigentes da Contribuinte; ii) Maurício Godoy Paterno e Marco Aurélio Matallo Pavani também eram e permaneciam diretores da Contribuinte, não só no quadro social informado à Receita Federal, como também na eleição de diretoria consignada na Ficha Cadastral Completa; iii) Luiz Eduardo Nogueira Porto, Fabio Lauandos Nogueira Porto, Paulo Jacob Scolfaro e Tiago Camargo Pavani, também consignados como diretores no quadro social informado à Receita Federal, foram indicados como diretores eleitos na Ficha Cadastral Completa.

É certo que a Ata de Assembleia juntada pelos sujeitos passivos à e-fl. 473 traz consignado o seguinte resultado de eleições para o triênio subsequente a 2014 com melhor especificação dos diretores:

“Diretor Presidente: Sylvino de Godoy Neto; Diretor Superintendente: Adhemar José de Godoy Jacob; Diretor Tesoureiro: Luiz Eduardo Nogueira Porto; Diretor de Planejamento: Marco Aurélio Matallo Pavani; Diretor I: Maurício Godoy Paterno; Diretor II: Fábio Lauandos Nogueira Porto; Diretor III: Paulo Jacob Scolfaro; Diretor IV: Tiago Camargo Pavani.”

Todavia, o Estatuto da sociedade juntado aos autos, nas e-fls. 441/442 indica que *a sociedade será administrada por uma diretoria constituída por até 9 (nove) membros acionistas ou não, sendo um Diretor Presidente, um Diretor Superintendente, um Diretor Tesoureiro, um Diretor Secretário, um Diretor de Planejamento e mais 4 (quatro) Diretores*, e o Artigo 11 do Estatuto define que *a Diretoria reunir-se-á semanalmente, a fim de examinar as contas e para deliberar sobre assuntos de interesse social*. Há diretores com funções específicas, e regras de substituição

do Diretor Presidente e do Diretor Superintendente, mas o Artigo 11 é expresso no sentido de que as contas da sociedade são examinadas por todos os Diretores em reunião semanal da Diretoria.

Assim, a acusação fiscal está suficientemente motivada no que concerne à figuração dos imputados no espectro subjetivo do inciso III do art. 135 do CTN refere: *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. Todavia, não restando evidenciada conduta sistemática na falta de declaração e recolhimento de valores retidos na fonte, não subsistiu a imputação de “conduta ilícita dolosa” invocada para qualificação da penalidade, e que também poderia sustentar a imputação de “infração de lei”, para justificar a responsabilização pessoal dos diretores.

Por fim, com respeito à acusação pautada no art. 124 do CTN, a autoridade lançadora apenas consignou ter considerado *a previsão de solidariedade prevista no Art. 124, incisos I e II do CTN*, sem trazer outros elementos para caracterizar a hipótese de *interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, expressa no inciso I do art. 124 do CTN. A citação do inciso II, por sua vez, é despicienda, na medida em que o art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79 já traz em seu texto a afirmação de solidariedade.

Este os fundamentos, portanto, para DAR PROVIMENTO aos recursos voluntários na parte relativa à exclusão da aplicação dos arts. 124 e 135 do CTN para fins de imputação de responsabilidade.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa