



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC.

Sessão de 20 setembro de 1985

ACORDÃO N.º-CSR/01-0.560

Recurso n.º - RP/105-0.015

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrida - QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: SÉRGIO PASCOWITCH

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES - Interpretação do art. 137, inciso III, do C.T.N. Somente deverá ser responsabilizado o agente quando ficar provado que a infração fiscal é simples decorrência indireta da fraude exercida pelo agente contra o representado ou em pregador, em razão de atividade dolosa em proveito próprio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares levantadas pelo sujeito passivo e, no mérito, negar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF) 20 de setembro de 1985

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, CARLOS ROBERTO MONTEIRO BERTAZI, PEDRO MARTINS FERNANDES, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Conselheiro JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10.880-000.181/84-60

RECURSO Nº: RP/105-0.015

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.560

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: SÉRGIO PASCOWITCH

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o artigo 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28/03/79, recorre a Fazenda Nacional pelo seu Representante junto à Colenda Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes - conforme petição de fls. 76/83, datada de 07/06/85 - da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 06/05/85, e consubstanciada no Acórdão número 105-01.312 (fls. 66/71), da qual teve vista oficial em sessão de 03/06/85.

Os fatos que motivaram o presente litígio foram assim sumariados, no Relatório da decisão recorrida:

"Contra SÉRGIO PASCOWITCH, CPF número 663.326.728-20, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 13, com o objetivo de exigir o pagamento do crédito tributário, constituído pela aplicação da multa de que trata o parágrafo único do artigo 733 do RIR/80, consoan-

te aos fatos e enquadramento legal a seguir
transcritos da peça vestibular:"

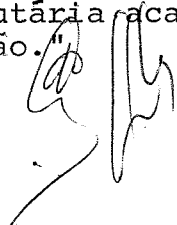
"Despesas baseadas em documentos gratuitos e emitidos por ACEF-ACESSORIA ECONÔMICO FINANCEIRA E CONTÁBIL LTDA., escrituradas na empresa CIA. PAULISTA DE EMPREENDIMENTOS COMERCIAIS., cujo período base termina em 31.12.1983, sendo responsável pela determinação de contabilizar tais documentos, em que a falsidade ideológica ficou demonstrada, conforme termo de Verificação, o Diretor-Presidente SÉRGIO PASCOWITCH, a quem é imposta a multa prevista no parágrafo único do art. 733 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80. Total das notas escrituradas: Cr\$ 153.954.613,16."

Diz o Termo de Verificação de fls. 08: que a empresa contabilizou notas frias de despesas, emitidas por Acef - Acessoria Econômico Financeira e Contábil Ltda., num total de Cr\$ 153.954.613, no curso do período-base de 1983: que tal procedimento teve por intenção eliminar ou reduzir o montante do imposto de renda relativo ao balanço a ser encerrado em 31.12.83; que o Sr. SÉRGIO PASCOWITCH é responsável pela empresa nos termos do disposto dos artigos 137, III, "c" e 121, parágrafo único II, do CTN; que, assim, impunha-se fosse aplicada ao referido responsável a multa de 50% sobre o total escriturado, de acordo com o disposto no artigo 733, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto número 85.540/80."

O aludido decisório recorrido está assim ementado e fundamentado:

EMENTA

" NULIDADE - Auto de Infração - Erro na identificação do sujeito passivo - O erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária acarreta a nulidade do auto de Infração."



Acórdão nº-CSRF/01-0.560

FUNDAMENTAÇÃO

"Como se vê do relatório, o litígio gira em torno da aplicação da multa prevista no artigo 733, parágrafo único, do RIR/80, cuja matriz é o § 3º do artigo 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77.

No recurso, o contribuinte argúi preliminar de nulidade do Auto de Infração, em virtude de erro na identificação do sujeito passivo, e alega, quanto ao mérito, a improcedência da ação fiscal, por falta de caracterização dos pressupostos referidos no dispositivo legal que a fundamenta.

Preceituam o artigo 733 e seu parágrafo único RIR/80:

"Art. 733 - Serão aplicadas as seguintes multas:

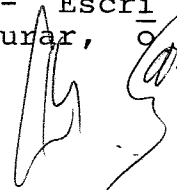
.....

Parágrafo único - Verificada pela autoridade tributária, antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto, falsidade, nos termos do artigo 158, da escrituração, de comprovante ou de demonstração financeira, o responsável será lançado por multa em valor igual à metade da receita ou rendimento omitido, ou de dedução indevida que tenha escriturado."

O artigo 158 referido no parágrafo transcrito estabelece:

"Art. 158 - A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber."

O supra transcrito artigo 158 é norma integrante do Livro II - Tributação das Pessoas Jurídicas, no Subtítulo II - Lucro Real, Capítulo I - Determinação, Seção II - Escrituração, Subseção I - Deve de Escriturar, o



Acórdão nº-CSRF/01-0.560

que conduz à conclusão de que a ação tendente a eliminar ou reduzir o montante de imposto ou diferir seu pagamento, referida no mencionado dispositivo legal será, sem dúvida, ação praticada pela PESSOA JURÍDICA.

Dessa forma, é inequívoco que o sujeito passivo que deve ser submetido à multa é a pessoa jurídica, porque ela é o responsável referido no parágrafo único do artigo 733.

Não tem sentido, pois, a pretensão da recorrida autoridade de manter a exigência nos termos em que foi constituída, fundada nas disposições dos arts. 121, parágrafo único, inciso II, e 137, inciso III, alínea "c", do C.T.N.

Como se deduz da leitura do inciso II do parágrafo único do artigo 121, e da alínea "c" do inciso III do artigo 137, as normas ali consubstanciadas não têm aplicação no caso destes autos, porque:

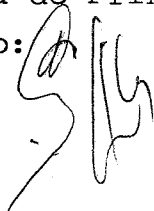
1º) não há nos dispositivos que regulam a aplicação da penalidade em foco expressa determinação de que o lançamento da multa seja feito em nome de quaisquer das pessoas mencionadas na alínea "c" do inciso III do artigo 137;

2º) não ficou provado que o fato gerador da multa prevista no parágrafo único do artigo 733 do RIR/80 tenha a caracterização estabelecida no inciso III do artigo 137 do C.T.N.

Constata-se, portanto, erro na identificação do sujeito passivo, o que torna o lançamento ineficaz, e passível de ser declarada a nulidade do Auto de Infração.

Em consequência, configura-se desnecessária a apreciação do mérito."

Contra essa decisão o culto Procurador junto à Quinta Câmara do Primeiro Conselho interpôs o presente recurso, sustentando:



.....

6. "De início, cumpre repelir a afirmação lançada no item 2º, acima transcrito, uma vez que o exame da prova não foi objeto do VOTO e, além disso, trata-se de assunto incompatível com a preliminar acolhida de "erro na identificação do sujeito passivo", porquanto é óbvio que a simples negativa de aplicação do disposto no parágrafo único do art. 733, do RIR/80, à PESSOA FÍSICA responsável, constitui matéria puramente de direito, que impede o exame de outra eventual circunstância ligada ao fato gerador da multa, especialmente o exame de prova, o qual, de resto, como já se disse, não foi feito.

7. Assim, a questão "de jure" a ser dirimida é se a falsidade ideológica de documentos escriturados, verificada pela autoridade tributária, antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto, nos termos do parágrafo único do artigo 733, do RIR/80, e do art. 137, III, "c", do CTN, deve acarretar a imposição da penalidade prevista à pessoa jurídica, titular da escrituração, ou se à pessoa física (diretor, gerente ou representante daquela), autor ou coautor da falsificação a purada.

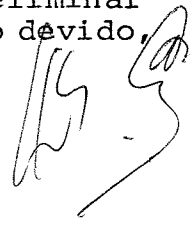
8. O parágrafo único do art. 733 do RIR/80 preceitua:

"Art. 733 - (omissis)

Parágrafo único - Verificada pela autoridade tributária, antes do término da ocorrência do fato gerador de imposto, falsidade, nos termos do artigo 158, da escrituração, de comprovante ou de demonstração financeira, o responsável será lançado por multa em valor igual à metade da receita ou rendimento omitido, ou da dedução indevida que tenha escriturado (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, § 3º)."

Por sua vez, o art. 158 do mesmo RIR, a que se reporta o parágrafo transcrito, diz:

"Art. 158 - A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido,



Acórdão nº-CSRF/01-0.560

ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, § 1º)."

Por fim, como parte integrante dos dispositivos transcritos, resta a definição de falsidade ideológica, a qual é dada pelo artigo 299 do Código Penal Brasileiro, a saber:

"Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante."

9. No caso, a falsidade ideológica dos comprovantes escriturados na pessoa jurídica está configurada na cláusula "... fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita" do documento, com o fim de prejudicar direito. Trata-se de ação movida por dolo específico do agente, tal como tipificada no Código Penal (art. 299, transcrito) e subsumida no comando do art. 137, inciso III, alínea "c", do C.T.N., in verbis:

"Art. 137 - A responsabilidade é pessoal ao agente:

.....

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

.....

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas."

10. Como se vê, o artigo transcrito prevê a responsabilidade pessoal do agente, quanto à infração que decorra direta e exclusivamente de dolo específico de diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, contra esta. Trata-se, portanto, de infração cometida contra a pessoa jurídica, sendo os efeitos tributários suportados pelo agente. Daí porque, coerentemente com essa nor



ma, o § 3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, matriz legal do parágrafo único do art. 733 do RIR/80, fala que o RESPONSÁVEL será lançado por multa em valor igual à metade da receita ou rendimento omitido, ou da dedução indevida que tenha escriturado, no caso de se verificar a falsidade ANTES DO TÉRMINO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DE IMPOSTO.

11. Nesta hipótese, a razão é óbvia: antes do término da ocorrência do fato gerador, a pessoa jurídica não pode ter obtido proveito da infração. E mais: pode-se presumir que ela (pessoa jurídica) não tenha conhecimento da infração, pelo simples motivo de ser o dolo específico e exclusivo do agente (responsável). Mais ainda: é possível supor que, terminado o período-base e feita a demonstração financeira, a pessoa jurídica corrigisse a escrituração, por via de estorno de lançamento, ou, ainda, que excluísse a dedução indevida na determinação do lucro real.

12. Diferente é a hipótese prevista no § 1º do art. 7º do mesmo Decreto-lei nº 1.598/77, matriz legal do artigo 158 do RIR/80. Aí se fala em imposição de multa ao sujeito passivo e tem em vista, não a apuração da falsidade no curso do período-base, mas a apuração da falsificação em período-base findo. Por isso que se trata de dispositivo que, na sistemática do RIR/80, está inserto no capítulo que disciplina a determinação do lucro real (base de cálculo do imposto) correspondente ao período-base de incidência (V. art. 153).

13. Nesta hipótese, ao reverso da anterior, também a razão é óbvia: a falsificação constatada após o período-base de incidência significa proveito à pessoa jurídica, por redução da base de cálculo do imposto. E mais: ao aprovar as demonstrações financeiras, os dirigentes da pessoa jurídica se tornam coniventes nos resultados ou efeitos da falsificação, quer em proveito de si próprios, quer em proveito da pessoa jurídica. E o agente responsável pela falsificação sujeitar-se-á à ação penal que couber.

14. Portanto, são diversas as hipóteses previstas no parágrafo único do artigo 733 e no artigo 158 do RIR/80. Na primeira - a do parágrafo único do art. 733 - o responsável (que é o agente da falsificação) sofre a multa aí quantificada. Na segunda - a do arti



Acórdão nº-CSRF/01-0.560

go 158 — a pessoa jurídica sofre tributação sobre a indevida redução da base de cálculo (despesa indevida ou omissão de receita) e a aplicação de multa qualificada (fraude).

15. De acordo com o acórdão recorrido, a exegese do art. 158 absorveria, também, como de responsabilidade da pessoa jurídica, a multa de que trata o parágrafo único do artigo 733. Tal interpretação não pode prosperar, data venia, porque de duas uma: ou o parágrafo único do art. 733 é supérfluo, já que não teria sentido repetir o que já estaria compreendido no artigo 158; ou os termos "sujeito passivo" e "responsável", tomados distintamente em um e outro dispositivo, devem ser simplesmente desprezados em sua significação legal.

16. Ora, tal extensão não é possível em matéria tributária, que é rigidamente normatizada. De acordo com o artigo 121 e parágrafo único do C.T.N., é certo que "sujeito passivo" designa o gênero de que são espécies o "contribuinte" e o "responsável". No entanto, na definição de cada uma dessas espécies, o RESPONSÁVEL é individualizado como aquele que,

"sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

Assim, no caso em exame, a indicação do RESPONSÁVEL decorreu de disposição expressa do § 3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77 (parágrafo único do art. 733 do RIR/80), confirmando, também, disposição expressa no art. 137, inciso III, letra "c", do C.T.N.

17. Assim sendo, se é certo que, no caso do art. 158 do RIR, não se pode estender a expressão "sujeito passivo" à figura do "responsável", não é menos certo também, e com maior razão, que, no caso do parágrafo único do artigo 733, não se pode tomar a nomeação específica do "responsável" por "contribuinte", como se tais termos tivessem a mesma significação, o que vai de encontro às claras definições inscritas no parágrafo único, incisos I e II, do art. 121, do C.T.N.

18. Por isso, data venia, não tem sentido o que se afirmou no voto condutor do acórdão recorrido, quando diz que o artigo 158 se refere a "ação praticada pela PESSOA JURÍDICA" e que, dessa forma, "é inquestionável que o sujeito passivo que deve ser submetido à multa



ta é a pessoa jurídica, porque ela é o responsável referido no parágrafo único do artigo 733". Primeiro, porque o artigo 158 só está mencionado no parágrafo único do artigo 733 para efeito de vincular a natureza da falsificação e o objeto desta (falsificação material ou ideológica, com o objeto de eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento); Segundo, porque o sujeito passivo de que trata o parágrafo único do art. 733 está individualizado como "o responsável" (responsável pela FALSIFICAÇÃO) e não como "o contribuinte" (a pessoa jurídica); Terceiro porque, em se tratando de falsidade constatada antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto, o proveito da infração não é da pessoa jurídica, mas contra esta. Quarto, porque, sendo a infração decorrente de dolo específico, o Direito Tributário segue expressamente, como se vê no art. 137, III, do CTN, o princípio do Direito Penal, que é o da responsabilidade pessoal do infrator ou agente - pessoa física dotada de vontade e de liberdade para a prática de ação delituosa. Não cabe, por isso, falar em "ação praticada pela pessoa jurídica", pois esta não pratica ação, porque destituída de vontade própria, mas apenas sofre os efeitos da ação, em se tratando de matéria tributária, com as ressalvas legais, dentre as quais a de que trata o presente processo."

O Presidente da Câmara recorrida, reconhecendo a tempestividade do recurso, deu-lhe seguimento (fls. 84/84-v).

Em suas contra-razões, o autuado declara: (o inteiro teor foi lido em sessão para melhor conhecimento dos demais integrantes do Colegiado).

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/01-0.560

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

As preliminares, levantadas pelo autuado, nas contra-razões, de inépcia da peça recursal, por falta de individualização do pleiteado no apelo, e de não cabimento do recurso, dado que, na hipótese dos autos, a decisão não seria contrária a lei, o que somente teria lugar quando houvesse apreciação do mérito: são totalmente improcedentes.

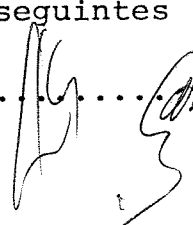
A primeira, porque sempre que o pedido de reforma da decisão é puro e simples, isto é, sem qualquer especificação, o recurso inquestionavelmente visará restabelecer a situação quo ante naquilo que o conteúdo do decisório tenha sido contrário à parte recorrente.

A segunda, porque inexiste na lei a restrição que alega e, quer apreciando uma preliminar, quer analisando o mérito: a decisão poderá ser contrária à lei, dando ensejo à interposição do recurso, se atendidos os demais pressupostos estabelecidos na lei. No caso, por sinal, não questionados.

Assim, rejeito as preliminares.

Como vimos do Relatório, a questão posta nestes autos consiste em saber-se de quem deverá ser exigida a multa estabelecida no parágrafo único do art. 733, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 85.400, de 04/12/80, que dispõe, in verbis:

"Art. 733 - Serão aplicadas as seguintes multas:

.....

Acórdão nº-CSRF/01-0.560

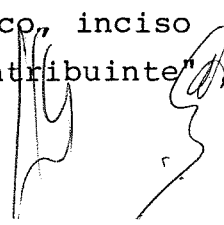
Parágrafo único - Verificada pela autoridade tributária, antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto, falsidade, nos termos do artigo 158, da escrituração, de comprovante ou de demonstração financeira, o responsável será lançado por multa em valor igual à metade da receita ou rendimento omitido, ou da dedução indevida que tenha escriturado (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, § 3º)."

Por sua vez, o mencionado artigo 158, ostenta a seguinte redação.

"Art. 158 - A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, § 1º)."

Tanto a Fiscalização, como o douto Procurador recorrente, parece terem-se impressionado com o termo "responsável", utilizado pelo legislador, em consequência, invocando o disposto no art. 137, inciso III, alínea "c", combinado com o disposto no art. 121, parágrafo único, inciso II, ambos do Código Tributário Nacional, concluem que deve responder pela multa, no caso, aquele que à data do evento ocuparia o cargo de Diretor-Financeiro; enquanto que o Colegiado recorrido, por sua maioria, utilizando-se do método da interpretação sistemática, sustentou que o sujeito passivo é a pessoa jurídica em cuja escrita foi detectada a contabilização das deduções apoiadas em documentos a que se lhe imputa a pecha de ter conteúdo ideologicamente falso.

Preliminarmente, entendo que o termo "responsável" no contexto em que foi empregado, isto é, seguido da expressão "dedução indevida que tenha escriturado" (grifamos), é sinônimo de sujeito passivo e nada tem a ver com a figura do responsável definido no art. 121, parágrafo único, inciso II, do C.T.N., pois seria impróprio falar-se em "contribuinte".



Acórdão nº-CSRF/01-0.560

na hora de responsabilizar-se alguém pela prática de infração a que se comina determinada penalidade.

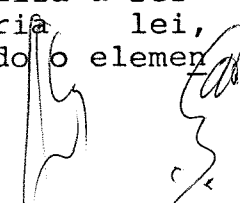
No Relatório apresentado pelo pranteado Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA e que foi aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o primeiro Projeto do Código Tributário Nacional, em 1954, consigna o seu autor no item 125, que

"Falta, entretanto, uma análise sistemática da natureza das próprias infrações tributárias, cuja característica conceitual parece residir na circunstância de não configurarem um ilícito por si mesmas, senão apenas em conexão com uma obrigação de outra natureza, a obrigação tributária principal ou acessória (GOMES DE SOUSA, Compêndio de Legislação Tributária, 105).

Esta mesma conclusão, entretanto, justifica a eliminação do elemento subjetivo na conceituação das infrações fiscais. Com efeito, a prática de ação ou omissão que, não tendo conteúdo jurídico próprio, nem sendo suscetível de efeitos práticos outros que o descumprimento de uma obrigação legal, justifica a presunção absoluta de que a motivação do agente tenha sido exatamente aquele descumprimento. É esse, portanto, o fundamento da norma de que as infrações fiscais são consideradas objetivamente, ou seja, como fatos concretos, independentemente de suas causas intelectuais ou de seus efeitos materiais, conclusão a que chega a jurisprudência embora por fundamentos diversos e não necessariamente sistematizados.

.....

O art. 173 abre exceções ao princípio da objetividade firmado no artigo anterior, determinando o caráter pessoal da responsabilidade penal nas hipóteses em que essa personalização decorre da própria natureza da infração ou das circunstâncias da sua prática. Assim, a alínea I, correspondente à de igual número no art. 291 do Anteprojeto, refere as infrações que sejam simultaneamente crimes ou contravenções, a fim de ressaltar a aplicabilidade dos princípios de direito penal. A alínea II, igualmente correspondente à do art. 291 do Anteprojeto, personaliza a responsabilidade nos casos em que a própria lei, ao definir a infração, tenha consagrado o elemen



Acórdão nº-CSRF/01-0.560

to, intencional do dolo específico.

.....

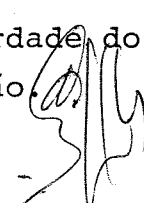
Não foi, porém, reproduzida a alínea III do art. 291, abrangida na disposição genérica do art. 164.

Em lugar dessa alínea III, o art. 173 reproduz disposição extraída do § 2º do art. 291 do Anteprojeto, visando uma delimitação necessária do princípio da objetividade das infrações. Este, como já foi dito, inclui na presunção do elemento intencional o próprio conhecimento da infração pelo seu responsável. Por isso mesmo, entretanto, cumpria abrir exceção para os casos em que a infração fiscal seja simples decorrência indireta de fraude exercida pelo agente contra o responsável, o que se configura nos casos em que o mandatário, preposto ou empregado, exercendo atividade dolosa em proveito próprio, venha a dar causa a infração fiscal pela qual, de outro modo, responderia a vítima do dolo e não o seu autor intelectual. Com o dispositivo do texto, evitam-se aplicações excessivas do princípio da objetividade, que já têm ocorrido na jurisprudência (Arquivo Judiciário 71/10, Re vista Forense 115/143)."

Sendo certo que a responsabilidade por infrações é inerente à própria técnica garantidora do direito tributário violado, na sua formulação sancionatória, e tendo-se em vista que as infrações constituem o fato gerador das penalidades, a questão de saber em que casos o agente assume as penalidades tributárias, há de ser examinada tendo-se em vista especialmente as normas pertinentes à responsabilidade por infrações.

Em direito tributário, as sanções podem ostentar natureza fiscal ou penal.

As sanções fiscais, genericamente designadas administrativas, são penalidades pecuniárias compulsórias que incidem sobre o patrimônio do infrator. Por sua vez, as sanções penais, de natureza não pecuniária, são estritamente pessoais, pois importam em restrição da liberdade do agente ou de quem a lei responsabilizar pela infração.



Acórdão nº-CSRF/01-0.560

O agente é penalmente sancionado quando pratica ilícito que, pela intensidade da ação ou omissão, assume as proporções de um crime ou contravenção. Nesta hipótese, sujei-ta-se aos princípios próprios do direito penal, em conformida-de com o disposto no art. 137 do CTN, que assinala o caráter pessoal da responsabilidade, quanto a infrações conceituadas como crime ou contravenção.

Por outro lado, se o ilícito decorre de inobser-vância de norma de conduta fiscal, sancionada com penalidade pecuniária, o elemento subjetivo é irrelevante, salvo se a lei dispuser em contrário, pois o vigente Código Tributário Na-cional adotou o critério objetivo para a verificação da res-ponsabilidade por infrações da legislação tributária ao dis-por que "Salvo disposição de lei em contrário, a responsabili-dade por infrações da legislação tributária independe da in-tenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato." (C.T.N., art. 136).

Essa responsabilidade objetiva, para o sanciona-mento por infrações da legislação tributária, constitui regra geral, que, como vimos, admite disposição de lei em contrário (art. 136). O próprio Código Tributário Nacional abre exce-ções ao princípio da responsabilidade objetiva, admitindo a responsabilidade pessoal do agente (art. 137) e até a exclu-são da responsabilidade (art. 138).

Como no caso dos autos, para a atribuição da res-ponsabilidade a terceiro se invoca o disposto no art. 137, in-ciso III, alínea "c", do Código Tributário Nacional, vejamos o seu texto, literal e integralmente:

"Art. 137 - A responsabilidade é pessoal
ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas
por lei como crimes ou contraven-
ções, salvo quando praticadas no
exercício regular de administra-



ção, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

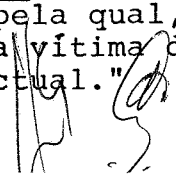
- II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
- III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
 - a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
 - b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
 - c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas."

Observa-se inicialmente, que segundo dispõe o transcrito art. 137, inciso III, alínea "c", a responsabilidade de somente será pessoal do agente quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico, no caso em que sejam praticadas pelos diretores contra as pessoas jurídicas de direito privado.

Quer dizer, a pessoa jurídica não poderá efetiva ou potencialmente beneficiar-se da infração, sob pena de o ato ilícito não ser contra ela e sim contra terceiros, inclusive o Fisco.

Como escreveu o ilustre Relator da Comissão citada, a hipótese somente se materializa nos casos em que

"a infração fiscal seja simples decorrência indireta de fraude exercida pelo agente contra o responsável, o que se configura nos casos em que o mandatário, preposto ou empregado, exercendo atividade dolosa em proveito próprio, venha a dar causa a infração fiscal pela qual, de outro modo, responderia a vítima do dolo e não o seu autor intelectual."



Acórdão nº-CSRF/01-0.560

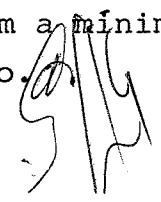
A norma do art. 137, inc. III, alínea "c", adota o princípio de que, como não é possível determinar com segurança o elemento subjetivo, a distinção se faz por um critério objetivo: a vantagem. Presume-se ser a prática da infração ato de vontade daquele que é o beneficiário do proveito econômico dela decorrente.

Assim, caberia indagar-se se, no caso, primeiramente, a escrituração da dedução indevida é um ato praticado contra a pessoa jurídica ou, se, ao contrário, potencialmente, objetivava beneficiá-la, em prejuízo do Fisco. A resposta, no caso, clara e insofismavelmente visava beneficiar a pessoa jurídica e não prejudicá-la. Conseqüentemente deve responder pela infração o sujeito passivo (responsável em oposição ao agente, como o conceituou Rubens Gomes de Sousa, no trecho acima transcrito, e também o próprio legislador, como dissemos no início deste voto) e não o eventual agente.

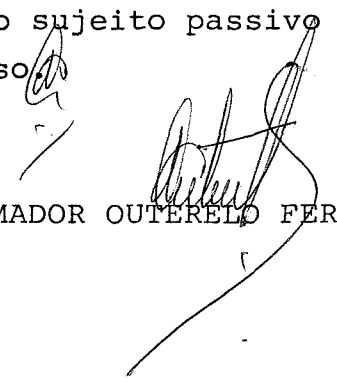
Ressalte-se que, se dúvida houvesse, ainda assim a responsabilizada deveria ser a pessoa jurídica. A pessoa física somente poderia ser autuada se fosse provado que ela praticou o ilícito em benefício próprio, o que evidentemente não se presume. A presunção juris tantum é que o ilícito fiscal objetivou beneficiar a pessoa jurídica.

Somente com prova definitiva em contrário, o que na prática parece não ser fácil, é que se poderia responsabilizar alguns dos dirigentes. No caso dos autos, também não existe qualquer prova que sequer indicie o autuado.

Finalmente, e ad argumentandum tantum, tendo em vista que entre os destinatários da norma estão mandatários, prepostos e empregados, portanto, o elo mais fraco da corrente, se o intérprete não for rígido no exame dos pressupostos estabelecidos no art. 137, inciso III, do C.T.N., os verdadeiros autores intelectuais das infrações tudo farão para responsabilizar quem não tem a mínima condição de arcar com as conseqüências da infração.



Em face do exposto, rejeito as preliminares levantadas pelo sujeito passivo e, no mérito, NEGO provimento ao recurso.


AMADOR OUTERELE FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RE
LATOR