



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.720717/2016-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.307 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente ASCENSUS TRADING & LOGISTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

**CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.
COMPRAS SIMULADAS. GLOSA.**

Comprovada em procedimento fiscal a simulação de compras para geração de créditos fictícios, cabível a respectiva glosa, o indeferimento do pedido de ressarcimento, a não homologação das declarações de compensação vinculadas, bem como o reconhecimento da fraude.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CTN.

A participação direta do sócio na contratação de negócios ilícitos que geraram créditos a compensar, o torna pessoalmente responsável pela infração, independentemente do momento da compensação.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN.

A responsabilidade descrita no artigo 135 do CTN é solidária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, (i) em negar provimento em relação a responsabilidade do sócio, vencidos os conselheiros Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (relator), Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto, que deram provimento, voto pelas conclusões o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares e por unanimidade de votos, (ii) em negar provimento ao restante do recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Relator

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta)

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do r. Acórdão nº **10-58.265**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/POA. Adoto o relatório do acórdão recorrido, que bem resume a controvérsia:

Trata o presente processo de lançamento de multa agravada no percentual de 150% por compensação indevida, consubstanciado no auto de infração a fls. 2/6, no valor de R\$ 264.085,50, lavrado contra a empresa acima indicada, tendo sido arrolado como Responsável Solidário, por excesso de poderes, mediante termo o sr. Geraldo Bandoch Jr., administrador da empresa à época dos fatos. O lançamento tem como base legal o art. 18, caput e § 2º da Lei 10.833/2003 com a redação dada pela Lei 11.488/2007

Consta na Descrição dos Fatos, inclusa no Auto de Infração, que o contribuinte efetuou compensação indevida de alegados créditos de Cofins vinculados a receitas de exportação em declaração apresentada com falsidade, via PER/Dcomp transmitido em 29/10/2013 sob número 33103.09268.291013.1.3.09-8350, no valor de R\$ 176.057,00, não homologada pela DRF Joinville/SC em decisão no processo administrativo 10920.720329/2016-38. Constatou-se a simulação de compras (apresentadas na planilha Compras para Revenda, no item 2.1 Bens para Revenda, constante do Termo de Verificação de Infração), tendo sido glosadas na totalidade tais compras e o indeferido todo o crédito pleiteado. Os períodos de apuração sobre os quais foi calculada a infração abrangem julho a setembro de 2011, **sendo a data do fato gerador considerada a de transmissão da declaração, 29/10/2013.**

Por sua vez, no Termo de Verificação de Infração (fls. 18/61), o Auditor Fiscal explica que a fraude para geração de créditos foi descoberta em investigação do Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado – GAECO do Ministério Público do Estado de São Paulo com a Secretaria da Fazenda daquela unidade da Federação, objeto do procedimento Investigatório Criminal 9406610000029/11-4, lastreado na Medida Cautelar Sigilosa 071.01.2112.002885-8/000000.000, da 1ª Vara Criminal da Comarca de Bauru. Em 20/05/2012, sob o nome de **Operação Yellow**, foi deflagrada operação que resultou na prisão temporária de diversos envolvidos, seqüestro e arresto de bens, bloqueio de valores e busca e apreensão nos locais utilizados pela quadrilha. No Relatório Final de Investigação, o interessado, ainda sob a denominação de AC comercial, é citado como beneficiário do esquema fraudulento, aparecendo em diversas escutas telefônicas, relatórios de inteligência e relatórios do COAF sobre transações financeiras

Terminada a presente ação fiscal, foi formalizada **representação fiscal para fins penais** contra Geraldo Bandoch Junior, Geraldo Bandoch, Valdeci Inocêncio Pereira e Vanderlei Palhano da Cruz, consubstanciada no processo adm. 10920.721006/2016-61, bem como o **arrolamento de bens** contra essas pessoas físicas, além da própria Ascensus Trading & Logística Ltda.

Cientificada em 13/04/2016 (conforme termo a fls. 66/87), é apresentada impugnação em nome da Empresa (fls. 91/105), em 11/05/2016 (doc. fls 90) e em nome do Responsável Solidário a fls. 538/568 em 12/05/2016, ambas tempestivas, portanto.

Inicialmente, faz longa explanação a respeito da legitimidade do crédito tributário pleiteado e utilizado nos pedidos de compensação, originado de aquisições de bens para revenda. A seguir, discorre sobre a inexistência de fraude simulação nas compras e vendas de farelo de soja, alegando a existência de propósito comercial nas operações de exportação de soja, explicando que, por se tratar de empresa de empresa com forte atuação no ramo de importações, efetivou operações de exportação, ainda que com baixa margem de lucro, com o intuito de equilibrar os custos das importações, o que tornaria o negócio como um todo viável.

Destarte, as operações não poderiam ser reputadas como desprovidas de propósito comercial, dado que os créditos gerados com as operações de exportação são atrativos e devem ser considerados no ganho total. Ressalta que as condutas ilícitas de planejamento tributário, que coadunam na evasão fiscal, são negócios jurídicos que implicam na não ocorrência do fato gerador de determinado tributo, o que não se verifica no presente caso, uma vez que as aquisições e vendas de farelo de soja pela autuada não impedem a ocorrência de qualquer fato gerador.

Aduz que os procedimentos logísticos de encaminhar a mercadoria diretamente ao porto, sem passar pelo estabelecimento da empresa, constituem prática não vedada pela legislação, tendo como objetivo otimizar tempo e espaço no trânsito da mercadoria.

Alega que não teria havido simulação nas operações, dado que a Empresa efetivamente adquiriu farelo de soja da empresa Multióleos e Faróleos. Para tanto, traz ao processo notas fiscais, e comprovantes de entrada da mercadoria no território catarinense (conhecimentos de carga), além dos comprovantes de pesagem da mercadoria recebida nos terminais de armazenamento e declarações de exportação.

Em consequência, defende a inaplicabilidade da multa isolada, já que a Empresa agiu de boa-fé e sem falsidade na compensação, tampouco de simulação nas operações de aquisição de farelo de soja.

Observa que a única prova da Fiscalização está baseada no procedimento investigatório criminal do GAECO, no qual a empresa não foi denunciada, sendo que aquele inquérito está em andamento, com decisões já proferidas, o que compromete as alegações do Fisco, baseadas apenas nas acusações do Ministério Público.

Por fim, solicita a realização de diligência para que seja obtida e juntada aos autos cópia integral do processo criminal 0019133.58.2013.8.26.0071, no qual foi apenas citada, para que faça parte do presente processo e possibilite à Empresa acesso aos documentos para ampla defesa e contraditório.

Na impugnação apresentada pelo sócio Geraldo Bandoch Jr., arrolado como responsável solidário, são reiterados os argumentos acima narrados, apresentados na impugnação da Empresa, além da contestação da própria condição de sujeição passiva solidária, apresentada como preliminar. Neste aspecto, alega que as declarações de compensação foram apresentadas em julho e outubro de 2011, quando o impugnante já não fazia parte do quadro societário da Empresa autuada. Aduz cópia do contrato social comprovando a retirada da sociedade, tendo sido destituído de todos os poderes de gerência.

Argumenta também que, de qualquer forma, o sócio não pode ser confundido com a pessoa jurídica de cujo capital participa e que o fato de receber dividendos e pro-labores da empresa por si só não autoriza a sua responsabilização. A atribuição de responsabilidade pelos créditos tributários é situação autorizada no art. 135, III do CTN em caso de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos aos diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito.

Aduz que, embora estivesse na posição de sócio administrador da sociedade ao tempo das operações de aquisição de farelo de soja, que originaram os créditos, não se pode presumir que tivesse conhecimento de eventuais irregularidades existentes nas empresas fornecedoras, sendo que a utilização da Teoria do Domínio do Fato, feita pela Fiscalização, inadequada para a situação, posto que aplicável no âmbito do direito penal, em casos criminais complexos, com estruturas criminosas com multiplicidade de sujeitos. No âmbito penal tributário, seria admissível mediante o devido processo penal, tanto que foi aberta a representação fiscal para fins penais.

O r. acórdão recorrido restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. COMPRAS SIMULADAS. GLOSA. Comprovada em procedimento fiscal a simulação de compras para geração de créditos fictícios da Contribuição para o PIS/Pasep, cabível a glosa destes, o indeferimento do pedido de ressarcimento e a não homologação das declarações de compensação vinculadas.

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO. Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO. A multa de ofício qualificada por compensação indevida deve ser aplicada quando constatada prática simulatória de operações que implicaram a geração fraudulenta de crédito de ressarcimento. É falsa a declaração de compensação que utilizar crédito forjado em conduta fraudatória.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIOS Os sócios, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que aduz, preliminarmente, a ausência de responsabilidade solidária de terceiros estranhos à relação jurídico-tributária, haja vista a inclusão do Sr. Geraldo Bandoch Junior, como responsável tributário.

Segundo a recorrente, as declarações de compensação foram apresentadas em julho e outubro de 2013, quando Geraldo Bandoch Junior já não fazia parte do quadro societário da empresa Ascensus Trading. Consoante a 7ª alteração e consolidação do contrato social da empresa Ascensus Trading, em 09 de abril de 2013, Geraldo Bandoch Junior se retirou da sociedade, sendo destituído de todos os poderes de gerência.

Isto porque, quando dos pedidos de ressarcimento e compensação (19/07/2013 e 29/10/2013), o responsável solidário arrolado no Auto de Infração já não fazia parte da sociedade empresária, de modo que inexistia para ele responsabilidade solidária sobre tais débitos e multa isolada imposta.

Defende ainda que não há o interesse comum necessário para atribuição de responsabilidade, nos termos do art. 124, I do CTN. Apresenta doutrina e jurisprudência nesse sentido.

Em relação à atribuição de responsabilidade com fulcro no art. 135, III, sustenta que apenas os atos de gestão em virtude dos quais a pessoa jurídica se tornou insolvente e praticados com infração à lei, ao contrato ou estatuto social podem ensejar atribuição de responsabilidade. Alega ainda que no presente caso, não restou comprovado nos autos a má-fé, o conluio, a fraude ou o dolo.

Assevera ainda que o fiscal se utilizou da teoria do domínio do fato, que não tem assento no direito tributário. Acrescenta que a responsabilidade prevista no art. 135 tem caráter subsidiário em relação à responsabilidade do contribuinte direto.

No mérito aduz que, as afirmações inseridas no auto de infração são baseadas na denúncia do Ministério Público do Estado de São Paulo e opiniões dos investigadores, e resumem-se ao início das investigações, sem considerar que muita coisa foi apurada nos meses seguintes.

Afirma ainda que buscou por outros meios informações sobre o Procedimento Investigatório Criminal e obteve provas de que **as empresas do grupo SINA**, diferentemente do apontado no Auto de Infração e na decisão de primeiro grau, **encontram-se com situação ativa**.

Acrescenta que segundo decisão da 10ª Câmara de Direito Público do TJ de São Paulo dá conta de que boa parte das empresas do Grupo Sina existem de fato, tem volume de operações considerável, geram empregos, além de abastecerem indústrias de grande porte.

Alega ainda que apresentou memorandos de exportações, registro de exportação, comprovantes de exportação de cada operação, conforme relação abaixo, dando conta de que realmente houve a exportação, sem qualquer fraude ou simulação.

Afirma que não há prova nos autos de que as operações praticadas pela Ascensus eram simuladas.

Também não há prova de que a empresa Ascensus tinha conhecimento das supostas irregularidades praticadas pelo Grupo Sina em razão da sua reestruturação societária. Não se demonstrou assim, o conluio entre as empresas que pudesse ensejar a prática de simulação.

Assevera que há propósito comercial na operação, consistente na oportunidade de expandir os negócios e, ao mesmo tempo, equilibrar os custos da importação através dos créditos acumulados com a exportação. Além disso, **dados estatísticos apontam que a rentabilidade média da soja em 2014/2015 foi de 3,6% no Brasil. Desse modo, a margem empregada nas**

operações objeto do presente Auto de Infração em muito se assemelha à realidade do mercado.

Acrescenta que desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício.

Pondera que o fato de as mercadorias serem encaminhadas diretamente ao porto não é prática vedada pela legislação. Além de ter por objetivo otimizar questões como tempo e espaço no circuito econômico do produto.

Afirma ainda que no presente caso não há que se falar em simulação, pois não se verifica elemento oculto na operação e qualquer demonstração de conluio entre as partes. Não foi criada nenhuma situação para enganar ou iludir o Fisco.

Acrescenta que a empresa Ascensus, situada em Santa Catarina, efetivamente adquiriu os farelos de soja da empresa Multióleos e Faróleos, conforme comprovam as notas fiscais já anexadas ao processo. A entrada da mercadoria no território catarinense é comprovada pelos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga, nos quais consta a origem da mercadoria e o destino (Santa Catarina), ressaltando-se que nas próprias Notas Fiscais de Saída consta o carimbo do Posto Fiscal, registrando a entrada da mercadoria no Estado de Santa Catarina.

Há também os memorandos, declarações e comprovantes de exportação, comprovantes de pesagem da mercadoria quando recebida nos terminais onde foram armazenadas, conhecimentos de carga (BL), documentos estes não impugnados pela Receita Federal do Brasil e que comprovam a efetividade da operação.

Alega ainda que o Superior Tribunal de Justiça já firmou seu entendimento no sentido de que o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. O que se verifica também na Súmula 509 do STJ.

Alega por fim não estarem presentes os fundamentos de aplicabilidade da multa isolada.

O responsável Geraldo Bandoch Junior apresenta Recurso Voluntário em que replica as razões aduzidas pela Recorrente.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

1. Os Recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

2. Trata-se de auto de infração lavrado para a cobrança de multa agravada no percentual de 150% decorrente compensação indevida, e tem como base legal o art. 18, caput e § 2º da Lei 10.833/2003 com a redação dada pela Lei 11.488/2007.

3. Consta na Descrição dos Fatos, inclusa no Auto de Infração, que o contribuinte efetuou compensação indevida de alegados créditos de Cofins vinculados a receitas de exportação em declaração apresentada com falsidade, via PER/Dcomp transmitido em 29/10/2013 sob número 33103.09268.291013.1.3.09-8350, no valor de R\$ 176.057,00, não homologada pela DRF Joinville/SC em decisão no processo administrativo 10920.720329/2016-38.

4. Nos autos daquele processo, de minha relatoria, encaminhei voto pela manutenção da glosa efetuada pelos próprios fundamentos já presentes no r. acórdão recorrido, haja vista a inexistência de novos argumentos suficientes para alterar as conclusões deste relator, nos termos do art. 57, §3º do Ricarfé, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. COMPRAS SIMULADAS. GLOSA. Comprovada em procedimento fiscal a simulação de compras para geração de créditos fictícios da Contribuição para o PIS/Pasep, cabível a glosa destes, o indeferimento do pedido de ressarcimento e a não homologação das declarações de compensação vinculadas.

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO. Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5. Neste diapasão, entendo deva ser mantida a multa isolada, haja vista estarem presentes os requisitos previstos no art. 18, da Lei n. 10.833/2003.

6. De outro lado, entendo que deva ser afastada a responsabilidade do Sr. Geraldo Bandoch Junior.

7. Inicialmente, destaco que, embora hoje haja discordância no STJ em relação à necessidade de o sócio exercer poderes de gerência no momento do ilícito ou também no momento da ocorrência do fato gerador, ambas as turmas concordam que para atribuição de responsabilidade, o sócio precise exercer a gerência no momento do ilícito tributário.

8. No presente caso, resta claro da alteração contratual apresentada pela empresa, que ele retirou-se do quadro societário em momento anterior a ocorrência do ilícito tributário que se configurou, a meu ver, com o pedido de compensação, todas as atividades em que o Sr.

Geraldo participou, ainda que condenáveis, seriam meramente preparatórias para o pedido de compensação.

9. Nessa linha, embora eu admita a atribuição de responsabilidade nos termos do art. 124, I do CTN a sócio de fato, deve restar comprovado nos autos sua ingerência sobre pessoa jurídica. Nessa linha o acórdão n. **3401.003.809**, de minha relatoria, no que interessa:

SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM DE PESSOA FÍSICA QUE COMANDA, DE FATO, A PESSOA JURÍDICA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. ART. 124 I CTN.

Uma vez comprovado que a pessoa física ausente do quadro societário da pessoa jurídica autuada, é seu verdadeiro controlador, dirigente e beneficiário do resultado econômico, correta a determinação de responsabilidade solidária pelos tributos devidos pela empresa, pois caracterizado interesse comum no fato gerador da obrigação tributária, conforme preceitua o inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional.

10. Ali assim me manifestei:

28. De fato, no caso de interposição de pessoas, diante da descoberta de um terceiro não sócio que de fato comande a empresa, a Portaria PGFN nº 180, de 25/02/2001, com redação dada pela Portaria nº 713, de 14/10/2011, ao dispor sobre a responsabilização de codevedor, determina:

Portaria PGFN nº 180, de 25/02/2001 - Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

I – excesso de poderes;

II - infração à lei;

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica" - (seleção e grifos nossos).

29. Assim, no caso de não sócio com poderes de gerência sobre a empresa, seria aplicável o inciso III do art. 135 do diploma em referência e, neste caso, caberia à autoridade fiscal o ônus de provar e fundamentar a infração de lei.

30. No entanto, cabe apontar que a interpretação dada pela Portaria PGFN não exclui a possibilidade da responsabilização por meio do art. 124, mas exige, uma vez que seja o inciso II do art. 135 o fundamento da decisão, a demonstração de uma das situações descritas - entre elas, a infração de lei.

31. E não poderia fazer de outra forma, pois os dispositivos se voltam a situações marcadamente opostas: em uma, vislumbra-se comunhão de objetivos entre empresa e terceiro, e na outra não. Basta que se reflita acerca da infração aos estatutos da empresa: o responsável, neste caso, infringe a norma interna, no sentido de frustrar o objetivo ou interesse social.

32. Não obstante o texto acima transcrito, necessário esclarecer, portanto, que o art. 135 do Código Tributário Nacional, embora contemple um ato infracional, atentatório de lei, ou seja, voltado a tratar de atos ilícitos, refere-se a pessoas que, insista-se, não têm interesse comum no fato jurídico tributário, e daí se falar em responsabilidade pessoal no caso de infração que não o mero inadimplemento do tributo:

"(...) A solidariedade, nos termos do art. 124, deveria se expressamente prevista por lei ou decorrer de um 'interesse comum'. Ao examinar o rol das pessoas indicadas no artigo 135, vê-se que elas não têm interesse comum na situação que constitui o fato jurídico tributário. Relacionam-se, sem dúvida, a este, mas não ocupam o mesmo pólo de interesse do contribuinte. Tampouco diz a lei que a responsabilidade do contribuinte é supletiva em relação ao responsável"¹ - (seleção e grifos nossos).

33. Necessário sublinhar novamente: inexistente interesse comum na dicção do art. 135 do Código Tributário Nacional.

34. Assim, a figura do terceiro que, alheado do quadro societário, dirige ou comanda a empresa, com a vênua da posição externada pela Portaria PGFN nº 180, de 25/02/2001, mais corretamente se harmoniza com a figura prevista pelo art. 124 do Código Tributário Nacional: a demonstração do interesse comum na situação que constitua o fato gerador, à falta de expressa designação legal, é o *distinguish* ou predicado determinante para se coser o laço de solidariedade.

35. A aplicação do inciso I do art. 124, desacompanhado do art. 135, não é nova a este Conselho, conforme se extrai do Acórdão CARF nº 3302-003.225, de 31/06/2016, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, proferido pela 2ª Turma da 3ª Câmara desta Seção:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS PELA PESSOA JURÍDICA. COMPROVADA A EXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. POSSIBILIDADE.

As pessoas físicas e jurídicas que, informalmente, tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário lançado em nome contribuinte formal pessoa jurídica.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM DAS PESSOAS FÍSICAS QUE COMANDAM, DE FATO, A PESSOA JURÍDICA. PRÁTICA DE ATOS FRAUDULENTOS. CABIMENTO.

1. Uma vez comprovado nos autos que as pessoas físicas, ausentes do contrato social da pessoa jurídica autuada, eram seus verdadeiros controladores, dirigentes e beneficiários do resultado econômico, correta a determinação de responsabilidade solidária às mesmas pelos tributos devidos pela pessoa jurídica, porque caracterizado interesse direto nas operações econômicas que geram as respectivas obrigações tributárias.

2. O interesse comum dos responsáveis solidários fica evidente quando se verifica que eles exerciam o controle de todas as operações gerenciais/comerciais/financeiras efetuadas pela sociedade empresária autuada, desde as operações desenvolvidas no exterior até os procedimentos

de importação das mercadorias e venda dessas no mercado nacional e percebiam o lucro advindo desta atividade.

SOLIDARIEDADE PASSIVA POR INFRAÇÃO. CONCURSO NA PRÁTICA E NOS BENEFÍCIOS. POSSIBILIDADE.

A pessoa física ou jurídica que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.

36. No mesmo sentido, o Acórdão CARF nº 1402-002.257, de 09/08/2016, de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, proferido pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho:

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE SÓCIOS DE FATO E PESSOA JURÍDICA AUTUADA.

Constatado que os proprietários de fato da autuada não constam em seu quadro societário, aliado à confusão patrimonial entre esses e a pessoa jurídica autuada, implica reconhecer o interesse comum a que alude o art. 124, I, do CTN, implicando a imputação de responsabilidade tributária aos titulares de fato da pessoa jurídica.

37. Como preleciona Daniel Monteiro Peixoto em percutiente estudo sobre o tema, ao se analisar o Código Tributário Nacional, é possível se deslindarem normas punitivas, que "(...) *servem para explicar a chamada 'responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138)*"² de normas ressarcitórias, que "(...) *ajudam a compreender a 'responsabilidade por sucessão' (arts. 129 a 133) e a 'responsabilidade de terceiros' (arts. 134-135)*".³ Observe-se que o art. 124 do diploma em apreço se refere, antes, à regra solidarística que determina comungarem da mesma obrigação ora aqueles que apresentem interesse comum, ora os por lei designados.

38. Uma vez considerada correta e irrepreensível, portanto, a fundamentação no art. 124 do diploma em referência para o reconhecimento do vínculo de solidariedade, o segundo passo para a sua aplicação é a perquirição das provas e fundamentos fáticos que comprovem o "interesse comum".

39. Sobre este particular, o dispositivo não pode ser considerado um cheque em branco para se responsabilizar qualquer pessoa com interesse genérico no fato gerador: o interesse que se partilha entre contribuinte e responsável é o jurídico, *i.e.*, "(...) *a efetiva realização ou participação na realização do fato jurídico tributário*".⁴ Assim, as provas devem certificar que ambos agiram de maneira coordenada e com um objetivo comum, consistente na produção do fato gerador da obrigação.

11. Assim, no presente caso, não há comprovação de poderes de gerência do Sr. Geraldo Bandoch quando da constituição dos pedidos de compensação, motivo pelo qual entendendo deva ser afastada a responsabilidade.

12. Isto posto, voto por conhecer, e no mérito, dar PARCIAL provimento aos Recursos Voluntários, apenas para excluir a responsabilidade do Sr. Geraldo Bandoch Junior.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, redator designado.

1. Sem prejuízo do vastíssimo saber jurídico e sapiência do Conselheiro Leonardo dele ousou discordar.

2. A fiscalização fundamenta a **RESPONSABILIDADE DO SÓCIO** no artigo 135 inciso III do CTN. Isto porque, segundo o Termo de Verificação de Infração, o **Recorrente**

GERALDO era administrador da **Recorrente ASCENSUS** à época dos fatos. Desta feita, “na linha da teoria do domínio do fato, reputa-se inacreditável que a empresa sob sua administração (...) tenha comprado R\$ 33,6 milhões de farelo de soja para revenda fictícia, sem seu conhecimento e aval”.

2.1. Como matéria de defesa os **Recorrentes** tecem os argumentos descritos no item 1.4 acima, a saber:

1.4. O Recorrente GERALDO também apresentou Manifestação de Inconformidade insistindo nos argumentos anteditos somados a tese de inexistência de responsabilidade solidária, porquanto no momento do pedido de ressarcimento havia se retirado do quadro societário da Recorrente ASCENSUS. Ademais, não é suficiente para a responsabilização solidária o fato de ser sócio, é necessária demonstração de dolo ou má-fé. Por fim, assevera que “no caso em análise, não há provas de que os supostos ilícitos foram praticados para benefício pessoal do Requerente, com desvio de dinheiro para a sua pessoa física. Isto é, não há prova de que o mesmo agiu com excesso de poderes, ou infração à lei. contrato social ou estatuto”.

2.2. Na escorreita lição de SCHOUERI (ao discorrer acerca da posição majoritária sobre o tema) para incidência da responsabilidade nos termos do artigo 135 do CTN faz-se necessária a presença de três aspectos: 1) ato praticado com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatutos, 2) o fato jurídico tributário e, 3) uma relação de causalidade entre ambos.

2.3. Destarte, para a responsabilização nos termos do artigo 135 inciso III do CTN não basta a infração a Lei é necessário “que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal” (PAULSEN). É neste mesmo sentido, inclusive, a Jurisprudência Vinculante do Tribunal da Cidadania e do Egrégio Sodalício:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. (...)

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, 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 (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). (STJ - REsp 1101728 / SP – Temas 96 e 97)

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.

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.

2.4. É evidente que, quando há ação direta do administrador no ato ilícito, do mesmo conjunto de fatos exsurge o fato gerador tributário e o fato gerador da responsabilidade tributária. E é justamente neste sentido que deve ser entendida a remessa da fiscalização a *teoria do domínio do fato*: como coautoria ou domínio funcional do fato. Na esteira de *Roxin (Autoria e Domínio del Hecho*, p.151), configura-se o domínio funcional do fato quando duas ou mais pessoas organizam-se para a prática de um ato ilícito, dividindo tarefas para a consecução do intento. Se bem que fracionável *a priori*, cada ação singularmente considerada é voltada a um fim último, ilícito. Os autores assumem uma “*tarefa essencial para a realização do fato planejado e que lhe possibilita(m), por meio de sua parte no fato, o domínio integral dos acontecimentos*”. Com isto se quer dizer que, o autor de parte essencial à função final do fato é o autor de todo o fato ilícito.

2.4.1. Transpondo o raciocínio para o caso concreto. O **Recorrente GERALDO** em momento algum imputa a ação dolosa de gerar créditos tributários a compensar sem lastro a terceiros (ainda que desconhecidos), limita-se a infirmar o dolo da ação; quando se levanta contra a autoria é para dizer que no momento da consumação da infração (apresentação de pedido de compensação) não se encontrava no quadro social da **Recorrente ACSENSUS**. No entanto, não concorrer para o protocolo do pedido de compensação não culmina com a exclusão da responsabilidade pela fraude. A ação anterior de contratar de forma simulada com terceiros para ter em sua escrita fiscal créditos sem lastro é “*tarefa essencial para a realização do fato planejado*”, logo o **Recorrente GERALDO** tem domínio funcional da fraude, é coautor desta. De outro modo, há ação direta do administrador no ato ilícito, portanto do mesmo conjunto de fatos exsurge o fato gerador tributário e o fato gerador da responsabilidade tributária

2.4.2. De mais a mais, ao contratar operação simulada para aumentar artificialmente o valor dos créditos de PIS e COFINS em ECD, reduzindo o valor dos tributos a pagar os **Recorrentes**, em tese, fraudaram a fiscalização tributária por meio de declaração falsa para eximir-se total ou parcialmente do pagamento de tributos (art. 2º inciso I da Lei 8.137/90). Ainda, ao simular aquisição de mercadorias para revenda e posterior transferência para exportação, os **Recorrentes** aplicaram “*em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal*”. Igualmente, o Termo de Verificação Fiscal descreve que as “receitas” recebidas pela **Recorrente ASCENSUS** eram repassadas a Pessoas Jurídicas prestadoras de serviços e destas ao **Recorrente GERALDO** – fato não refutado. Assim, o **Recorrente GERALDO** recebeu “para si (...) parcela (...) deduzida (...) de contribuição como incentivo fiscal” (art. 2º inciso III da Lei 8.137/90).

2.5. Ao final, inobstante o vasto saber jurídico das vozes em sentido contrário, seria contraditório assumir que existem dois fatos geradores para respaldar o nascimento da obrigação tributária dos administradores (um principal, em que o contribuinte figura no polo passivo, e outro de *responsabilidade*) e ao mesmo tempo negar a consequência jurídica de um

dos fatos geradores (que criou a obrigação principal). Para segregar o consequente jurídico da obrigação principal (em face do contribuinte) necessário dispositivo legal expresso que assim diga (MACHADO, Curso, fls. 142). Neste sentido a Jurisprudência da Segunda Turma e da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (*obiter dictum* em Repetitivo) e da Câmara Superior desta Casa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS.

2. A controvérsia tem por objeto a decisão do Tribunal de origem, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo de Execução Fiscal, em decorrência do redirecionamento para o sócio-gerente, motivado pela constatação de dissolução irregular do estabelecimento empresarial.

3. Segundo o sucinto acórdão recorrido, "a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, é pessoal, e não solidária nem subsidiária", de modo que, "com o redirecionamento, a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da pessoa jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários".

4. O decisum recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica.

5. É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."

6. O afastamento da responsabilidade tributária decorreu da constatação de que, em revisão do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a inadimplência não deve ser considerada ato ilícito imputável ao representante da pessoa jurídica. No que concerne diretamente à questão versada nestes autos, porém, subjaz implícita a noção de que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária do sócio-gerente.

7. Merece citação o posicionamento adotado pela Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 174.532/PR, segundo os quais "Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei".

8. Isto, por si só, já seria suficiente para conduzir ao provimento da pretensão recursal. Porém, há mais a ser dito.

9. Ainda que se acolha o posicionamento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN - por ser descrita como pessoal - não pode ser considerada solidária, é improcedente o raciocínio derivado segundo o qual há exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em caso de dissolução irregular.

10. Atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio.

11. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito).

12. Não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente.

13. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido.

14. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente.

15. A adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a um desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial!

16. Dito de outro modo, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular - , ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).

17. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1455490/PR)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, 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 (Tema 96 e 97 - REsp 1101728 / SP).

RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES (ART. 135, III, DO CTN). SOLIDARIEDADE. A responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, por representantes de pessoas jurídicas de direito privado, tem caráter solidário, o que não afasta o contribuinte da relação jurídico-tributária (inteligência Parecer/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009). (Acórdão 9303-007.552 – Conselheiro: Rodrigo Da Costa Possas)

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares

Com as vênias de estilo, em que pese concordar quase na integralidade com o voto do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, apresentado durante a sessão de votação do presente processo, apresento esta Declaração de Voto unicamente com o objetivo de complementar os argumentos por ele apresentados para negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, responsável solidário, Geraldo Bandoch Junior.

Alega o recorrente a inexistência de responsabilidade solidária, dentre outros motivos, porquanto no momento do pedido de ressarcimento já havia se retirado do quadro societário do sujeito passivo, contribuinte, ASCENSUS.

Sobre a sujeição passiva solidária, assim dispõe o acórdão recorrido:

Restou claro no Relatório Fiscal que VALDECI INOCÊNCIO PEREIRA, **GERALDO BANDOCH JUNIOR**, GERALDO BANDOCH e VANDERLEI PALHANO DA CRUZ **foram os beneficiários finais das quantias pagas pela fiscalizada** como prestações de serviço fraudulentas utilizadas para reduzir o montante de tributos devidos, sendo, portanto, pessoas que tinham interesse direto na situação.

Já o art. 135, III, do CTN diz que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, ao contrato social ou estatutos. **Também relatou-se a infração de lei com a fraude perpetrada.** Como consta na relação de sócios excluídos no CNPJ e afirmado pela fiscalizada, **GERALDO BANDOCH JUNIOR era, à época dos fatos, seu administrador.**

Em síntese, a fraude consistia na venda simulada de soja e subprodutos feita por empresas de fachada (Multióleos e Faróleo) a intermediários (outras empresas do mesmo grupo, uma empresa do Paraná, a própria fiscalizada e outra de Santa Catarina) que imediatamente revenderiam a outra empresa do grupo (Sina) para que esta exportasse. O farelo de soja sempre pertenceu ao Grupo FN/Sina e esteve todo o tempo nas dependências da Sina, saindo de lá diretamente para os portos de embarque, transitando apenas documentalmentemente pelos intermediários que, na passagem, ficavam com os créditos tributários. As vendedoras iniciais, em nome de laranjas ou offshore, serviam para acumular as dívidas tributárias pelos créditos gerados, que nunca seriam pagas, e para blindar a Sina, existente de fato e real exportadora. A fiscalizada, sob a antiga denominação AC Comercial, é textualmente citada no Relatório como participante do esquema e em diversas escutas telefônicas, relatórios de inteligência, relatórios do COAF sobre transações financeiras, etc., ou seja, no farto material probatório da fraude.

Evidentemente, não poderiam ser aproveitados quaisquer créditos das aquisições de Multióleos e Faróleo, dado que os emitentes dos documentos fiscais tiveram as inscrições estaduais declaradas nulas desde o início pela Fazenda do Estado de São Paulo (fls. 1168/1169):

(...)

Destarte, na linha da teoria do domínio do fato, reputa-se inacreditável que a empresa sob sua administração tenha pago R\$ 18,1 milhões por serviços fictícios a empresas de seu pai e de outros sócios, tampouco que se tenha comprado R\$ 33,6 milhões de farelo de soja para revenda fictícia, sem seu conhecimento e aval. Isto posto, os lançamentos de ofício decorrentes das prestações de serviço foram efetuados com responsabilidade solidária de VALDECI INOCÊNCIO PEREIRA (CPF 660.247.579-72), GERALDO BANDOCH (CPF 351.213.359-20), VANDERLEI PALHANO DA CRUZ (CPF 751.226.939-00) e GERALDO BANDOCH JUNIOR (CPF 045.424.029-59). E, no lançamento das multas isoladas pela falsidade na compensação, houve responsabilização solidária de GERALDO BANDOCH JUNIOR (CPF 045.424.029-59).

(...)

Vale lembrar que constitui infração à lei a sonegação, a fraude ou o conluio, práticas ilícitas caracterizadas, à luz dos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964. Tais hipóteses determinam a qualificação da multa de ofício, conforme dispõe o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Nessa linha, confirmados os fatos que ensejam a qualificação da penalidade, incontestável é a responsabilidade do ex-sócio, então administrador da empresa, ao tempo dos atos ilícitos, segundo as disposições do art. 135, III, do CTN.

Diante de todo o exposto, afasta-se a preliminar de ilegitimidade passiva do sócio administrador, Geraldo Bandoch Jr., expressamente responsabilizado na autuação.

Pelos fatos que foram imputados ao responsável solidário, e confirmados pelo acórdão da DRJ, entendo que a sua conduta se subsume aos tipos infracionais descritos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64:

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

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

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

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

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

Realmente, ao inserir em sua escrituração contábil/fiscal créditos tributários que sabem serem indevidos, o contribuinte e o responsável solidário realizaram a conduta de impedir, ou ao menos retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária sobre a correta base de cálculo dos tributos, que é uma circunstância material referente à obrigação tributária principal (sonegação).

Da mesma forma, realizam a conduta de excluir, ou ao menos modificar, características essenciais (base de cálculo) da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido (fraude).

E, como restou comprovada sua atuação em conjunto com outras pessoas, também responsabilizadas pela Autoridade Fiscal, inegável ter praticado o conluio.

Avançando, observa-se que tais condutas dos sujeitos passivos, contribuinte e responsáveis solidários, além de se enquadrarem nas definições estabelecidas pelos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, para fins de qualificação (majoração) da multa de ofício (de 75 para 150%), também se configuram em crimes contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 27/12/1990:

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

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

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

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º **Constitui crime da mesma natureza**:

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

II - **deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos**;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

No presente caso, a conduta dos sujeitos passivos se amolda ao tipo do art. 1º, inciso II. Com efeito, ao inserir em sua escrituração contábil/fiscal créditos tributários que sabem

serem indevidos, estão inserindo elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal e assim fraudando a fiscalização tributária, com a consequente supressão ou redução de tributo.

Vale ressaltar a diferença entre o art. 1º e o 2º, visto a semelhança dos tipos penais. É praticamente pacífico na doutrina e na jurisprudência que o art. 1º se refere a crimes materiais, que exigem o resultado naturalístico “supressão ou redução de tributo”, enquanto o art. 2º trata apenas de crimes formais (para muitos, sinônimo de crimes de mera conduta), pela ausência da expressão “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas” em seu caput, bem como pela Pena, muito mais leve que a do art. 1º.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu ao julgar, em 07/10/2019, o Recurso Ordinário em Habeas Corpus - RHC 174.224/SP:

É o relatório necessário. Decido.

O caso é de negar-se provimento ao recurso.

A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que falta justa causa para a ação penal o lançamento de tributo pendente de decisão definitiva de processo administrativo, devendo o curso da prescrição, no entanto, ficar suspenso. Veja-se, a propósito, trecho destacado no que importa da ementa do HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Plenário:

“EMENTA: 1. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

(...)

No mesmo sentido é o teor da Súmula Vinculante 24, verbis:

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

(...)

E, de fato, não consigo encontrar justificativa razoável para sustentar tratamento distinto ao tipo previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90 e àquele previsto no art. 337-A do Código Penal.

No que concerne aos crimes tributários previstos nos incisos I a IV do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, a necessidade de lançamento de crédito tributário, para configuração típica desses delitos, já é matéria pacificada. Nesse sentido, a Corte editou o Enunciado nº 24, Súmula Vinculante, que assim dispõe: ‘*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*’.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça decidiu ao julgar, em 01/06/2017, o Recurso Ordinário em Habeas Corpus – 83.103/RS:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DELITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90. CRIME FORMAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO. QUESTÕES SUSCITADAS NA IMPETRAÇÃO A SEREM ESCLARECIDAS. CAUSAS DE SUSPENSÃO E INTERRUPTÃO. RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO EM PARTE.

1. O entendimento deste Superior Tribunal de Justiça em relação aos crimes inculpidos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 é de que são considerados crimes materiais, ou seja, é necessária a redução ou supressão do tributo e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário definitivo como condição para a persecução penal, ao menos no que toca aos incisos I a IV do referido dispositivo.

2. Ao contrário, no que diz respeito aos crimes tipificados no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é remansosa a jurisprudência deste Sodalício em afirmar que são formais, ou seja, independe de um resultado naturalístico para sua consumação, sendo que sua aplicabilidade se dá justamente naqueles casos em que a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes do dano.

3. No entanto, não há como proceder ao reconhecimento da prescrição quando pendente de esclarecimentos questões importantes sobre a natureza da obrigação tributária e a verificação de eventuais marcos suspensivos ou interruptivos previstos na legislação, como, por exemplo, a existência de refinanciamento da dívida.

4. Recurso provido em parte para reconhecer que o delito previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 é de natureza formal, e não material, como afirmado no acórdão recorrido, devendo o Tribunal a quo avançar nos temas propostos pela impetração, notadamente acerca da possibilidade de se verificar eventuais marcos suspensivos ou interruptivos da prescrição penal.

Estabelecidas tais premissas, quais sejam, sobre a conduta imputada ao sujeito passivo, responsável tributário, Geraldo Bandoch Junior, e tecidas as devidas considerações sobre a legislação invocada pelas Autoridades Fazendárias, deve-se analisar o argumento de defesa sobre a sua exclusão dos quadros da empresa antes da entrega do Pedido de Ressarcimento.

Sua responsabilização foi atribuída, pelo Fisco, em razão da incidência do art. 135, III, do CTN, ao considerar que houve infração à lei penal:

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.

Portanto, mostra-se necessário verificar se a infração à lei penal ocorreu enquanto Geraldo Bandoch Junior possuía poderes de representação/gestão do contribuinte ASCENSUS.

Ou seja, é necessário verificar o momento da consumação do crime, o que passa por uma análise do *iter criminis*, ou “caminho/fases do crime”.

Sobre a consumação do crime, assim dispõe nosso Código Penal:

Art. 14 - **Diz-se o crime**: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - **consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal**:
(Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - tentado, quando, iniciada a execução, não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente. (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Segundo Rogério Greco, em Curso de Direito Penal – Parte Especial, vol. II, 2008, pág. 124, as fases do crime são as seguintes:

Considera-se como exaurido o delito quando há um esgotamento completo da figura típica.

O *iter criminis*, vale dizer, o caminho a ser percorrido pelo agente a fim de que possa ser responsabilizado criminalmente, é composto pelas seguintes fases: *cogitação, preparação, execução, consumação e exaurimento*.

Há infrações penais em que pode ocorrer a sua consumação sem que, entretanto, retem exauridas. Imagine-se a hipótese do delito de extorsão mediante sequestro, tipificado no art. 159 do Código Penal, que diz: *Seqüestrar pessoa com o fim de obter, para si ou para outrem, qualquer vantagem, como condição ou preço do resgate*.

Nesse delito, basta que o agente prive a vítima de sua liberdade, com o fim de obter qualquer vantagem, como condição ou preço do resgate, para que se conclua pela sua consumação. Não há necessidade, para fins de consumação do delito em estudo, que o agente obtenha a vantagem prevista no título. Entretanto, caso venha efetivamente a obtê-la, tal situação será considerada mero exaurimento do crime.

Vale transcrever, mais uma vez, os tipos infracionais sob análise:

LEI nº 4.502/64:

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

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

(...)

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

LEI nº 8.137/90

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

(...)

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

A consumação do crime contra a ordem tributária ocorrerá quando da inserção de elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal, com a consequente supressão ou redução de tributos. Da mesma forma, estará consumada a fraude contra a Fazenda Nacional quando ocorrer a ação dolosa tendente a excluir ou modificar características essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

No momento que o contribuinte escritura em seu livro Razão, ou em qualquer outro livro fiscal, créditos de PIS e de Cofins (inserção de elementos inexatos / ação tendente a modificar característica essencial (base de cálculo) da obrigação tributária) que sabe serem indevidos (portanto, de forma dolosa), reduzindo o montante do tributo devido, já está consumado o crime, bem como a fraude e a sonegação.

Em relação à redução do tributo devido, faz-se necessária uma explicação sobre a fraude realizada. Ocorre que, quando um contribuinte registra em sua escrita fiscal créditos de PIS e de Cofins que sabe serem indevidos (poderiam ser créditos de ICMS, de IPI, enfim, créditos da não-cumulatividade, de forma geral), diferentes consequências podem advir, a depender do montante de tais créditos.

A apuração de tributos não-cumulativos ocorre pelo sistema de débitos e créditos. Após apurar seus débitos do tributo, o contribuinte deduz, na escrita fiscal, os créditos daquele mesmo tributo que ele possa, se for o caso, possuir. Esta operação poderá resultar em saldo devedor, caso seus débitos sejam superiores aos seus créditos, e assim o contribuinte deverá providenciar o seu recolhimento aos cofres públicos.

Entretanto, poderá resultar também saldo credor, caso seus créditos sejam superiores aos seus débitos, e assim o contribuinte poderá transferir esse saldo para o período de apuração seguinte ou solicitar a sua utilização para compensação com outros tributos.

Quando o contribuinte escritura os débitos que sabe serem indevidos, poderá fazê-lo em quantia que apenas reduza seu débito, ou que suprima (elimine) todo o débito, ou ainda que supere seus débitos, resultando a apuração em saldo credor passível de compensação com outros tributos.

De qualquer sorte, tanto o crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, quanto a sonegação e a fraude definidas nos arts. 71 e 71 da Lei nº 4.502/64, estão consumados já no momento da escrituração dos créditos indevidos, pois, seja qual for o seu montante, haverá, no mínimo, a redução dos tributos, o que já é o suficiente para sua consumação. A supressão total dos tributos, ou a sua utilização para compensação podem até influenciar na dosimetria da pena, pelo maior desvalor da conduta, mas não alteram o momento da consumação.

No presente caso, o recorrente inseriu créditos indevidos em sua escrituração fiscal em montante que lhe permitiu ter saldo credor passível de compensação com outros tributos. Ao realizar a escrituração de tais créditos, reduzindo ou suprimindo tributos, consumou a conduta delituosa. A eventual apresentação de Declaração de Compensação, em momento posterior, nada mais é que o exaurimento do crime, que ocorre **após** sua consumação.

A título de comparação, suponhamos que alguém roube determinada quantia de outrem. Em momento posterior, utiliza parte dessa quantia para pagar um débito, como um financiamento de imóvel ou de carro, ou para comprar uma jóia. Ora, o crime não se considera consumado com a utilização do produto do crime, mas sim com a realização de todos os elementos do tipo penal.

Logo, o recorrente Geraldo Bandoch Junior não pode se eximir da responsabilidade tributária pelos tributos que deixaram de ser pagos à época da escrituração dos créditos indevidos, e nem pelos tributos que foram indevidamente compensados com créditos inexistentes posteriormente à sua retirada da empresa, tendo em vista que a origem de tais créditos ocorreu durante o período em que ainda a administrava.

Quanto à tese levantada pelo Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto durante os debates em sessão, referente ao fato da autuação ter por objetivo a cobrança de multa isolada por não homologação de compensação, e não os tributos que foram indevidamente compensados, entendo que tal situação não exime a responsabilidade do recorrente Geraldo Bandoch Junior também por esta multa.

Entendo que, assim como a multa de 20%, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada de 150%, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, também passa a ser de responsabilidade solidária do recorrente. Vejamos o texto legal:

Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Lei nº 10.833/2003:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada **em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração** apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

O fundamento de ambas as multas decorre do ilícito tributário cometido pela recorrente com a escrituração de créditos indevidos: (i) seja o não pagamento dos débitos indevidamente compensados nos prazos previstos na legislação específica, ou (ii) seja a não-homologação da compensação por ter sido comprovada a falsidade da declaração (DCOMP).

Ambas as multas, por óbvio, somente passam a ser devidas após a apresentação da Declaração de Compensação contendo os créditos indevidos; neste momento, os tributos que deveriam ter sido pagos ou devidamente compensados não o foram, fazendo incidir a multa do art. 61; e com a não-homologação, passa a incidir a multa do art. 18. Porém, como dito, esta apresentação da DCOMP é meramente o exaurimento de um crime consumado quando do registro contábil dos créditos indevidos.

Logo, se a Turma entende que o recorrente é responsável tributário pelos tributos indevidamente compensados, com seus acréscimos legais (multa e juros de mora, em conformidade com o art. 61 da Lei nº 9.430/96), não me pareceria lógico negar esta responsabilidade para a multa do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Ademais, o próprio art. 18, em seu § 3º, vincula o destino da multa isolada ao resultado do julgamento do débito principal, acrescido dos encargos legais:

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

O julgamento simultâneo é decorrência lógica desta vinculação pois, se o julgamento do principal e de seus acréscimos legais for favorável ao contribuinte, entendendo-se correta a compensação, o mesmo ocorrerá com o lançamento da multa isolada, que deverá ser cancelado.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares