



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.720194/2017-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.133 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente RIBEIRO, SILVA ADVOGADOS ASSOCIADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Data do fato gerador: 18/01/2017

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PROVA. NECESSIDADE.

Para a responsabilização nos termos do artigo 135 inciso III do CTN não basta a infração a Lei é necessário prova de que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal.

MANDATO. PROCURAÇÃO ELETRÔNICA. VALIDADE.

É válida a procuração eletrônica para representação junto ao órgão fiscalização.

COMPENSAÇÃO. DESISTÊNCIA. INTIMAÇÃO.

Deve ser indeferido pedido de desistência de compensação após a intimação do contribuinte para esclarecimentos.

RESPONSABILIDADE. INFRAÇÃO. IMPUTAÇÃO.

Demonstrada aparente responsabilidade de terceiros no cometimento da infração em questão de rigor o cancelamento da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Ronaldo de Souza Dias e Tom Pierre Fernandes da Silva. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocado(a)), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente). Ausente o conselheiro João Paulo Mendes Neto.

Relatório

1.1. Trata-se de auto de infração para aplicação da multa descrita no artigo 18 *caput* e § 2º da Lei 10.833/03 no valor total de R\$ 441.522,23.

1.2. Para tanto, narra o lançamento fiscal que a empresa **Recorrente**, sociedade de advogados, pleiteou compensação de IPI fundamentada em notas fiscais que tinham como destinatária terceiras empresas. Ademais, duas das notas fiscais base do pedido de compensação se encontravam com destaque de IPI igual a zero embora tenha sido informado no PER valores de créditos de R\$ 71.905,82 (NF 144710) e R\$ 113.156,55 (NF 16967).

1.2.1. Os créditos declarados no PER foram objeto de DCOMP na mesma data - utilizados para compensar débito tributário descrito em DCTF posteriormente retificada. A retificação da DCTF com a inclusão dos créditos a compensar zerou o saldo a pagar e permitiu a emissão de Certidão Positiva com Efeito de Negativa à empresa **Recorrente**; CPEN utilizada como requisito à subscrição de contrato com a Prefeitura de Uberlândia.

1.2.2. Por fim, acerca da responsabilidade do sócio gerente, narra o auto que “*a prática ilegal de simular operações e inserir elementos inexatos em declaração de compensação é suficiente para tipificar a responsabilidade do sócio administrador, autorizando-se o lançamento de ofício dos fatos jurídicos tributários conforme preceituado no artigo 149, inciso VII do CTN, lembrando-se que os atos da sociedade são praticados através da conduta comissiva ou omissiva de seus representantes*”.

1.3. Intimada a se manifestar a **Recorrente** apresentou Impugnação em que pleiteia a oitiva de Fernanda Macedo da Silva bem como o cancelamento do auto de infração, argumentando:

1.3.1. Inexistência de descrição de ação ou omissão dolosa imputada ao sócio da **Recorrente**;

1.3.2. A ASERCO Assessoria e Serviços Contábeis LTDA foi a empresa responsável pela elaboração e transmissão do PER/DCOMP;

1.3.3. A procuração concedida a ASERCO não outorgava poderes expressos para os pedidos de ressarcimento ou compensação;

1.3.4. Por terem extrapolado a procuração que lhe foi outorgada, os atos da ASERCO são ineficazes em relação aos **Recorrente**, ex vi art. 662 do Código Civil;

1.3.5. As ações dos **Recorrentes** no curso do procedimento fiscal (de negar a titularidade do crédito, de solicitar o cancelamento dos pedidos e parcelar os débitos tributários) demonstram a inexistência de dolo;

1.3.6. O contrato com a prefeitura de Uberlândia foi firmado três meses após a obtenção da CPEN;

1.3.7. *“O Procedimento fiscal, a que alude a autoridade fazendária (TDPF 0610900-2017-00162-3) para negar o pedido de cancelamento, e proceder ao lançamento de ofício e aplicação de multa, não se refere à declaração de compensação, mas, sim, ao Pedido de Ressarcimento n.º 13685.19131.180117.1.1.01-8507”;*

1.3.8. Violação aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

1.4. A DRJ de Ribeirão Preto manteve integralmente o lançamento, pois:

1.4.1. Por força do artigo 26-A do Decreto 70.235/72 deixa de analisar o fundamento da inconstitucionalidade;

1.4.2. Cabe apenas interposição de recurso hierárquico do despacho decisório que indeferiu o pedido de cancelamento do PER/DCOMP;

1.4.3. O pedido de cancelamento do PER/DCOPM foi feito após a intimação para apresentação de documentos, logo, o deferimento foi correto nos termos do artigo 93 da IN 1.300/2012;

1.4.4. O mero cancelamento da DCOMP não impede a aplicação da penalidade;

1.4.5. Não há que conceder os efeitos da denúncia espontânea quando esta ocorre após início de procedimento de ofício;

1.4.6. O TDPF foi emitido para apurar a regularidade do aproveitamento do crédito, não se dirigindo apenas ao PER;

1.4.7. *“Os impugnantes indicaram a Sra. Fernanda Macedo da Silva, CPF 033.151.026-00, mas sequer esclareceram por que razão especificamente seu testemunho seria útil para comprovar os itens indicados”;*

1.4.8. A funcionária indicada a testemunhar nada saberia acerca dos fatos em análise vez que *“é fato conhecido a existência de consultorias especializadas em geração de créditos para os mais diversos fins e que, nessa modalidade de consultoria, costuma-se excluir completamente do conhecimento dos procedimentos adotados os funcionários da empresa contratante”;*

1.4.9. *“Os Impugnantes adotaram, em sua impugnação, a confortável posição de acusar a empresa contratada de agir de má-fé e fora da lei, sem sequer terem lavrado um boletim de ocorrência, quando se esperaria a abertura de uma ação penal, pois, obviamente, qualquer cláusula de confidencialidade ficaria prejudicada diante da ação isolada e frontalmente dolosa da outra parte”;*

1.4.10. A **Recorrente** concedeu procuração eletrônica para uso geral dos serviços atuais e futuros disponibilizados no E-CAC;

1.4.11. *“É inadmissível que, diante de uma situação de relevância tão claramente definida, relativamente às obrigações tributárias da Interessada, pretendam os Impugnantes fazerem crer que desconheciam a amplitude dos poderes conferidos à empresa contratada”;*

1.4.12. *“Diante de uma outorga de poderes de tal amplitude, não é minimamente razoável a alegação que pretende fazer crer que os Impugnantes imaginaram que a contratada, de alguma forma, iria agir estritamente dentro da lei, para cumprir o contrato firmado”;*

1.4.13. *“Obviamente, era de conhecimento notório dos sócios e dos funcionários que não houve pagamento algum dos débitos que até então estavam em aberto”;*

1.4.14. *“A defesa apresentada pelos impugnantes é completamente despropositada, uma vez que sugeriu haverem acreditado que os créditos que seriam utilizados na compensação seriam “legais” e que a responsabilidade pela criação artificial de créditos inexistentes seria de responsabilidade da empresa contratada, mas não explicou, de forma mínima, como exatamente teriam imaginado que tal crédito seria “criado legalmente” pela assessoria, a quem forneceram, com inegável conhecimento, como já argumentado, procuração irrestrita para transmitir os documentos eletrônicos em seu nome à Receita Federal”;*

1.4.15. *“Tal forma de conduta pressuporia uma completa falta de capacidade de inteligência da legislação envolvida na compensação de tributos federais, bem assim dos métodos relativos à apuração de créditos e indébitos”;*

1.4.16. *“Nesse contexto, talvez fosse crível que as pessoas responsáveis pela gerência e contabilidade da sociedade confiassem cegamente na solução prometida pela assessoria contratada e não tivessem sequer interesse em conhecer o conteúdo do que fosse informado à Receita Federal”;*

1.4.17. *“Entretanto, tratando-se de sociedade de advogados, saberiam que incidiria, no caso, a figura do dolo eventual, de forma que tal tipo de alegação seria insustentável, ainda por que não seria lícito a alguém alegar a própria torpeza em seu favor”;*

1.4.18. *“Em questão de responsabilidade, a lei pressupõe que as pessoas tenham uma capacidade média de compreensão dos atos praticados”;*

1.4.19. *“No tocante à “prova de que houvesse autorizado a empresa a praticar os atos questionados”, está ela no fato de que a procuração foi outorgada com poderes para tanto e, mais ainda, nas atitudes contraditórias dos Impugnantes de não haverem apresentado acusação de prática de crime contra a empresa contratada, de não haverem esclarecido exatamente os contornos do contrato, de não explicarem como imaginaram que seria possível criar créditos de forma*

legal, e de ser óbvio que a empresa contratada teve o acesso às informações necessárias para o fim de eliminar os débitos em aberto da Interessada”;

1.4.20. Não se trata de erro uma vez que foram praticados diversos atos tendentes a exclusão dos débitos em aberto;

1.4.21. Não há que se falar em disparidade entre a data da contratação com a prefeitura de Uberlândia e a data da emissão da CPEN, haja vista que esta certidão tem validade de 180 dias.

1.5. Intimada, a **Recorrente** apresentou o Recurso Voluntário em que reitera as teses descritas em Impugnação somada ao pedido de nulidade do Acórdão por cerceamento do direito de defesa ao negar oitiva de testemunha indicada.

1.6. Ao receber o **Recurso Voluntário** esta Turma baixou os autos em diligência para que a) a **Recorrente** trouxesse aos autos documentos que demonstrem as tratativas com a empresa ASERCO Assessoria e Serviços Contábeis LTDA bem como cópia do contrato entabulado com a mesma empresa, b) para que a empresa ASERCO Assessoria e Serviços Contábeis LTDA prestasse esclarecimentos acerca do procedimento por ela adotado e a participação dos **Recorrentes** nesta solução; c) para que a Prefeitura de Uberlândia apresentasse cópia do Processo de Inexigibilidade de Licitação 131/2017.

1.7. Intimada, a **Recorrente** apresentou cópia das faturas de 2016 e 2017 relativos aos serviços contábeis contratados da ASERCO e documentos indicando a substituição da ASERCO pela empresa Decisão Contabilidade em data próxima à ciência da **Recorrente** da decisão do PER/DCOMP objeto do presente processo administrativo.

1.8. A seu turno, a empresa ASERCO Assessoria e Serviços Contábeis LTDA trouxe aos autos cópia do contrato firmado com a **Recorrente**, bem como “*cópia de Carta de Responsabilidade da Administração, que demonstra as tratativas e poderes outorgados pela pessoa jurídica retrocitada, relacionando os serviços contratados*”. Ademais, esclarece a ASERCO Assessoria e Serviços Contábeis LTDA ser a responsável pelo equivocado (segundo alega) envio do PER/DCOMP em debate.

1.9. Ao final, a Prefeitura de Uberlândia coligiu aos autos cópia do Processo de Inexigibilidade de Licitação 131/2017 iniciado em 14 de março de 2017 – com proposta apresentada em 05 de janeiro de 2017.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A acusação fiscal versa sobre PER/DCOMP, lançado por escritório de advocacia não contribuinte de IPI, lastreado em Notas Fiscais emitidas por terceiras empresas; bem como disparidade entre o valor destacado nas Notas a título de IPI e o valor descrito nos pedidos de restituição e compensação. Narra a acusação que tais pedidos tiveram como finalidade a emissão de CPEN - requisito necessário à Contratação com a Prefeitura de Uberlândia.

2.1.1. O auto fundamenta a **RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE** nos seguintes termos:

Demais Responsáveis Tributários

CPF

028.398.546-19

Nome

RODRIGO RIBEIRO PEREIRA

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Evidenciou-se, à vista dos fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal, anexo ao presente Auto de Infração, a responsabilidade pessoal do sócio gerente e representante da pessoa jurídica, **Rodrigo Ribeiro Pereira – CPF 028.398.546-19**, a quem cabe a gerência e administração dos negócios, conforme consta da última consolidação do contrato social em 10 de março de 2014 (Capítulo V – Da Administração Social).

A sujeição passiva é caracterizada pelos fundamentos contidos no artigo 135, inciso III da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), que define os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei. A prática ilegal de simular operações e inserir elementos inexatos em declaração de compensação é suficiente para tipificar a responsabilidade do sócio administrador, autorizando-se o lançamento de ofício dos fatos jurídicos tributários conforme preceituado no artigo 149, inciso VII do CTN, lembrando-se que os atos da sociedade são praticados através da conduta comissiva ou omissiva de seus

2.1.2. Em complemento, a DRJ discorre sobre a responsabilidade do sócio da **Recorrente** com base em máximas da experiência, ou seja:

- i) “tratando-se de sociedade de advogados, saberiam que incidiria, no caso, a figura do dolo eventual, de forma que tal tipo de alegação seria insustentável”;
- ii) “*é inadmissível que, diante de uma situação de relevância tão claramente definida, relativamente às obrigações tributárias da Interessada, pretendam os Impugnantes fazerem crer que desconheciam a amplitude dos poderes conferidos à empresa contratada*”;
- iii) “*era de conhecimento notório dos sócios e dos funcionários que não houve pagamento algum dos débitos que até então estavam em aberto*”;
- iv) “*não é minimamente razoável a alegação que pretende fazer crer que os Impugnantes imaginaram que a contratada, de alguma forma, iria agir estritamente dentro da lei, para cumprir o contrato firmado*”;
- v) “*As tratativas costumam ocorrer apenas em nível de gerência e, em regra, com cláusula de confidencialidade, o que coloca a gerência, obviamente, numa posição de evidência e de comprometimento*”.

2.1.3. Em sua defesa, o **Recorrente** argumenta inexistir qualquer descrição mínima de ação ou omissão imputável a ele para a fixação da responsabilidade solidária. Ademais, após diligência, a contabilidade contratada pelo **Recorrente** assume integral responsabilidade pela emissão da PER/DCOMP.

2.1.4. 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.

2.1.5. 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 pratica 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 Persone, 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.

2.1.6. 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. É dizer, houvesse sido acusado de pessoalmente ter protocolado o PER/DCOMP, bastaria para a responsabilidade do sócio da **Recorrente** a prova do fato ilícito.

2.1.7. No entanto, não há qualquer argumento (quanto menos prova) a indicar que o sócio da **Recorrente** por ação ou omissão participou do ilícito que lhe foi imputado. Em verdade a prova dos autos conta que terceira empresa produziu e transmitiu o PER/DCOMP, por confissão, inclusive:

- 3) Esclarece a Diligenciada contribuinte tratar-se de erro de Fato cometido por essa prestadora de serviços contábeis, tendo em vista o grande volume de declarações emitidas diariamente, culminando com a transmissão errônea do PER 13685.19131180117.1.1.01-8507 e da Dcomp 18245.50876.180117.1.3.01-4237, conforme cópia anexada à presente informação.

2.1.8. Portanto, ante a ausência de qualquer indício mínimo (além das máximas da experiência) de participação do sócio da **Recorrente** no ato ilícito imputado à empresa ou de que ele tenha por ação ou omissão praticado infração a Lei ou ao Contrato Social da empresa, de rigor o afastamento da aplicação do artigo 135 do CTN ao caso, como já se pronunciou esta Corte:

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DISTINÇÕES FÁTICAS E JURÍDICAS ENTRE SITUAÇÕES PREVISTAS NOS ARTIGOS 124, I, E 135, I e II, DO CTN. Nas situações previstas no artigo 124, I, do CTN, há uma norma que incide em relação ao contribuinte que participa na situação que constitua o fato gerador que obriga o contribuinte direto. No artigo 135, II e III, além da norma que incide na situação que constitua o fato gerador, há outra norma, de natureza sancionatória, que incide sobre a conduta de terceiro que, não participando na situação que constitua o fato gerador, se torna responsável por praticar ato ou conjunto de atos que extrapolam seus poderes de comando frente à empresa ou resultam, por ação própria, em violação de normas legais vinculadas à obrigação de pagar tributos devidos pela empresa. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ANÁLISE INDIVIDUAL DOS FATOS E DAS PROVAS. Nos casos do artigo 135 do CTN, em que a responsabilidade é atribuída a terceiros, que não participam na relação jurídica que constitua o fato gerador, por inexistir responsabilidade desvinculada da conduta pessoal, cabe à autoridade lançadora descrever os fatos que caracterizam a responsabilidade descrevendo, de preferência, quando ocorreram, onde ocorreram e como ocorreram. Não é possível fazer considerações genéricas sem correlacioná-las aos fatos. Recurso Voluntário Parcialmente Provido. (Numero da decisão: 1402-001.643)

2.2. Como matéria de defesa, a empresa **Recorrente** assevera **USURPAÇÃO DOS PODERES DO MANDATO** conferido para a empresa ASERCO Assessoria e Serviços Contábeis LTDA, *i.e.*, embora tenha concedido poderes para a terceira empresa, dentre eles não se encontrava a possibilidade de pleitear PER/DCOMP.

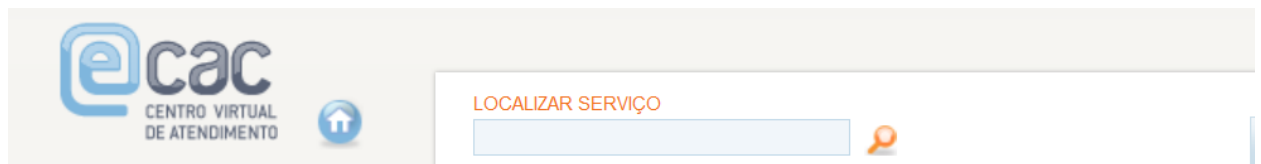
2.2.1. Sobre o tema em questão, a DRJ afirma que foi concedida a empresa ASERCO procuração eletrônica para “*todos os serviços existentes e os que vierem a ser*

disponibilizados no sistema de Procurações Eletrônicas do E-CAC (...), para todos os fins, inclusive confissão de débitos”.

2.2.2. Como sabido, o Portal E-CAC é uma plataforma de comunicação entre o contribuinte e o órgão de fiscalização tributária. Por meio desta plataforma o contribuinte consulta processos e sua situação fiscal, protocola pedidos e informações bem como apresenta algumas declarações.

2.2.3. Para o acessar o Portal E-CAC de uma empresa é necessário ter acesso ao certificado digital dela ou é necessário que esta empresa outorgue uma procuração a terceiros dentro do próprio portal. A procuração é outorgada em campo próprio indicando o CPF ou CNPJ do outorgado, a data de validade da procuração e os serviços disponíveis.

2.2.4. Dentre os serviços disponíveis para outorga de mandato estão os relacionados ao PER/DCOMP e a primeira opção (antigamente a última) é a “todos os serviços”:



Pessoa Física **Pessoa Jurídica**

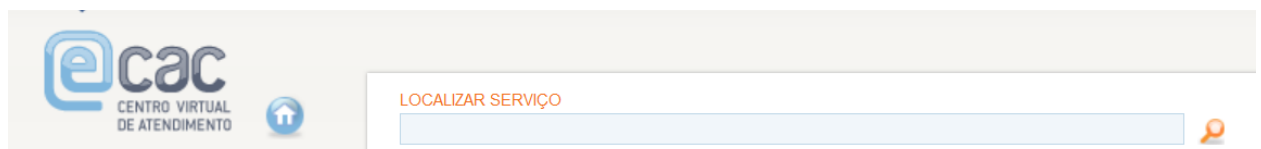
CPF:

Dados da Procuração

Vigência: 11/08/2019 a ddmmaaaa

Opções de Atendimento Permitidas para Delegante Pessoa Física:

Todos os serviços existentes e os que vierem a ser disponibilizados no sistema de Procurações Eletrônicas do e-CAC (destinados ao tipo do Outorgante - PF ou PJ), para todos os fins, inclusive confissão de débitos, durante o período de validade da procuração.



PER/DCOMP - Consulta Análise Preliminar/Autorregularização

PER/DCOMP - Consulta Despacho Decisório

PER/DCOMP - Consulta Intimação

PER/DCOMP - Consulta Processamento

2.2.6. A corroborar com o ante descrito, o contrato de prestação de serviços de serviços contábeis entabulado entre a **Recorrente** a ASERCO (datado mas não assinado e por isto admitido aqui como indício) e a confissão da **Recorrente**:

DEPARTAMENTO FISCAL

- Orientação e controle de aplicação dos dispositivos legais vigentes, sejam federais, estaduais ou municipais.
- Elaboração dos registros fiscais obrigatórios, eletrônicos ou não, perante os órgãos municipais, estaduais e federais, bem como as demais obrigações que se fizerem necessárias.
- Atendimento às demais exigências previstas na legislação, bem como aos eventuais procedimentos fiscais.

4. De referidas faturas, infere-se que a ASERCO prestava assessoria contábil ordinária para a Recorrente, objetivando auxiliá-la no cumprimento cotidiano da burocrática contábil, fiscal e trabalhista, exigidas pela legislação dentro da rotina normal de qualquer empresa, pagando a Recorrente mensalidades para a prestação dos serviços, o que é praxe comum no mercado de assessoria contábil.

2.2.6. Portanto, ao contrário do que alega a **Recorrente**, foi concedida procuração para a empresa ASERCO pleitear PER/DCOMP relacionados a quaisquer tributos.

2.3. A **Recorrente** afirma que pediu o **CANCELAMENTO DA COMPENSAÇÃO ANTES DE QUALQUER PROCEDIMENTO DE OFÍCIO DA FISCALIZAÇÃO**. Efetivamente, afirma a **Recorrente** que o TDPF 0610900-2017-00162-3 foi instaurado para análise do Pedido de Ressarcimento nº 13685.19131.180117.1.1.01-8507.

2.3.1. A DRJ afasta a tese descrita pela **Recorrente** pelos seguintes fundamentos:

1.4.2. Cabe apenas interposição de recurso hierárquico do despacho decisório que indeferiu o pedido de cancelamento do PER/DCOMP;

1.4.3. O pedido de cancelamento do PER/DCOMP foi feito após a intimação para apresentação de documentos, logo, o deferimento foi correto nos termos do artigo 93 da IN 1.300/2012;

1.4.4. O mero cancelamento da DCOMP não impede a aplicação da penalidade;

1.4.5. Não há que conceder os efeitos da denúncia espontânea quando esta ocorre após início de procedimento de ofício;

1.4.6. O TDPF foi emitido para apurar a regularidade do aproveitamento do crédito, não se dirigindo apenas ao PER;

2.3.2. Dispõe o artigo 18 da Lei 10.833/03:

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.

2.3.3. Em assim sendo, o tipo não se esgota em seu núcleo. A incidência da multa em questão depende de ato posterior a falsa declaração de compensação, a saber, a não homologação da compensação. Sem a não homologação, o tipo não se completa, inexistindo incidência da multa. Logo, sem razão a DRJ quando aponta a indiferença do pedido de cancelamento (considerado em abstrato) à incidência da multa.

2.3.4. Entretanto, no caso em liça o pedido de cancelamento foi feito após o início de procedimento de ofício relacionado com a infração e neste ponto irretorquível o raciocínio do Juízo de Piso. Embora o TDPF 0610900-2017-00162-3 cite apenas o pedido de ressarcimento, este pedido (de ressarcimento) foi a base do pedido de compensação, sendo que ambos os pedidos foram feitos na mesma data em horários imediatamente sucessivos. Desta forma, o TDPF 0610900-2017-00162-3 foi instaurado para apurar a ação base da infração, *i.e.*, declaração falsa e de rigor o indeferimento do cancelamento, nos termos do então vigente artigo 93 da IN 1300/2012:

Art. 93. A desistência do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso ou da compensação poderá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à RFB do pedido de cancelamento gerado a partir do programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso o pedido ou a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento ou do requerimento.

Parágrafo único. O cancelamento do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação será indeferido quando formalizado depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.

2.3.5. Ademais, não há que se arguir afastamento da responsabilidade pela denúncia espontânea, em primeiro lugar vez que inexistia infração a ser afastada no momento do pedido de cancelamento (que a rigor completou-se apenas na data da não homologação), em segundo lugar porquanto o pedido de cancelamento do pedido de compensação foi precedido por procedimento administrativo relacionado com a falsa declaração.

2.4. Na forma acima, a acusação fiscal versa sobre PER/DCOMP lançado por escritório de advocacia não contribuinte de IPI lastreado em Notas Fiscais emitidas por terceiras empresas, bem como disparidade entre o valor destacado nas Notas a título de IPI e o valor descrito nos pedidos de restituição e compensação. Narra a acusação que tais pedidos tiveram como finalidade a emissão de CPEN, requisito necessário à Contratação com a Prefeitura de Uberlândia.

2.4.1. Como prova da acusação a fiscalização traz aos autos cópias dos pedidos de restituição e compensação feitos na mesma data, cópia da contratação com a prefeitura de Uberlândia, cópia da Certidão Positiva com Efeito de Negativa da **Recorrente** e extratos da DCTF original e retificadora.

2.4.2. Em sede de **Impugnação** a **Recorrente** argumenta que outra empresa é responsável pelo lançamento, nomeadamente, ASERCO Assessoria e Serviços Contábeis LTDA sendo que jamais autorizou qualquer tipo de PER/DCOMP lastreado em Notas Fiscais de terceiros ou de créditos de IPI. Ademais, afirma que a contratação com a prefeitura de

Uberlândia ocorreu três meses após a emissão da CPEN – esvaziando o argumento da fiscalização.

2.4.2.1. Prossegue argumentando que a própria fiscalização traz aos autos as provas do quanto alegado pela **Recorrente**, nomeadamente, extrato da procuração eletrônica da **Recorrente** para a ASERCO em novembro de 2016 com validade até 25 de novembro de 2030, e contrato subscrito com a prefeitura de Uberlândia em 17 de março de 2017.


2.4.3. Em assim sendo, de um lado há prova de fato constitutivo da autuação e, também há, a princípio, prova de fato impeditivo/modificativo da autuação (art. 137, inciso III alínea ‘b’ do CTN).

2.4.4. É claro que, como bem apontado pela DRJ, existem outros indícios de fraude: a) as máximas da experiência apontam a participação de sócios na contratação de “soluções tributárias”, b) a procuração foi concedida de maneira ampla a empresa ASERCO, c) não houve (em princípio) apresentação de notícia crime à polícia (seguida de emissão e boletim de ocorrência), d) não restam claros os termos dos serviços contratados da empresa ASERCO e a forma em que estes serviços seriam realizados.

2.4.5. Porém, não é menos verdade afirmar que há outros indícios que apontam no sentido oposto ao descrito na acusação: a) a procuração foi concedida dois meses antes ao pedido de PER/DCOMP e com validade até 2030 (a indicar que não se trata de assessoria pontual) b) o fato de o débito tributário ter sido objeto de parcelamento, c) a firme negativa da **Recorrente** acerca da titularidade do crédito, d) o imediato pedido de cancelamento do PER/DCOMP e o parcelamento dos débitos após a intimação pela fiscalização.

2.4.6. Em assim sendo, o conjunto probatório do presente processo estava a indicar por provas e indícios duas soluções possíveis e antagônicas, *id est*, ainda que certa a materialidade da infração, a sujeição passiva restava obnubilada, em especial por inexistir no processo análise aprofundada da forma de contratação entre a **Recorrente** e a Empresa ASERCO e do nível de ciência da **Recorrente** dos procedimentos adotados pela Contabilidade – e, por este motivo baixou-se o processo em diligência.

2.4.7. Com o retorno dos autos veio à tona o fato de a **Recorrente** ter contratado a empresa ASERCO em fevereiro de 2015 (ao menos) para prestar serviço regular de assessoria contábil. Assim, demonstram não apenas a palavra da **Recorrente** e da ASERCO, como também, o contrato, o distrato, o termo de responsabilidade e, em especial, as notas fiscais e boletos emitidos pela ASERCO contra a **Recorrente** pelos serviços contábeis:

		033-7		03399.35934 22300.000001 07529.901022 1 63580000084433			
LOCAL DE PAGAMENTO PAGAVEL EM QUALQUER AGENCIA ATE O VENCIMENTO				PARCELA 001/0001		VENCIMENTO 05/03/2015	
CEDFINTE/SACADOR ASERCO LTDA				AGÊNCIA/COD.CEDENTE 3521/3593223			
DATA DO DOCUMENTO 05/03/2015		NR. DO DOCUMENTO 00638000215		ESPÉCIE DOC NB		ACEITE A	
DATA DO PROCESSAMENTO 20/02/2015		NOSSO NÚMERO 0000000007529					
USO DO BANC CARTEIRA 102		ESPÉCIE REAL		QUANTIDADE X		VALOR DA MOEDA (=) VALOR DO DOCUMENTO 844,33	
INSTRUÇÕES APOS VENCIMENTO COBRAR JUROS 0,20 % P/DIA APOS VENCIMENTO COBRAR MULTA DE 02% A.M. HONORARIO CONTABIL MES 02/2015				(-) DESCONTO/ABATIMENTO (-) OUTRAS DEDUÇÕES (+) MORA/MULTA (+) OUTROS ACRÉSCIMOS (=) VALOR COBRADO			
SACADO RIBEIRO, SILVA ADVOGADOS ASSOCIADOS RUA JOHEN CARNEIRO 00828 38400-072 UBERLANDIA				Cod.: 0000638 LIDICE MG			
SACADOR/AVALISTA							

2.4.7.1. Desta feita, dois anos antes do protocolo da DCOMP a ASERCO já prestava serviços regulares de contabilidade para a **Recorrente**, isto é, a contratação da ASERCO não foi pontual, para o serviço de “*assessoria e (re)solução tributária*” – o que torna algo frágil a imputação fiscal.

2.4.7.2. Sobremais, a assessoria contábil da **Recorrente** confessa que, sem qualquer ciência desta última, protocolou o PER/DCOMP com créditos que, quiçá não por um acaso, são (eram) em sua maioria de outro cliente seu, a empresa Verry Máquinas Ltda:

NOME EMPRESARIAL VERRY MAQUINAS LTDA	
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****	PORTE DEMAIS
CODIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 28.69-1-00 - Fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial específico não especificados anteriormente, peças e acessórios	
CODIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDARIAS 25.43-8-00 - Fabricação de ferramentas 28.66-6-00 - Fabricação de máquinas e equipamentos para a indústria do plástico, peças e acessórios 33.21-0-00 - Instalação de máquinas e equipamentos industriais 46.89-3-99 - Comércio atacadista especializado em outros produtos intermediários não especificados anteriormente 47.89-0-99 - Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente 49.30-2-01 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal 49.30-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional	
CODIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURIDICA 206-2 - Sociedade Empresária Limitada	
LOGRADOURO R REPUBLICA DO PIRATINI	NUMERO 523
COMPLEMENTO *****	
CEP 38.402-051	BAIRRO/DISTRITO MARTA HELENA
MUNICIPIO UBERLANDIA	
UF MG	
ENDEREÇO ELETRÔNICO PARALEGAL@ASERCO.COM.BR	
TELEFONE (34) 3291-9100	

2.4.8. Inobstante despcienda longas digressões sobre a contratação com a Prefeitura Uberlândia – eis que o motivo de fato não faz parte da infração em questão – com a juntada de cópia integral do Processo de Licitação, ficou absolutamente claro que no momento da apresentação da proposta de prestação de serviços de assessoria jurídica pela **Recorrente** para a nova gestão da Prefeitura de Uberlândia (eleita no ano anterior), em 05 de janeiro de 2017, o débito ilícitamente compensado sequer havia sido declarado em DCTF – o foi em 18 de janeiro de 2017.

Uberlândia, 05 de janeiro de 2017.

À

Prefeitura Municipal de Uberlândia

Gabinete do Prefeito

Ref. : Proposta de prestação de serviços de assessoria e consultoria jurídicos ao Município de Uberlândia.

Ministério da Fazenda



Resultado da Consulta às Bases do Sistema ReceitanetLog

Grupo de Declaração:DCTF
CNPJ:03.835.767/0001-29
Data de Transmissão:18/01/2017 00:00:00

2.4.8.1. Ainda, o processo de inexigibilidade de licitação teve início em 14 de março de 2017, dois meses após a transmissão da DCOMP e a emissão da CPEN – o que joga por terra a tese de que o documento fiscal foi emitido para a contratação com a Prefeitura de Uberlândia.

2.4.9. Por todo o exposto, quer parecer (porquanto não é este o local de cognição exauriente do tema) que a responsabilidade exclusiva pelo cometimento da infração em questão é

da empresa ASERCO e de seus representantes. Demonstrada, por confissão inclusive, a responsabilidade exclusiva de terceiros no cometimento da infração em questão, a eles (terceiros) deve ser imputada com exclusividade a sanção, nos termos do artigo 137 incisos I e III alínea 'b' do CTN:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; (...)

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

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

2.4.9.1. É certo que, *a priori*, a conduta da ASERCO *beneficiou* a **Recorrente** com a emissão de CPEN – tornando possível sua participação no certame licitatório -; benefício que afastaria a possibilidade de aplicar o quanto descrito na alínea 'b' do inciso III do artigo acima. No entanto, a benesse é apenas aparente, posto que, ao fim e ao cabo, a **Recorrente** viu-se compelida a quitar os tributos então *compensados* com todos os consectários da mora. Ainda, acaso mantida a multa contra a **Recorrente** novo dano pecuniário exsurgirá; dano este imputável exclusivamente à ASERCO e que, ao fim e ao cabo é o que a própria norma pretende evitar.

2.4.9.2. De mais a mais, em tese, a infração apurada neste processo também tipifica um ilícito sancionado com pena privativa de liberdade - tanto que o órgão de fiscalização iniciou Representação Fiscal para Fins Penais – e não há no presente caso qualquer prova de que a **Recorrente** tenha por ação ou omissão emitido *ordem expressa* (na dicção legal) para cometimento da infração – o que torna imediatamente aplicável o artigo 137 inciso I do CTN.

3. Ante o exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do recurso voluntário e no mérito dou provimento para afastar a responsabilidade do sócio gerente da **Recorrente** e cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ousou dele discordar quanto a afastar a responsabilidade do sócio gerente da Recorrente e cancelar a autuação.

Inicialmente, trago para análise o seguinte fundamento do nobre Relator, lido em sessão, referente à responsabilidade da empresa de contabilidade:

2.4.9. Por todo o exposto, quer parecer (porquanto não é este o local de cognição exauriente do tema) que **a responsabilidade exclusiva pelo cometimento da infração em questão é da empresa ASERCO e de seus representantes**. Demonstrada, por confissão inclusive, a responsabilidade exclusiva de terceiros no cometimento da infração em questão, a eles (terceiros) deve ser imputada com exclusividade a sanção, nos termos do artigo 137 incisos I e III alínea 'b' do CTN:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

(...)

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

(...)

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

2.4.9.1. **É certo que, a priori, a conduta da ASERCO beneficiou a Recorrente com a emissão de CPEN – tornando possível sua participação no certame licitatório -;** benefício que afastaria a possibilidade de aplicar o quanto descrito na alínea 'b' do inciso III do artigo acima. **No entanto, a benesse é apenas aparente, posto que, ao fim e ao cabo, a Recorrente viu-se compelida a quitar os tributos então compensados com todos os consectários da mora.** Ainda, acaso mantida a multa contra a Recorrente novo dano pecuniário exsurgirá; dano este imputável exclusivamente à ASERCO e que, ao fim e ao cabo é o que a própria norma pretende evitar.

2.4.9.2. De mais a mais, em tese, a infração apurada neste processo também tipifica um ilícito sancionado com pena privativa de liberdade - tanto que o órgão de fiscalização iniciou Representação Fiscal para Fins Penais - e **não há no presente caso qualquer prova de que a Recorrente tenha por ação ou omissão emitido ordem expressa (na dicção legal) para cometimento da infração - o que torna imediatamente aplicável o artigo 137 inciso I do CTN.**

A questão da responsabilização pelos tributos devidos e pelas infrações tributárias cometidas em razão de declarações enviadas para a Receita Federal preenchidos por funcionários dos contribuinte ou por empresa que lhe presta assessoria contábil já foi objeto de inúmeros julgados:

a) Agravo em Recurso Especial nº 1.742.111/SC, Relator Ministro Humberto Martins, publicação em 28/09/2020:

(...)

É, no essencial, o relatório. Decido.

No que concerne à "primeira" controvérsia, adstrita aos sucessivos pleitos de absolvição ou, ainda, de desclassificação delitiva, o Tribunal de origem, ao julgar o apelo defensivo, exortou:

A responsabilidade criminal de JUAREZ CARLOS RONCHI, pela prática do crime previsto no art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/90, restou plenamente comprovada.

(...)

A tese defensiva reside, em suma, na falta de provas da autoria delitiva e o do dolo na conduta do agente.

Contudo, não assiste razão ao apelante.

Como se sabe, nos delitos contra a ordem tributária, a autoria é atribuída ao responsável pela administração da entidade, ou seja, àquele que, à época dos fatos, exercia a efetiva gestão do empreendimento.

[...]

Na hipótese dos autos, **'o conjunto probatório é uníssono ao apontar o réu como um dos gestores da empresa' FUNDICAR. As testemunhas ouvidas em Juízo afirmaram que JUAREZ, juntamente com os seus irmãos, era sócio-gerente da pessoa jurídica, 'sendo as decisões tomadas em conjunto' (ev. 44, VIDEO1 a VIDEO3). Aliás, 'o próprio acusado admite que exercia a gerência da empresa na época dos fatos' e que as decisões eram tomadas, conjuntamente com seus irmãos, em reuniões periódicas [...]**

Nesse contexto, não lhe socorre a alegação de que "não cuidava da parte tributária", pois, restando incontroverso nos autos que o réu detinha poder de gerência (ainda que não de forma exclusiva), cabe a ele responder pelos crimes tributários praticados pela empresa.

No que tange ao dolo, sua presença também é evidente. O crime de sonegação fiscal, tipificado no art. 1º da Lei n.º 8.137/90, exige supressão ou redução de tributo, pela conduta de omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

No âmbito do TRF da 4ª Região prevalece o entendimento de que o dolo de suprimir ou reduzir tributo ao não prestar as informações devidas ao Fisco é genérico, não sendo de indagar-se acerca de um especial estado de ânimo voltado para a sonegação.

[...]

Em primeiro lugar, **a existência de contador não elide o dever do acusado. Como se sabe, o contador, em regra, elabora a documentação fiscal de acordo com as orientações e com base nas informações fornecidas pelo administrador da empresa, competindo a este o poder de decidir sobre o teor de suas declarações, e não a eventuais empregados contratados. Dessa forma, salvo a existência de provas em sentido contrário, é o contribuinte o responsável pelas declarações prestadas ao Fisco.**

Na hipótese, aliás, conforme já referido, os depoimentos colhidos em Juízo são congruentes no sentido de que todas as decisões eram tomadas em reunião pelos efetivos sócios da empresa, dentre os quais se encontrava o acusado - não havendo motivos para que, neste caso, tenha sido diferente.

Dessa forma, 'diante da comprovação da autoria, da materialidade e do dolo' e, diante da inexistência de causas excludentes de tipicidade, ilicitude e culpabilidade, "deve ser mantida hígida a condenação" de JUAREZ CARLOS RONCHI pela prática do crime previsto no art. 1º, I, da Lei 8.137/90, na forma do art. 71 do CP.

O apelante subsidiariamente, requer a desclassificação para o delito no art. 2º, I, da Lei n.º 8.137/90.

Melhor sorte não assiste ao recorrente no ponto.

[...] adequada a capitulação jurídica indicada na sentença, não merecendo retoques, já que **'restou comprovado'**, conforme apurado na Representação Fiscal para Fins Penais, **'que o réu', nas competências de janeiro a dezembro de 2011, ao declarar**

indevidamente em GFIP ser optante do Simples Nacional, 'suprimiu/reduziu o pagamento de contribuições previdenciárias', no valor originário de (...).

(...)

Da compreensão dos excertos transcritos, infere-se incidir o óbice da Súmula n. 7 do STJ (“A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”) quanto às aspirações defensivas alhures, porquanto a revisão das premissas assentadas perante as instâncias ordinárias demandaria inexorável reexame do acervo fático-probatório carreado aos autos, mister incabível na via eleita.

(...)

Ante o exposto, com base no art. 21-E, V, do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, conheço do agravo para não conhecer do recurso especial.

b) Recurso Especial nº 1.874.958/RS, Relator Ministro Jorge Mussi, publicação em 24/08/2020:

Trata-se de recurso especial interposto por ADEMIR JOSE DE MOURA, fundamentado nas alíneas a e c do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que negou provimento à apelação de seu interesse.

(...)

Sustenta que o agente da prática delituosa foi o contador da empresa dirigida pelo recorrente.

(...)

É o relatório.

(...)

Por fim, no concernente ao pleito de absolvição ou de reconhecimento de erro sobre elemento constitutivo do tipo, o Tribunal de origem asseverou (e-STJ fls. 1.030-1.034):

(...)

A materialidade está comprovada pelo conjunto probatório constante nos autos, especialmente por todo o conteúdo da Representação Fiscal para Fins Penais (Ev. 5 – PROCADM1, págs. 2/4 do IPL); pelo Relatório Fiscal (Ev. 5 – PROCADM4, págs. 42/64 do IPL), e pelos Autos de Infração lavrados (Ev. 5, PROCADM4, fls. 66 e 79 do IPL).

Tais documentos demonstram que o réu suprimiu e reduziu o pagamento de contribuições sociais (COFINS e PIS/PASEP) devidas pela empresa EXPRESSO RENOVACÃO LTDA (CNPJ nº 01.344.733/0001-06), da qual era sócio-administrador, mediante a prestação de declarações falsas à autoridade fazendária, assim como através da inserção de elementos inexatos em documentos exigidos pela lei fiscal.

Desse modo, o réu deixou de recolher as contribuições sobre a respectiva base de cálculo, reduzindo as quantias de (...).

Houve a constituição definitiva do crédito tributário em 31 de janeiro de 2014 (IPL 5060362-46.2015.404.7100, ev. 14, OFIC2).

O contexto probatório demonstrou que houve supressão de tributos federais mediante omissão de receitas, no ano-calendário 2009, não havendo dúvida da existência do delito descrito no artigo 1º, da Lei nº 8.137/1990.

Gozando o procedimento fiscal da presunção de legitimidade, e não tendo a defesa produzido provas hábeis a contestá-lo, tem-se por certa a materialidade do crime.

A autoria também restou comprovada.

[...].

Em se tratando de crimes contra a ordem tributária, aplica-se a teoria do domínio do fato: é autor do delito aquele que detém o domínio da conduta, ou seja, o domínio final da ação, aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer ou não, independentemente dessa pessoa ter ou não realizado a conduta material de inserir elemento inexato em documento exigido pela lei fiscal, por exemplo.

[...].

*No caso, **foi apurado que o réu era o efetivo gestor da empresa no período fiscalizado**, conforme consta da Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Expresso Renovação Ltda., datada de 21/11/2008, cuja cláusula quinta dispõe que Ademir exerceria a administração da sociedade (evento 5, Processo Administrativo 1, fls. 22 e ss.) Outrossim, Ademir admitiu, em seu interrogatório judicial, que era o proprietário e gestor da empresa no ano de 2009.*

Restou demonstrado, após a instrução processual, que o réu era o proprietário da empresa e seu administrador.

Saliento que, ainda que o contador fosse o profissional responsável pela contabilidade empresarial, nada há no processo apontando seu poder gerencial. Aliás, a jurisprudência do TRF4 admite a responsabilidade concorrente ou exclusiva da figura do contador quando houver prova irrefutável de sua participação decisiva nos fatos e não enquanto mero transmissor de ordens eletrônicas ao fisco. Confirma-se (com destaques):

[...].

A defesa não produziu prova que indicasse o poder de mando ou de gerência do escritório de contabilidade. Assim, em face da inexistência de prova, conclui-se que a documentação era elaborada com base nos documentos encaminhados pelos administradores da empresa e, após a confecção, o seu conteúdo era igualmente ratificado.

De acordo com pacífico entendimento jurisprudencial, a alegação de responsabilidade do contador, desacompanhada de evidência idônea, é imprestável. Até prova em contrário, o contador, como empregado ou prestador de serviços, elabora as declarações de acordo com as orientações e com base na documentação fornecidas pelo administrador da pessoa jurídica, competindo a este o poder de decidir se haverá ou não supressão de tributo, ou seja, a decisão quanto à prática ou não do crime (TRF4, ACR 0023769- 50.2008.404.7100, SÉTIMA TURMA, Relator MARCELO MALUCELLI, D. E. 20/10/2015 e TRF4, ACR 5000765-67.2011.404.7204, OITAVA TURMA, Relator JOÃO PEDRO GEBRAN NETO, juntado aos autos em 16/04/2015)

A autoria recai sobre o acusado, considerando o conjunto de provas, indicando que o réu, na qualidade de administrador da empresa, omitiu rendimentos e suprimiu o recolhimento de tributos devidos ao Fisco, incidindo na conduta do art. 1º, I e II, da Lei nº 8.137/90.

Da leitura do excerto transcrito, denota-se que a instância a quo concluiu pela autoria e materialidade do delito à luz dos elementos fático-probatórios do processo, de forma que, infirmar tais premissas implicaria reexame de provas, providência vedada na via especial, ante o óbice Sumular n. 7 do enunciado desta Corte.

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, conhece-se em parte do recurso especial e, nessa extensão, nega-se-lhe provimento.

c) Recurso Especial nº 1.868.876/RS, Relator Ministro Sebastião Reis Júnior, publicação em 10/08/2020:

É o relatório.

Tenho que não prospera a alegação de ofensa ao art. 619 do Código de Processo Penal, porquanto a controvérsia se mostrou solucionada e com a devida fundamentação, sendo delimitadas claramente todas as questões submetidas a juízo.

Nos aclaratórios, a defesa suscitou a presença de vícios relativos à absolvição do recorrido. Contudo, da leitura do acórdão verifica-se que tais teses foram valoradas pelo Tribunal de origem (fls. 897/900 – grifo nosso):

[...]

O argumento central lançado pelo Ministério Público Federal é que existem elementos probatórios que atestariam a efetiva participação do recorrido no esquema criminoso. No ponto, destacou o apelante, como já pontuado, que os proprietários da empresa Rhandson Rosário de Macedo Bernardo e Rychardson de Macedo Bernardo foram advertidos pelo acusado Clidenor Aladim de que as notas fiscais não condiziam com a realidade das transações comerciais realizadas pela empresa Platinum Veículos.

Um dos pontos importantes a considerar, segundo o MPF, é que tal advertência teria dito respeito ao dever de emissão de notas fiscais sobre toda atividade da empresa e não apenas sobre operações escolhidas, comprovando que o apelado teria o domínio, na condição de contador da empresa, de sua situação fiscal. Esse conhecimento pleno e completo sobre as irregularidades que eram realizadas de modo contínuo nos anos de 2009, 2010 e 2011 pelos gestores seria a prova necessária para gerar a condenação do apelado.

Nada obstante os valorosos argumentos lançados pelo Órgão Ministerial, é de se entender pela preservação integral da sentença, a qual, portanto, deve ser mantida em sua íntegra.

Como sabido, considera-se autor do delito aquele que detém o domínio da conduta, ou seja, o domínio final da ação, aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer ou não. Ou seja, aquele que controlava a prática delitativa, ou pelo menos contribuía diretamente para ela por meio de auxílio ou incentivo intelectual, ainda que não praticando o núcleo da figura típica.

No caso da sonegação fiscal prevista no art. 1º da Lei nº 8.137/90 é certo que a jurisprudência encontra-se consolidada no sentido de que a conduta imputada ao acusado, "caracteriza-se por meio de qualquer comportamento doloso, omissivo ou comissivo, praticado com o desígnio de reduzir total ou parcialmente a prestação tributária" desde que tenha o poder de gestão sobre a vida financeira da empresa, incluindo "o contador que prepara os documentos fiscais." (STJ. AgRg no REsp

1552955/PE, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 21/11/2017, DJe 27/11/2017).

Por outro lado, o ordenamento jurídico não admite a responsabilização penal objetiva, exigindo a presença do elemento subjetivo do tipo (dolo ou, excepcionalmente, a culpa) do agente. Assim, **nem sempre a atuação profissional do contador que culmina com lesão ao fisco acarreta, necessariamente, na existência de crime tributário.** Se isso não fosse, na prática, se teria uma espécie de responsabilidade objetiva em matéria penal, o que, como a própria Acusação o sabe, é inadmissível no Direito brasileiro.

Por isso que, a fim de contrabalançar o rigor inicialmente imposto em relação à possibilidade de o contador ser responsabilizado penalmente por haver auxiliado na prática delitiva, **os tribunais somente reconhecem o crime tributário praticado por ele nas hipóteses nas quais resta devidamente comprovado o dolo (vontade livre e consciente).** Logo, havendo dúvida quanto ao ponto, a absolvição é medida de rigor.

[...]

No contexto dos autos, tem-se que o apelado, embora sendo contador da empresa e tendo por atividade a escrituração de seus documentos contábeis, gerando, a cada ano, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DJPJ) e o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), **visivelmente não desejou associar-se com os donos da empresa para a prática dos delitos fiscais ora examinados.** Isso fica demonstrado a nosso sentir, exatamente pela mesma evidência trazida à colação pelo MPF: os depoimentos dos demais réus donos da empresa afirmando que o contador procurava adverti-los a todo momento de que havia algo errado na contabilidade da empresa.

Com efeito, **distintas são as situações do contador que tem realmente o domínio sobre a escrituração da empresa e aquele que apenas faz a contabilidade com base nos documentos que lhe são remetidos. O primeiro, de fato, ajuda na prática delitiva porque ajuda na materialização dos atos de fraude contra o Fisco. O segundo não necessariamente. Em relação a este, portanto, prova deve ser mais robusta, com a demonstração efetiva de que utilizou suas habilidades profissionais para a prática do ilícito.**

No caso em estudo, portanto, o que se viu foi exatamente a situação contrária. **O contador não auxiliou ou instigou a prática de qualquer ato de sonegação, mas apenas confeccionou e repassou à Receita Federal as declarações de ordem tributária com base nas informações repassadas pelos demais réus.** Isso porque, como indicado, o apelado procurou até mesmo evitar que a fraude fosse cometida, alertando os donos que a forma como estavam repassando os dados estava equivocada.

Assim, não havendo contribuído direta ou indiretamente para a prática do ato, **pois não tinha autonomia para deliberar sobre como deveria ser feita a contabilidade da empresa, tendo apenas compilado as informações que lhe eram apresentadas pelos réus, não se pode dizer que tenha o apelado praticado crime pois ausente em absoluto o dolo.** A diferença é sutil, porém clara e ficou devidamente estabelecida na d. sentença, como pode ser visto do trecho abaixo transcrito:

(...)

Em conclusão, a análise dos autos, de fato, revela a inexistência de qualquer documento que indique que o apelado, na condição de contador, tenha praticado crime de sonegação fiscal **em co-autoria ou participação delitiva com os donos da empresa, eles, sim, condenados pela d. sentença.**

Com efeito, a instrução sobre a pretensão punitiva não conseguiu revelar que o contador tinha para decidir o poder sobre o recolhimento de tributos, não havendo que se falar, por conseguinte, em responsabilização penal dele.

Quanto ao pleito de condenação, verifica-se, no caso concreto, que o recurso não possui condições de admissibilidade, haja vista as instâncias ordinárias, diante do quanto colacionado nos autos, não terem identificado lastro probatório suficiente a qualificar a conduta perpetrada pelo recorrido como típica.

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço, em parte, do recurso especial e, nessa extensão, nego-lhe provimento.

d) Recurso Especial nº 1.688.259/PR, Relator Ministro Nefi Cordeiro, publicação em 05/08/2020:

É o relatório.

DECIDO.

O recurso é tempestivo e ataca os fundamentos da decisão agravada. Passo, portanto, à análise do mérito.

Acerca do pleito absolutório, o Tribunal de origem assim referiu (fls. 512/534):

I. TIPICIDADE DAS CONDUTAS

(...)

3. Dolo

A presença do dolo também foi corretamente examinada na decisão singular, nos seguintes termos:

Quanto ao dolo, o do tipo penal do art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, é genérico, bastando, para a perfectibilização do delito, que o sujeito ativo, com consciência e vontade e empregando fraude (omitindo informações ou prestando de declaração falsa) queira não pagar tributo, reduzindo-o ou suprimindo-o.

Também é genérico o dolo exigido nos crimes de sonegação previdenciária, prescindindo o tipo penal incriminador de elemento subjetivo do tipo, i.e., especial fim de agir do sujeito ativo.

Tem decidido o E. TRF da 4ª Região:

"A jurisprudência deste Tribunal pacificou que o tipo penal do artigo 1º da Lei 8.137/90 tem no dolo genérico o seu elemento subjetivo, o qual prescinde de finalidade específica, isto é, desimportam os motivos pelos quais o réu foi levado à prática delitiva, sendo suficiente para a perfectibilização do tipo penal, que o agente queira não pagar, ou reduzir, tributos, consubstanciando o elemento subjetivo em uma ação ou omissão voltada a este propósito, incompatível, portanto, com a forma culposa" (TRF4, ACR 0003896- 91.2004.404.7201, Oitava Turma, Relator Guilherme Beltrami, D.E. 04/10/2011).

É entendimento consolidado neste Tribunal que, para a configuração do delito do artigo 337-A do Código Penal basta o dolo genérico, consistente na vontade dirigida ao propósito de reduzir ou suprimir a contribuição previdenciária, bastando para tanto

que o réu opte por não registrar a integralidade dos valores pagos aos empregados, reduzindo a base de cálculo das contribuições previdenciárias, o que acarretará a supressão ou redução da contribuição. **De igual modo o dolo é genérico em relação ao delito do art. 168-A, I, do Código Penal**, sendo suficiente a vontade livre e consciente de não recolher a contribuição previdenciária descontada dos seus empregados." (TRF4, ACR 5002028-71.2010.404.7204, Oitava Turma, Relator p/ Acórdão João Pedro Gebran Neto, juntado aos autos em 09/07/2014).

Nessa linha: "**A responsabilidade penal dos administradores pode resultar tanto de haverem praticado o fato delituoso quanto de haverem permitido que ele ocorresse, se tinham a obrigação e a possibilidade concreta de evitá-lo - é dizer, se tinham o domínio do fato**, como acontece, de regra, nas empresas familiares em que todos os sócios detêm amplos poderes de administração" (TRF4, AC 20000401010487-9, Amir Sarti, DJ 27.6.01)." O réu estava ciente de suas obrigações legais como efetivo administrador da empresa. Mesmo assim, dirigiu sua conduta no sentido de suprimir as contribuições previdenciárias e contribuições destinadas a terceiros devidas, ficando caracterizado o dolo na conduta do réu.

(...)

Vê-se que não há falsa percepção da realidade, nem negligência. O que se verifica é que o réu assumiu o risco das condutas. A defesa afirma que estava em discussão e não era necessário o recolhimento, mas o réu não dispunha de decisão liminar que o favorecesse. Nada obstante, deu continuidade à sua conduta, o que ocasionou a supressão das contribuições. **A hipótese é de dolo direto, pois havia consciência e vontade em sua conduta, ou ao menos, a configuração de dolo eventual, visto que a relevância de seu cargo não permitiria concluir pela alegada falta de cuidado, mas, em verdade, que teria assumido o risco de produzir o resultado.**

Das declarações dadas em Juízo, infere-se que o réu, conscientemente, **busca eximir-se do encargo de recolhimento das contribuições, alegando tal responsabilidade para o contador ou gerente administrativo**, restando comprovado o dolo do réu de sonegar contribuição previdenciária e contribuições destinadas a terceiros.

Com efeito, o elemento subjetivo se mostra evidente, já que prevalece o entendimento jurisprudencial de que, para a caracterização dos crimes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do CP) e contra a ordem tributária (art. 1º, I, da Lei 8.137/90), basta tão somente o dolo genérico, consubstanciado na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos.

(...)

Assim, evidentemente que o administrador conhecia a situação fiscal de sua empresa, tendo ciência de que estava descumprindo com suas obrigações tributárias.

(...)

No ponto, também não socorre ao apelante a alegação de que a parcela relativa ao Funrural não foi paga em decorrência de "mera interpretação tributária contrária ao Fisco". Com efeito, apesar da existência de decisões judiciais firmando a inconstitucionalidade da exação, a legislação tributária permanecia em plena vigência à época dos fatos. Assim, caso entendesse indevido o seu pagamento, caberia ao acusado, ao menos, informar os fatos geradores nas GFIPs, ainda que, posteriormente, deixasse de promover os recolhimentos aos cofres públicos. Ou, então, caberia ao acusado ingressar com ação judicial a fim de discutir a inexigibilidade da exação, depositando os valores em Juízo. Ou seja, qualquer que fosse a interpretação da empresa, certo é que o acusado tinha ciência de que não havia amparo jurídico para a conduta fraudulenta de omitir informações ao Fisco.

(...)

Com efeito, observa-se que a condenação do agravante pelas condutas do art. 337-A do CP, e art. 1º, I, da Lei n. 8.137/90 encontram-se devidamente fundamentadas, **estando demonstrado que o réu possuía conhecimento de sua conduta delituosa ou, ao menos, deveria ter ciência**. Isso porque o acórdão recorrido afirma que (fls. 529 e 531/532):

*Pelo conjunto de provas nos autos e depoimentos colhidos, reputo comprovada a autoria de LAERCIO CANDIDO TOBIAS quanto às condutas narradas na denúncia, **vez que era o efetivo administrador na época dos fatos**.*

(...)

Ademais, destaco que, **nos termos da jurisprudência desta Corte superior, é prescindível a demonstração do dolo específico para a caracterização dos delitos de sonegação tributária previdenciária**, conforme o seguinte precedente:

(...)

Ante o exposto, nego provimento ao agravo em recurso especial.

e) Recurso Especial nº 1.868.711/SC, Relator Ministro Nefi Cordeiro, publicação em 03/08/2020:

(...)

É o relatório.

DECIDO.

(...)

Quanto à justificação do dolo, transcrevo os fundamentos da sentença (fls. 6907-6914):

(...)

A autoria, outrossim, está evidenciada pelo contrato social da empresa Central Blumenauense de Carnes Ltda (IP, ev. 4, doc. 1, p. 22), pela cláusula décima quinta do contrato de arrendamento de estabelecimento industrial (ev. 74, doc. 2) e pelas declarações do acusado em seu interrogatório (evs. 59/61).

Com efeito, o acusado JOSÉ aparece como administrador da Central Blumenauense de Carnes Ltda desde 20/09/1994 (IP, ev. 4, doc. 1, p. 22), deixando este posto somente a partir de 04/01/2002, com a assunção da estrutura empresarial da Central Blumenauense de Carnes Ltda pela Amambai Indústria Alimentícia Ltda, por meio de arrendamento (ev. 79, doc. 2).

(...)

Induvidosa, pois, a autoria delitiva, quanto ao período de janeiro/2000 até janeiro/2002, a qual nem a defesa, nem o réu, opuseram fato e/ou documento. (...)

No ponto, acrescentou, ainda, o acórdão (fl. 7062):

(...)

De outro lado, não pode o gestor da empresa, convenientemente, alegar que não entende de contabilidade ou das obrigações empresariais, como pretexto para

***transferir sua responsabilidade a terceiros.** Especialmente no caso dos autos, em que o réu JOSÉ administrava uma empresa de tamanho considerável, assessorado por contador, com o qual, aliás, deveria dirimir eventuais dúvidas e/ou obter todas as informações necessárias ao atendimento de suas obrigações.*

***O indivíduo responsável jurídico pela empresa não se inteirar da falha no recolhimento tributário, em verdade, significa assumir o risco do cometimento do resultado criminoso, sem se importar que ele efetivamente ocorra** (teoria do consentimento). **É o que a doutrina norte-americana chama de willfull blindness doctrine**, na qual o agente delibera não saber da natureza criminosa da sua conduta. Nesse sentido:*

(...)

*Pois bem, o acusado JOSÉ, além de ter acesso a contador devidamente habilitado, percebeu cerca de sete milhões de reais a mais no caixa da empresa (que deveriam ter sido utilizados para o pagamento de tributos) **e não se importou com a ocorrência do resultado (sonegação fiscal), deixando tudo, conforme alegado, sob o cuidado do contador.***

Portanto, mesmo que admitida a tese defensiva, estaria configurado o dolo eventual do acusado JOSÉ.

Apesar disso, a atribuição da culpa ao contador falecido, bem como a justificativa de que ninguém mais na Contabilidade Hasse pode ratificar os fatos da época, estão a evidenciar o dolo direto do acusado.

Era o réu, afinal, o principal beneficiado com a conduta criminosa (redução de tributos), não havendo qualquer elemento que aponte conluio criminoso com e/ou da contabilidade.

Não se pode, com efeito, presumir eventual interesse da contabilidade, cujos honorários, em regra, independem do resultado financeiro da empresa.

(...)

*Insustentável, portanto, a negativa genérica do acusado, no sentido de não sabia de nada. **Seu dolo exsurge das circunstâncias do fato, enquanto interessado na conduta criminosa de redução de relevante quantia de tributos.***

Presentes, portanto, a materialidade, a autoria e o elemento subjetivo do tipo penal previsto no art. 1º, II, da Lei 8.137/90.

Toda a prova produzida nos autos, portanto, conduz à conclusão de que o acusado JOSÉ, enquanto administrador da empresa Central Blumenauense de Carnes Ltda, reduziu o pagamento de IRPJ, PIS e COFINS, mediante omissão de receitas (movimentação bancária sem origem comprovada), no período de janeiro/2000 a dezembro/2001.

*Como ressaltado no acórdão, "**eventualmente, poderá ocorrer a responsabilidade do contador pelas declarações prestadas, mas, para tanto, exige-se uma elevada carga probatória no tocante à co-autoria deste ou sua responsabilidade exclusiva**, o que, no caso dos autos, não há" (fl. 7.064).*

Assim, concluiu o acórdão que "do elemento subjetivo do tipo, além de pouco crível, está desmentida pelos demais elementos que constam dos autos" (fl. 7062), de modo que, para se chegar à conclusão diversa, seria necessário o reexame de todo o conjunto fático-probatório, o que é vedado em recurso especial, tendo em vista o óbice da Súmula 7/STJ.

f) Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.552.955/PE, Relator Ministro Félix Fischer, publicação em 27/11/2017:

(...)

Consta dos autos que **o réu, como contador da sociedade empresária Brasnorth Distribuidora Internacional Ltda., era o responsável pela declaração de imposto de renda da empresa e por assinar recibos de notas fiscais. Ainda, segundo registrado pela instância a quo, o réu foi o responsável pelo preenchimento da declaração com dados falsos, o que ocasionou supressão de crédito tributário no valor R\$ 2.360.757,85** (dois milhões, trezentos e sessenta mil, setecentos e cinquenta e sete reais e oitenta e cinco centavos).

(...)

Assinalo, por oportuno, que o agente do crime de sonegação não é a pessoa jurídica, mas a pessoa física, como o diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica com poder de gestão, o contador que prepara os documentos fiscais, como na espécie, razão pela qual **o fato de a dívida tributária ter se consolidado em nome da sociedade empresária, por ser ela a responsável tributária não ilide a responsabilidade penal do agravante pela fraude fiscal.**

Outrossim, constatar as suscitadas ofensas aos arts. 18, inc. I, primeira parte, e 29 do CP, demandaria análise aprofundada de matéria fático-probatória, o que é vedado pela Súmula 07/STJ, uma vez que consignado no r. acórdão que "**o apelante laborou efetivamente como contador da empresa na época em que os fatos ocorreram, sendo o responsável pelo preenchimento dos dados relacionados às Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica [...] Ademais, era ele quem assinava o recebimento de notas fiscais da empresa [...] É irrelevante, no caso, a existência ou não de elemento subjetivo especial na ação do recorrente. Trata-se outrossim, de matéria suficientemente debatida na sentença condenatória. Como é cediço, exige-se apenas dolo genérico para a perfeição do crime de Sonegação. Que não tivesse dolo, é tese pouco razoável, visto que se trata de contador com larga experiência profissional (mais de 35 anos de atividade). Desse contexto fático, infere-se a existência do liame subjetivo para a configuração do concurso de pessoas previsto no art. 29 do CP"** (fl. 1.184, grifei).

(...)

Ademais, **o tipo penal do artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90 prescinde de dolo específico sendo suficiente, para sua caracterização, a presença do dolo genérico** consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, do valor devido aos cofres públicos.

(...)

Ante o exposto, nego provimento ao agravo.

Como se verifica a partir das leituras dos precedentes acima colacionados, o STJ já pacificou entendimento no sentido de que o sujeito passivo, seja ele contribuinte ou responsável, não pode se eximir do pagamento dos tributos devidos, das multas pelas infrações cometidas ou da imputação de dolo em sua conduta, sob a alegação de que não praticou diretamente os atos infracionais, como preencher as declarações fiscais.

Para o STJ, deve ser aplicada, nestas situações, a Teoria do Domínio do Fato e a Teoria do Consentimento. Assim, nos delitos/infrações contra a ordem tributária, a autoria

deve ser atribuída ao responsável pela administração da entidade, ou seja, àquele que, à época dos fatos, exercia a efetiva gestão do empreendimento, não lhe socorrendo a alegação de que "não cuidava da parte tributária", pois, restando incontroverso nos autos que detinha poder de gerência, cabe a ele responder pelos crimes/infrações tributários praticados pela empresa, e não aos seus funcionários ou empresas terceirizadas de assessoria contábil que lhe prestam serviços.

Ao aplicar a Teoria do Domínio do Fato, o STJ entende que é autor do delito aquele que detém o domínio da conduta, ou seja, o domínio final da ação, aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer ou não, independentemente dessa pessoa ter ou não realizado a conduta material de inserir elemento inexistente em documento exigido pela lei fiscal, por exemplo.

Segundo a jurisprudência do STJ, ainda que o contador seja o profissional responsável pela contabilidade empresarial, não detém poder gerencial. A jurisprudência admite a responsabilidade concorrente ou até exclusiva da figura do contador, mas apenas quando houver prova irrefutável de sua participação decisiva nos fatos e não enquanto mero transmissor de ordens eletrônicas ao fisco.

No presente caso, a defesa não produziu prova que indicasse o poder de mando ou de gerência do escritório de contabilidade. Pelo contrário, alegou a falta de poderes deste:

14. Como é evidente, a questão objeto da impugnação abrange não apenas matéria de direito, mas ampla matéria de fato, notadamente no que diz respeito à natureza do contrato firmado pelos Recorrentes com a ASERCO, à extensão dos poderes que lhes foram conferidos e à inexistência da ciência, autorização ou anuência com os atos praticados por referida assessoria contábil, vale dizer, quanto ao pedido de ressarcimento de créditos de IPI e seu aproveitamento para fins de compensação com tributos devidos por RIBEIRO SILVA ADVOGADOS ASSOCIADOS.

(...)

27. É bem verdade que a fiscalização alega a existência de procuração eletrônica com poderes de representação, outorgada pela pessoa jurídica fiscalizada, à ASERCO ASSESSORIA E SERVIÇOS CONTÁBEIS LTDA.

28. Todavia, e ao contrário do que restou decidido pela DRJ, a procuração em referência não outorgava à mandatária poderes expressos e específicos para o pedido de ressarcimento de IPI, tampouco para a utilização desse crédito para compensação de tributos devidos pela fiscalizada à União.

(...)

30. Pelo que se infere do excerto da procuração reproduzido do acórdão da DRJ, o único poder expresso e especial constante da procuração era para a confissão de débitos.

31. Todavia, não consta expressamente poderes para específicos para a formulação de pedido de ressarcimento, e, tampouco, para a compensação de créditos tributários.

Assim, em face da inexistência de prova, conclui-se que a documentação era elaborada empresa ASERCO e, após a confecção, o seu conteúdo era ratificado pelo sócio-administrador do contribuinte.

De acordo com pacífico entendimento jurisprudencial, a alegação de responsabilidade do contador, desacompanhada de evidência idônea, é imprestável. Até prova em contrário, o contador, como empregado ou prestador de serviços, elabora as declarações de

acordo com as orientações e com base na documentação fornecidas pelo administrador da pessoa jurídica, competindo a este o poder de decidir se haverá ou não supressão de tributo, ou seja, a decisão quanto à prática ou não do crime/infração tributária.

Com efeito, o STJ entende que são distintas as situações do contador que tem realmente o domínio sobre a escrituração da empresa e aquele que apenas faz a contabilidade com base nos documentos que lhe são remetidos. O primeiro, de fato, colabora na prática delitiva porque ajuda os sócios-administradores na materialização dos atos de fraude contra o Fisco. O segundo não necessariamente. Em relação a este, portanto, a prova deve ser mais robusta, com a demonstração efetiva de que utilizou suas habilidades profissionais para a prática do ilícito.

No contexto dos autos, verifica-se que a empresa ASERCO, tendo por atividade a escrituração contábil de documentos fiscais, **estava habilitada pelo Recorrente** a apresentar Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação (PER/DCOMP), como reconhece o ilustre Relator:

2.2.1. Sobre o tema em questão, a DRJ afirma que foi concedida a empresa ASERCO procuração eletrônica para “todos os serviços existentes e os que vierem a ser disponibilizados no sistema de Procurações Eletrônicas do E-CAC (...), para todos os fins, inclusive confissão de débitos”.

2.2.2. Como sabido, o Portal E-CAC é uma plataforma de comunicação entre o contribuinte e o órgão de fiscalização tributária. Por meio desta plataforma o contribuinte consulta processos e sua situação fiscal, protocola pedidos e informações bem como apresenta algumas declarações.

2.2.3. Para o acessar o Portal E-CAC de uma empresa é necessário ter acesso ao certificado digital dela ou é necessário que esta empresa outorgue uma procuração a terceiros dentro do próprio portal. A procuração é outorgada em campo próprio indicando o CPF ou CNPJ do outorgado, a data de validade da procuração e os serviços disponíveis.

2.2.4. Dentre os serviços disponíveis para outorga de mandato estão os relacionados ao PER/DCOMP e a primeira opção (antigamente a última) é a “todos os serviços”:

(...)

2.2.6. Portanto, ao contrário do que alega a Recorrente, foi concedida procuração para a empresa ASERCO pleitear PER/DCOMP relacionados a quaisquer tributos.

Nesse contexto, a ASERCO apresentou DCOMP indicando como origem dos créditos **de IPI** notas fiscais emitidas para um outro cliente seu, a empresa Verry Máquinas Ltda, como informa o nobre Relator:

2.4.7.2. Sobremais, a assessoria contábil da Recorrente confessa que, sem qualquer ciência desta última, protocolou o PER/DCOMP com créditos que, quiçá não por um acaso, são (eram) em sua maioria de outro cliente seu, a empresa Verry Máquinas Ltda:

Imaginar que uma empresa de assessoria contábil, **“por um acaso”**, apresentou DCOMP para compensar débitos tributários de um escritório de advocacia com **créditos de IPI** pertencentes **a outro cliente seu**, não é minimamente razoável, para não dizer absurdo. É totalmente inverossímil a tese de que o responsável pelo preenchimento da DCOMP não se deu conta de que escritórios de advocacia não acumulam créditos de IPI, e também tenha confundido

o nome e o CNPJ no preenchimento dos campos da DCOMP, tudo isso simultaneamente. São inúmeros erros, todos eles de fácil identificação.

Assim, os elementos deste caso concreto poderiam até indicar a participação consciente da ASERCO, em co-autoria, na fraude perpetrada pelo recorrente Ribeiro Silva Advogados Associados, porém jamais que tenham agido de forma isolada. Não há nenhuma prova nos autos indicando qual o benefício que a ASERCO tenha auferido isoladamente, ou qual o seu interesse em realizar tal prática fraudulenta.

O Recorrente, pelo contrário, se beneficiou imediatamente da fraude, pois deixou de recolher quase 300 mil reais aos cofres públicos. Aqui, também não é crível supor que o Recorrente não tenha se dado conta de que, subitamente, tenha economizado tal montante de recursos financeiros. Trata-se de volume expressivo, que nunca passaria despercebido em um escritório de advocacia. E, ao mesmo tempo, não há provas de que esses recursos tenham sido desviados para as contas da ASERCO, o que sustentaria a tese de responsabilidade pessoal do agente.

Logo, é bastante razoável crer que a ASERCO e o Recorrente tenham se associado para levar a cabo a conduta fraudulenta. O oposto ocorre com a tese de que a ASERCO agiu sozinha, sem o conhecimento do seu cliente, ou de que tudo não passou de um “mero equívoco”, um “mero acaso”.

O STJ, justamente para evitar alegações desta natureza, consolidou o entendimento de que o sujeito passivo comete dolo eventual ao assumir o risco de não verificar como está sendo conduzido o setor contábil/tributário de sua empresa, reconhecendo a doutrina criada pela Suprema Corte dos Estados Unidos, no caso “United States vs. Jewell”, conhecida como “*willfull blindness doctrine*”, e no Brasil como Teoria da Cegueira Deliberada”. Outras derivações foram criadas no direito norte-americano, como a “*Ostrich Instructions*” ou “Teoria das Instruções da Avestruz”, e a “*Conscious Avoidance Doctrine*”, ou “Doutrina da Ignorância Consciente”.

Nesse sentido o Recurso Especial nº 1.688.259/PR, acima colacionado, ao afirmar que “*A responsabilidade penal dos administradores pode resultar tanto de haverem praticado o fato delituoso quanto de haverem permitido que ele ocorresse, se tinham a obrigação e a possibilidade concreta de evitá-lo - é dizer, se tinham o domínio do fato*”.

Neste mesmo julgado, prossegue o STJ afirmando que “*A hipótese é de dolo direto, pois havia consciência e vontade em sua conduta, **ou ao menos, a configuração de dolo eventual**, visto que a relevância de seu cargo não permitiria concluir pela alegada falta de cuidado, mas, em verdade, que teria assumido o risco de produzir o resultado*”.

E, por fim, aquele Tribunal Superior deixa claro, no julgado citado, que “*infere-se que o réu, conscientemente, busca eximir-se do encargo de recolhimento das contribuições, alegando tal responsabilidade para o contador ou gerente administrativo*”.

É a aplicação da Teoria do Consentimento, tratada no Recurso Especial nº 1.868.711/SC, acima colacionado, pela qual o STJ afirma que “*não pode o gestor da empresa, convenientemente, alegar que não entende de contabilidade ou das obrigações empresariais, como pretexto para transferir sua responsabilidade a terceiros*”.

Neste julgado, prossegue o STJ pacificando o entendimento desta Teoria ao estabelecer que “*o indivíduo responsável jurídico pela empresa não se inteirar da falha no recolhimento tributário, em verdade, significa assumir o risco do cometimento do resultado criminoso, sem se importar que ele efetivamente ocorra (**teoria do consentimento**). É o que a doutrina norte-americana chama de **willfull blindness doctrine**, na qual o agente delibera não saber da natureza criminosa da sua conduta*”.

Com base em tudo quanto já exposto, constata-se que não é adequada a utilização do art. 137, incisos I e III, alínea ‘b’, do CTN, para imputar a responsabilidade pela infração tributária exclusivamente à ASERCO, como fez o nobre Relator:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, **salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego**, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

(...)

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

(...)

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

Com efeito, em relação ao inciso I, a ASERCO estava no exercício regular de mandato, conforme comprovado nos autos e reconhecido pelo Relator, pois tinha poderes para fazer a transmissão da DCOMP. Se as informações constantes neste documento eram falsas, já restou assentado pelo STJ que a responsabilidade permanece com aqueles que tem o poder de gerência da pessoa jurídica, segundo a Teoria do Domínio do Fato e a Teoria do Consentimento, que tem o dever de verificar como está sendo feito o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Lembre-se que esta responsabilidade não pode ser transferida para funcionários ou prestadores de serviço, conforme determina o art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Caso o Recorrente entenda que foi prejudicado pela atuação profissional da ASERCO, o que lhe cabe é acioná-la judicialmente, no âmbito cível, para cobrar uma reparação financeira pelos prejuízos que tenham advindo da sua conduta, mas jamais transferir este ônus para a Fazenda Nacional; reafirma-se a tese pacificada pelo STJ de que cabe ao sócio-administrador e a quem mais detiver o poder de gerência a responsabilidade de supervisionar o cumprimento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica.

Quando ao inciso III, basta a simples leitura dos precedentes do STJ trazidos a esta Declaração de Voto para constatar que este Tribunal Superior consolidou o entendimento de que nos crimes de sonegação, bem como nas infrações tributárias em geral, o dolo que se exige a comprovação é o dolo genérico, ou seja, a vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir

tributo, ou de cometer a infração tributária, não lhe sendo exigido o chamado “especial fim de agir”, que caracteriza o dolo específico.

O referido inciso III determina que “*a responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de **dolo específico***”. Ou seja, para que a responsabilidade fosse exclusiva da ASERCO, não basta a conduta de prestar informações falsas da DCOMP, pois isto beneficia unicamente a Recorrente, mas de fazê-lo **com a finalidade de, em seguida, desviar estes recursos para si, em detrimento do escritório de advocacia**, que não seria beneficiado pelo esquema fraudulento, mas sim uma vítima deste.

O dolo específico exige uma finalidade na conduta além daquela genérica de simplesmente suprimir ou reduzir tributo. Se esta era a única intenção da ASERCO, somente o Recorrente seria beneficiado. Porém, se era um meio para encobrir uma conduta lesiva ao Recorrente, qual seja, o desvio de recursos, aí sim, não há como penalizar a empresa, sendo tal responsabilidade exclusiva do agente, conforme expressa disposição legal.

Contudo, analisando os autos, não há uma única prova sequer neste sentido. Aliás, nem mesmo existe esta alegação por parte do Recorrente.

Deve ser ressaltado, inclusive, que **toda a discussão sobre a utilização da fraude pela inserção de informações falsas na Declaração de Compensação para o fim de obter Certidão Negativa de Débitos e, assim, poder contratar com a Prefeitura de Uberlândia, foi totalmente desnecessária**. Como dito, para a aplicação da multa objeto deste processo administrativo, basta a subsunção do fato à norma insculpida no art. 18, *caput*, da Lei nº 10.833/2003, que serviu de base legal para a autuação do Fisco:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o *caput*, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, no caso do Recorrente pessoa jurídica, na qualidade de sujeito passivo contribuinte, sequer há que se cogitar da necessidade de comprovação de dolo, muito menos do “especial fim de agir”, pois a regra é a da responsabilidade objetiva, conforme previsto no art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Quando ao Recorrente pessoa física (sócio administrador do contribuinte), autuado como sujeito passivo na qualidade de responsável, nos termos do art. 135, III, do CTN, há a necessidade de demonstrar o dolo genérico, mas não o dolo específico, o qual está previsto apenas para as hipóteses do art. 137, inciso III. **Logo, não há qualquer necessidade de se**

perquirir quais as razões que o levaram a cometer a fraude fiscal: se para participar de licitação ou para pagar a cirurgia de um filho doente. Para fins tributários, esta questão é absolutamente irrelevante, no caso de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Tal questionamento poderá ser relevante em âmbito penal, a fim de medir o desvalor da conduta do acusado, que se refletirá na dosimetria da pena, ou até mesmo para uma eventual alegação de inexigibilidade de conduta diversa, como uma excludente da culpabilidade; porém, como dito, não tem influência em matéria puramente tributária.

Pelo exposto, entendo que deveria ser negado provimento ao Recurso Voluntário apresentado em conjunto pelo contribuinte e pelo responsável solidário.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto. Meu entendimento, entretanto, em face do empate no julgamento, restou vencido na turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares