



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.725749/2018-68
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.468 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente EMBRASIL EMPRESA BRASILEIRA DE SEGURANÇA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ATENDIMENTO DOS PRESSUPOSTOS REGIMENTAIS. CONHECIMENTO.

Restando demonstrado o dissídio jurisprudencial, tendo em vista a similitude fática entre as situações retratadas nos acórdãos recorrido e paradigmas e atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, o recurso especial de divergência deve ser conhecido.

INFRAÇÃO À LEI CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os administradores da pessoa jurídica 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração referente a contribuições sociais incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, que deixaram de ser recolhidas em virtude de compensações de retenções de notas fiscais próprias, indevidamente inseridas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP pela empresa autuada.

Com base no inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN foram incluídos no polo passivo, na condição de solidários, as pessoas físicas JEFERSON FURLAN NAZÁRIO e IANA GIZELLE DE FREITAS CHAVES, tendo em vista tratarem-se de administradores da EMBRASIL.

Impugnado o lançamento, as autuações foram mantidas em parte na primeira instância, razão pela qual foram interpostos Recursos de Ofício e Voluntário, julgados na sessão plenária de 04/03/2020, prolatando-se o Acórdão nº **2402-008.221** (fls. 640/667), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Eventuais omissões ou vícios no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa.

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL . NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Inexiste nulidade do auto de infração em virtude de erro na capitulação legal, quando os fatos estão devidamente descritos na autuação e não há prejuízo à defesa.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - Ricarf.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao recurso de ofício, em não conhecer do recurso voluntário do responsável solidário JEFERSON FURLAN NAZARIO, por intempestividade, em cancelar, de ofício, a multa prevista no art. 61, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, aplicada pelo órgão julgador de primeira instância, e conhecer do recurso voluntário da responsável solidária IANA GIZELLE DE FREITAS CHAVES, porém, negando-lhe provimento por voto de qualidade, sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso, afastando a responsabilidade solidária.

Cientificada da decisão, a PGFN não opôs recurso (fl. 669).

A ciência da decisão por parte dos Contribuintes se deu da seguinte forma:

- a) Em 17/06/2020 (fl. 699), o Contribuinte EMBRASIL EMPRESA BRASILEIRA DE SEGURANÇA LTDA, que interpôs o Recurso Especial de fls. 705/723, em 1º/07/2020 (fl. 702);
- b) Em 29/06/2020 (fl. 832), o Contribuinte JEFERSON FURLAN NAZARIO, que interpôs o Recurso Especial de fls. 836/857, em 14/07/2020 (fl. 833);
- c) Em 29/12/2020 (fl. 1138), a Contribuinte IANA GIZELLE DE FREITAS CHAVES teve ciência do despacho que rejeitou seus Embargos de Declaração e já havia interposto o Recurso Especial de fls. 1007 a 1028, em 27/10/2020 (fl. 1004). Ciência do acórdão de RV e RO em 19/08/2020 (fl. 971);

Aos Recursos Especiais foi negado seguimento, conforme despacho de 08/03/2021 (fls. 1.147 a 1.164).

Inconformados com a decisão do Presidente da Câmara que negou seguimento aos Recursos Especiais, os Sujeitos Passivos JEFERSON FURLAN NAZARIO (fls. 1185/1196) e IANA GIZELLE DE FREITAS (fls. 1203/1214) opuseram Agravos, com as seguintes decisões da Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme despacho de 19/05/2021 (fls. 1233/1243):

REJEITO o agravo de Iana Gizelle de Freitas Chaves relativamente às matérias “a) Nulidade do auto de infração por erro na capitulação legal da multa”, “c) Retroatividade da norma mais benéfica – Extinção do voto de qualidade no âmbito do CARF” e “d) Os solidários são parte legítima para impugnar e recorrer, razão pela qual o crédito tributário deve ser ter a exigibilidade suspensa” e ao paradigma 1401-003.185 da matéria do item “b”, e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.

ACOLHO PARCIALMENTE o agravo de Iana Gizelle de Freitas Chaves e DOU seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “b) Inclusão dos sócios como responsáveis solidários pelo pagamento do valor total da autuação”, mas apenas em relação ao paradigma nº 3201-004.699.

NÃO CONHEÇO do Agravo de Jeferson Furlan Nazário e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial.

(grifei)

Logo, somente o Recurso Especial de IANA GIZELLE DE FREITAS, teve seguimento parcial, para rediscussão da matéria “**Inclusão dos sócios como responsáveis solidários pelo pagamento do valor total da autuação**”, e apenas apenas em relação ao Acórdão Paradigma nº 3201-004.699.

De modo a evidenciar a divergência, a Recorrente faz o seguinte cotejo entre a decisão recorrida e aquela admitida como paradigma:

Acórdão Recorrido	Acórdão nº 3201-004.699
(...) a responsabilização solidária a partir da prova de ilícito depende não da direta – documentos p. ex. – mas da prova indireta, quer dizer, o arcabouço indiciário montado em torno da autuação. ora, a narrativa fiscal corroborada pela drj faz sentido: após a primeira autuação, relativa ao ano-calendário 2013, de cujo	(...) não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. a conduta dolosa deve ser evidenciada e identificado quem a praticou para que tal seja responsabilizado solidariamente. (...)

recurso voluntário a empresa desistiu em 29/8/2017 a fim de aderir ao pert, espera-se que os diretores, gerentes ou representantes tomem ciência do ilícito tributário e envidem esforços para não o repetir nos anos subsequentes, retificando as gfiaps e excluindo as compensações indevidas, quais sejam aquelas referentes a recolhimentos alegadamente indevidos embora carentes de decisões transitadas em julgado.

(...)

a exorbitância da monta exigida não é o **motivo da responsabilização solidária**, e sim **indício de que o lançamento não escaparia ao conhecimento da recorrente**, que optou por quedar inerte.

(...)

portanto, responsabilização solidária nos termos do art.135 do ctn é medida corretamente aplicada. (...)

a fiscalização **arrolou tais pessoas no polo passivo da autuação** pelo simples fato de exercerem a administração **sem que, em relação a cada um desses administradores/diretores, reunisse elementos ou apontasse conduta apta a aferir a participação individual nos atos de infração ou contrato social.**

contudo, entendo que não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. **o dolo evidente de infringir a lei ou estatuto empresarial deve restar robustamente comprovado nos autos para que tal responsabilização surta efeitos justos.**

é certo que a qualificação da multa de ofício permite inferir o dolo do sujeito passivo, praticado sempre por um agente, pessoa física, todavia a **solidariedade somente é aplicada quando restar demonstrada, individualizada e atribuída a conduta a determinada pessoa física (isto é, quem fez o que?), e salvo melhor juízo, neste caso isto não aconteceu.**

do exposto, **é de se afastar a responsabilidade das pessoas físicas** neste caso concreto.

(Grifos do Recurso Especial)

Para a matéria a Recorrente apresenta as seguintes alegações:

- Quando o fisco identifica que seria o caso de responsabilizar pessoalmente os sócios da pessoa jurídica autuada, deverá fazê-lo observando os termos da portaria RFB nº 2284/2010.

- A autuação não motiva o enquadramento legal contra os sócios, não descreve as infrações apuradas contra eles, bem como não “reúne as provas necessárias que os caracterizem como responsáveis pela satisfação do crédito tributário”.

- Para o acórdão recorrido, a responsabilização dos sócios da empresa não necessita de provas, mas tão somente indícios e presunções. Não é necessário que se descreva com clareza o dolo evidente da conduta, basta existir a “aparência” de que houve conduta dolosa para que os sócios sejam responsabilizados.

- A narrativa fiscal foi utilizada como indício para compor o chamado “arcabouço indiciário” que levou à responsabilização dos sócios, embora seja ela obviamente tendenciosa para os interesses do fisco, e não poder ser admitida sequer como indício ante ao seu claro viés contrário ao contribuinte.

- O dolo evidente de infringir a lei ou estatuto empresarial deve restar robustamente comprovado nos autos.

- A conduta dolosa deve ser descrita de forma específica, individualizada e vinculada diretamente com a pessoa que praticou. Caso o dolo não seja robustamente comprovado e/ou caso não seja a conduta descrita, individualizada e atribuída diretamente ao responsável, é necessário afastar a responsabilidade solidária dos sócios pessoas físicas.

Ao final, requer seja conhecimento e o provido seu Recurso Especial para afastar a sua responsabilidade solidária, uma vez ausente prova robusta de que agiu com dolo evidente, e haja vista que não houve individualização, descrição e vinculação da suposta conduta dolosa aos sócios.

O processo foi encaminhado à PGFN em 07/07/2021 (fl. 1267) e, em 21/07/2021, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de fls. 1268/1280 (fl. 1281).

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda alega que:

- A contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria.

- Isso porque, em relação à matéria “*Inclusão dos sócios como responsáveis solidários pelo pagamento do valor total da autuação*” e os contornos do Acórdão paradigma nº 3201-004.699, nota-se que a recorrente se limita a contrapor ideias, teses, mas não demonstra que esse dissídio ocorreu entre casos com molduras fáticas semelhantes.

- A recorrente não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório.

- Muito embora o despacho tenha entendido que a divergência jurisprudencial foi demonstrada, verifica-se que na realidade a Recorrente não demonstrou a similitude dos casos concretos cotejados de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas.

- Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu em relação a matéria objeto de insurgência.

- Muito embora a demonstração de divergência jurisprudencial não exija identidade de tributos, ela demanda a semelhança das situações fáticas confrontadas. E, no presente caso, não foi demonstrada a similitude, assim como de fato não há semelhança dos contextos.

- A recorrente não pode demonstrar o dissídio a partir do seu ponto de vista. Se assim o fosse, abriria espaço para uma diversidade de recursos, cuja finalidade fugiria de seu escopo que é a uniformização de teses jurídicas.

- Exemplificativamente, seria possível interpor recurso especial quanto à questão de prova. O recorrente entendeu como provado. A decisão recorrida concluiu em sentido contrário. Bastaria indicar acórdãos como paradigmas, envolvendo situações aleatórias, ou até mesmo relativa à mesma infração, que considerou como provado. Pronto.

- Porém, não é assim. A divergência jurisprudencial somente se mostra comprovada diante de situações semelhantes. E não é esse o caso.

- O entendimento da decisão recorrida, bem como do paradigma, está baseado na análise de fatos e elementos de provas constantes dos autos. Não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há, antes, um quadro fático e probatório diverso.

- Dado esse contexto em que o recorrente na verdade pretende um verdadeiro rejugamento da causa, com o revolvimento e reanálise de fatos e provas, a demonstração da divergência jurisprudencial deveria ser hialina, evidente. E não o é.

- O lançamento refere-se à glosa de compensações efetuadas pela empresa indevidamente, eis que a empresa tinha por prática, informar compensações em GFIP, relativas a retenções, cujos valores eram superiores aos efetivamente contabilizados, deduzindo dessa forma o valor das contribuições a serem recolhidas.

- Em seu recurso, a responsável solidária argumenta que a caracterização da solidariedade prevista no inciso III do art. 135 do CTN demanda a demonstração e comprovação da presença do dolo de forma individualizada e vinculada diretamente à pessoa que praticou.

- Constata-se que há provas cabais nos autos no sentido de que os sujeitos listados como responsáveis solidários em relação ao presente crédito tributário são, de fato, os beneficiários e os reais favorecidos pelo esquema delituoso em questão.

- No processo administrativo fiscal, são analisados os aspectos pessoal (quem – sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária), material, temporal e quantitativo do crédito tributário. O aspecto pessoal diz respeito à definição dos sujeitos ativo (que fiscaliza, lança e exige o pagamento) e passivo (contribuinte e responsáveis) da relação tributária. O sujeito ativo se encontra disciplinado no art.119 do CTN, enquanto o sujeito passivo é versado pelo art. 121 do CTN.

- Nesse sentido, importa dizer que o contribuinte mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, enquanto que o responsável exerce relação indireta ou mediata determinada pela norma como garantidor do crédito tributário naquelas situações e condições indicadas pela lei.

- Em que pese prestigiar a autonomia patrimonial dos sócios em relação à sociedade, cabe asseverar que nosso ordenamento jurídico determina as hipóteses em que essa regra é flexibilizada. E desse modo, a título exemplificativo, o sócio responde ilimitadamente pelas obrigações contraídas pelas sociedades não personificadas (Código Civil, art. 990), pelas sociedades em nome coletivo (Código Civil, art. 1.039), bem como solidariamente pela integralização do capital das sociedades limitadas (Código Civil, art. 1.052).

- Não se confunde, entretanto, as hipóteses de flexibilização legal com a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica de que trata comumente o art. 50 do Código Civil, a qual exige provimento jurisdicional para atingimento do patrimônio dos sócios diante da configuração de desvio de finalidade da sociedade ou confusão patrimonial dos sócios. Diferentemente, a flexibilização legal não decorre de manifestação judicial, mas sim, da própria lei, como no caso dos autos.

- No caso concreto, a imputação da responsabilidade aos reais administradores não advém de qualquer provimento jurisdicional senão da própria lei.

- Tendo a fiscalizada gerado vantagens ilícitas a terceiros por meio de operações fraudulentas, não é crível que os seus sócios administradores tenham ignorado esse fato; ao contrário, o natural é que os sócios administradores tenham o controle gerencial sobre as operações comerciais realizadas supervisionando sua execução.

- O que se quer concluir aqui, portanto, é que não se trata de presunção de solidariedade, como quer fazer crer a parte recorrente. Isso porque estamos diante de hipótese de uma imputação de responsabilidade solidária *ex lege*. Os sócios administradores concorreram,

diretamente para a prática de infrações à legislação tributária, razão pela qual não é possível deixar de lhes imputar tal responsabilidade por força dos dispositivos legais que fundamentaram o auto de infração.

- Com relação ao correto enquadramento legal, temos que perfeitamente cabível à situação em tela a indicação do art. 135, III, do CTN, para fundamentar a sujeição passiva dos sócios da autuada.

- Quando duas ou mais pessoas agirem com infração à lei dar-se-á a solidariedade legal, o que ficou evidenciado nos autos.

- No tocante aos responsáveis tributários, perfeitamente cabível a responsabilidade tributária que deve ser atribuída pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, por exemplo a sonegação de impostos, com base no art. 135, inciso III do CTN c/c Art. 137 do CTN. Assim, nesse tocante, patente a correção do enquadramento legal adotado pela fiscalização.

Requer a PGFN o não conhecimento do apelo da Contribuinte ou que lhe seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

O Recurso Especial é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Como dito no relatório, o lançamento decorreu de compensações relacionadas a retenções de notas fiscais próprias, indevidamente inseridas em GFIP.

O crédito tributário foi lavrado com multa de ofício qualificada, em virtude do entendimento de que houve fraude perpetrada pela empresa que, mesmo tendo sido autuada anteriormente, manteve a mesma prática irregular.

A matéria devolvida à apreciação desta instância especial refere-se à **“Inclusão de sócio como responsável solidário pelo pagamento do valor total da autuação”**.

Insta reiterar que somente está em discussão o Recurso Especial apresentado pela Responsável Solidária IANA GIZELLE DE FREITAS CHAVES.

A Fazenda Nacional insurge-se contra o conhecimento do Recurso Especial sob o argumento de que i) não houve por demonstrada a divergência; ii) a recorrente não pretende a uniformização de teses jurídicas, mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório; e iii) a decisão proferida no paradigma se deu com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos.

Ocorre que tanto a decisão recorrida quanto aquela admitida como paradigma, Acórdão nº 3201-004.699, tratam de lançamentos em que os sócios administradores foram considerados responsáveis solidários, mas os julgados caminharam em sentido diverso, mormente no que se refere enquadramento de administradores da pessoa jurídica, nas hipóteses previstas no inciso III do art. 135 do CTN.

Na decisão desafiada, entendeu-se que, após autuação ocorrida em ano-calendário imediatamente anterior ao do presente Auto de Infração, em que houve inclusive a desistência do recurso voluntário por adesão a programa de parcelamento, era de se esperar que os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica tomassem ciência do ilícito tributário e emendassem esforços para não repeti-lo nos anos subsequentes. De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, parte reproduzida na peça recursal, a manutenção da Recorrente na condição solidária se deu em razão do indício de que a irregularidade praticada não lhe escaparia ao conhecimento, mas ainda assim, a solidária optou por quedar-se inerte, ao invés de adotar medidas que conduzissem à retificação das GFIP com a exclusão das compensações consideradas irregulares.

No acórdão paradigma, de modo diverso, a decisão foi no sentido de que, para a caracterização da responsabilidade tributária, seria necessário não somente a constatação de que os sócios exerciam funções administrativas à época dos fatos apurados, mas também que a Fiscalização reunisse elementos ou apontassem conduta apta a aferir a participação individual dos administradores nos atos de infração a lei ou contrato social. Nos termos de referida decisão, *“o dolo evidente de infringir a lei ou estatuto empresarial deve restar robustamente comprovado nos autos para que tal responsabilização surta efeitos justos”*.

Constata-se, por conseguinte, que a condição estabelecida no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, de que a divergência seja demonstrada a partir da indicação de paradigma que, diante de situação semelhante, tenha dado interpretação divergente à legislação tributária daquela verificada na decisão recorrida, foi satisfeita, de modo que não há como conferir razão Fazenda Nacional em relação a essa questão.

Assim, tendo em vista que a divergência jurisprudencial foi adequadamente demonstrada, além de adimplidos os demais requisitos para o seguimento do apelo, dele conheço e passo a analisar-lhe o mérito.

Em relação à responsabilidade solidária aqui discutida, o art. 135 do CTN estabelece:

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.

Via de regra, as pessoas jurídicas são responsáveis diretas pelo cumprimento dos deveres que lhes são impostos. Contudo, essa regra não exclui a possibilidade de se atribuir responsabilidade aos dirigentes por condutas praticadas à revelia dos atos constitutivos da sociedade ou em afronta ao ordenamento jurídico.

Nesse contexto, em relação às obrigações tributárias, o art. 135 do CTN condiciona a responsabilização de dirigentes a contextos fáticos em que se verifiquem transgressões praticadas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

No caso concreto, verificou-se que embora os registros contábeis da empresa contivessem informação quanto a retenções sofridas em valor equivalente a R\$ 39.482.493,90, foi compensado, de forma deliberada, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP o montante de R\$ 56.358.107,10, ou seja, efetuou-se compensações sabidamente indevidas de aproximadamente R\$ 17 milhões!

Por outro lado, não se mostra minimamente razoável imaginar que o procedimento adotado com o fim específico de reduzir o recolhimento de contribuições previdenciárias trate-se conduta meramente culposa sobretudo porque, conforme fartamente demonstrado no Relatório Fiscal (fls. 59/65), a contribuinte havia agido de modo semelhante em período imediatamente anterior ao do presente lançamento, tendo inclusive parcelado o débito decorrente da autuação sofrida naquela ocasião, conforme se verifica dos seguintes trechos do relato feito pela autoridade autuante:

10. No início da ação fiscal foi solicitado ao contribuinte, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, que apresentasse planilha com todas as Notas Fiscais emitidas, contendo o CNPJ do estabelecimento emissor e do beneficiário do serviço, o número da Nota, data de emissão, valor bruto e valor de retenção de INSS, tendo sido tal planilha apresentada em 05/06/2018 pela EMBRASIL (anexo II). A contabilidade da empresa apresenta valores compatíveis com a planilha fornecida. A EMBRASIL sofreu, em 2014 e 2015, retenções de Contribuições Previdenciárias no valor total de R\$ 39.482.493,90, de acordo com os razões das contas de INSS A RECUPERAR (anexo III):

CNPJ	Código da conta	Descrição	Valor de retenção 11% NFPS(R\$)
0001-42	829	INSS A RECUPERAR	24.242.396,97
0002-23	832	INSS A RECUPERAR SC	3.915.946,33
0004-95	833	INSS A RECUPERAR SP	10.308.140,42
0006-57	837	INSS A RECUPERAR RS	1.016.010,18
RETENÇÃO SOFRIDA VALOR TOTAL			39.482.493,90

11. Já nas GFIP (anexo IV), neste mesmo período o campo "Retenção - valor compensado" apresenta o montante total de R\$ 56.358.107,10. Este valor é muito superior ao que a EMBRASIL efetivamente sofreu de retenção (quase R\$ 17 milhões de diferença na soma de dois anos). Na planilha do anexo V, são demonstradas, por estabelecimento e competência, as divergências entre os valores declarados em GFIP e aqueles efetivamente retidos nas Notas Fiscais.

12. Verificando-se o histórico de procedimentos fiscais na empresa, constata-se que a EMBRASIL foi fiscalizada pela RFB no período imediatamente anterior (até dezembro de 2013), tendo sido autuada pelo mesmo motivo (PAF nº 10980.723853/2015-75), qual seja, a compensação a maior de retenção de contribuições previdenciárias. Trata-se de um modo de operação contrário à boa-fé objetiva que deveria permear a relação entre os sujeitos da obrigação tributária. A inserção a maior de valores a serem compensados não foi erro eventual, mas um modo de operação proposital, calculado e contínuo. A EMBRASIL declara e recolhe incorretamente as contribuições previdenciárias todos os meses, submetendo-se a um pequeno risco de sofrer fiscalização e consequente autuação. Não sendo fiscalizada no prazo decadencial, enriquece-se ilicitamente; e, ainda que fiscalizada e autuada, utiliza-se de todos os recursos administrativos e judiciais disponíveis, restando-lhe em caso de derrota aguardar um novo plano de recuperação fiscal com longos parcelamentos, juros subsidiados e perdão de boa parte das multas. Foi exatamente esse destino que teve sua autuação anterior. Vencida na via administrativa, a EMBRASIL desistiu do recurso para aderir ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) instituído pela Medida Provisória nº 783 de 31 de maio de 2017, conforme declaração feita em 29 de agosto de 2017 (cópia anexo VI). Esta Medida Provisória, convertida posteriormente na Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, estabeleceu perdão de até 90% dos juros de mora e 70% das multas de mora, de ofício e isoladas, dependendo da forma de parcelamento da dívida. Para a empresa é extremamente vantajoso utilizar-se deste "financiamento" milionário, às custas do Erário, de forma premeditada **(com esse ardil obteve cerca de R\$ 17 milhões somente em 2014 e 2015). Fica evidente a fraude perpetrada pela empresa que, mesmo tendo sido autuada anteriormente, manteve a mesma prática.** Tal comportamento doloso reiterado mensalmente por anos seguidos merece reprimenda do Fisco mediante

qualificação da multa de ofício (duplicação de seu valor, conforme previsto no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996) bem como Representação Fiscal ao Ministério Público Federal.

13. Foram, portanto, efetuados os lançamentos de glosa de retenção (prestador de serviços), conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO, parte integrante deste AUTO DE INFRAÇÃO.

Tem-se portanto ato perpetrado com intuito de fraude e em evidente infração de lei e do contrato social / estatuto da pessoa jurídica, conforme demonstrado pela Fiscalização. Além do que, a reiteração de conduta notoriamente irregular evidencia que sua prática era de pleno conhecimento dos dirigentes da empresa, o que justifica atribuição de responsabilidade, nos termos do inciso III do art. 135 do CTN.

Nesse sentido, reproduzo trecho da decisão de piso acerca desse tema, agregando seus fundamentos às minhas razões de decidir:

Não cabe razão ao contribuinte. O Código Tributário Nacional é claro, por meio do artigo 135, em imputar responsabilidade tributária à pessoa física que age com excesso de poderes ou infração de lei.

São nessas premissas dogmáticas e legais que se assentam os ditames da responsabilidade solidária tributária das pessoas naturais que se relacionam com a pessoa jurídica, que ao praticar um fato gerador tributário, se torna contribuinte ou responsável pelo tributo a ser recolhido.

Nesse sentido, leciona Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, pag. 314) ao comentar o artigo 128 do CTN, que preceitua:

"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Leciona, sobre o dispositivo, o Professor Emérito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e da Pontifícia Universidade Católica:

"Quanto à fixação de responsabilidade pelo crédito tributário há dois rumos bem definidos: um interno à situação tributária, outro externo. Diremos logo que o externo tem supedâneo na frase excepcionadora, que inicia o período - Sem prejuízo e se desenrola no conceito prescritivo daqueles artigos que mencionamos (§29 até 138). O caminho da eleição da responsabilidade pelo crédito tributário depositada numa terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, no conduz a uma pergunta imediata: mas quem será essa terceira pessoa? A resposta é pronta, qualquer um, desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é chamada pelo nome de contribuinte."

Assim, a responsabilidade do sócio, a pessoal, só ocorrerá nos termos descritos pela Lei. E assim se pronuncia o CTN:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior:

II - os mandatários, prepostos e empregados:

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

Logo para que se possa invocar a lei tributária para se imputar a responsabilidade aos sócios - como representante da pessoa jurídica - duas exigências devem estar cumpridas:

i) o crédito tributário deve estar constituído: o que ocorreu no fato em tela, posto o que aqui se discute é justamente o lançamento de ofício, ou seja, a constituição do crédito tributário;

ii) deve estar comprovado pela autoridade lançadora que houve ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social: houve comprovação, por parte do Fisco, da ocorrência de tais condições.

Senão vejamos.

Segundo o Manual da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880/08 (norma que integra a legislação tributária, segundo o artigo 100 do CTN), as informações prestadas são de inteira responsabilidade do contribuinte. Transcrevo o item 2 página 9 do Manual:

2 - QUEM DEVE RECOLHER E INFORMAR

Devem recolher e informar a GFIP/SEFIP as pessoas físicas ou jurídicas e os contribuintes equiparados a empresa sujeitos ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a Lei nº 8.036, de 11/05/1990, e legislação posterior, bem como à prestação de informações à Previdência Social, conforme disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, e alterações posteriores.

(...)

A prestação das informações, a transmissão do arquivo NRA.SFP, bem como os recolhimentos para o FGTS são de inteira responsabilidade do empregador/contribuinte."

Não obstante tal determinação da legislação tributária, é mister realçar que a conduta praticada pelo contribuinte é vedada pelo ordenamento jurídico em várias esferas, inclusive a penal. Consta do Código Penal:

"Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro: Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

(...)

§ 3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir:

I – na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório;

II – na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita;

III – em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado."

Há portanto violação a preceito legal pelos sócios do sujeito passivo,

E não se diga que os sócios administradores da empresa não prestam as informações constantes da GFIP nem se imiscuem em detalhes operacionais de seu empreendimento, delegando tais afazeres aos seus empregados.

Não é crível que após uma fiscalização da Receita Federal do Brasil, com imposição de sanção de tal monta, não se torne de conhecimento dos gestores empresariais. Não se pode acreditar que tal sanção não chegue ao conhecimento de um sócio gestor e que tal profissional não se inteire da motivação de tal autuação.

Ora, seria crível que tal sócio administrador, sabedor da sanção aplicada e da monta de tal autuação, não buscasse a correção do procedimento ensejador da penalidade sofrida?

Esse é o agir do homem médio, do administrador probó?

Flagrante a violação ao artigo 153 da Lei das S/A's, Lei nº6.404/76, aplicável, por analogia, como descumprimento de dever legal, ao caso concreto.

Assim, resta comprovado a ação dos sócios administradores da empresa, com a consequente comprovação da infração de lei, ensejadora da responsabilidade pessoal imputada pelo Fisco com base no artigo 135 do CTN.

Ademais, a atribuição de responsabilidade solidária aos administradores não decorreu de simples presunção, mas da correta aplicação da lei, mediante a constatação de que os administradores efetivamente concorreram para a prática do ato ilícito. Nesse ponto, entendendo acertada a análise advinda das contrarrazões oferecidas pela Fazenda Nacional, nos excertos transcritos a seguir:

No caso concreto, a imputação da responsabilidade aos reais administradores não advém de qualquer provimento jurisdicional senão da própria lei.

Ora, tendo a fiscalizada gerado vantagens ilícitas a terceiros por meio de operações fraudulentas, não é crível que os seus sócios administradores tenham ignorado esse fato; ao contrário, o natural é que os sócios administradores tenham o controle gerencial sobre as operações comerciais realizadas supervisionando sua execução.

O que se quer concluir aqui, portanto, é que não se trata de presunção de solidariedade, como quer fazer crer a parte recorrente. Isso porque estamos diante de hipótese de uma imputação de responsabilidade solidária ex lege. Os sócios administradores concorreram, diretamente para a prática de infrações à legislação tributária, razão pela qual não é possível deixar de lhes imputar tal responsabilidade por força dos dispositivos legais que fundamentaram o auto de infração.

Por essas razões, entendo pela manutenção da responsabilidade solidária.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Sra. IANA GIZELLE DE FREITAS CHAVES e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho