



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11516.721632/2012-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.204 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2016
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E OUTROS
Recorrente A. ANGELONI & CIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial nos casos de amortização de ágio tida como indevida corresponde à data em que a pessoa jurídica efetuou a dedução pela primeira vez. Não há que se falar em contagem da caducidade a partir da operação em que foi gerada o ágio pois, nesse momento, anda não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária como decorrência da dedução indevida.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando constatado dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo (STJ - Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOAS LIGADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre pessoas ligadas, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL

Os juros sobre capital próprio que são dedutíveis na apuração do resultado tributável são somente os que são pagos ou creditados individualizadamente a cada titular, sócio ou acionista a título de remuneração do capital. Não se enquadram como tal e são indedutíveis os juros pagos ou creditados que excederem ao que beneficiário teria direito de acordo com sua participação no capital social da empresa.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é cabível a imputação da multa de ofício na lavratura de auto de infração, quando inexistente qualquer das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas na legislação.

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ENTRE EMPRESAS LIGADAS SEM PAGAMENTO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza

jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso dos coobrigados pessoas jurídicas para excluí-los da relação jurídico tributária. Por maioria de votos I) negar provimento ao recurso dos coobrigados pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Gilberto Baptista. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor; II) negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada. Vencidos: i) em relação à multa isolada os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Gilberto Baptista e Demetrius Nichele Macei; ii) em relação à exigência referente ao regime de competência para pagamento dos juros sobre o capital próprio, o Conselheiro Gilberto Baptista; iii) em relação à multa qualificada os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Gilberto Baptista.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto- Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciconne, Gilberto Baptista, Roberto Silva Junior, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de autos de infração para cobrança do IRPJ e da CSLL referentes aos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010; no valor total de R\$ 279.750.497,97, aí incluídos multa de ofício, juros de mora e multa isolada.

Foram apuradas irregularidades referentes a amortização indevida de dois ágios e dedução indevida de despesas com juros sobre capital próprio e perdas com títulos incobráveis.

O primeiro ágio teve as seguintes características:

- Em 10/12/2004 as *holdings* Távola Redonda Participações Ltda. e Três Ribeirões Participações Ltda., juntamente com seus sócios, Antenor e Roberto (TÁVOLA) e Arnaldo e Sabrina (TRÊS RIBEIRÕES), constituíram a primeira holding “patrimonial”: Angeloni Investimentos e Participações Ltda;

- A integralização feita pelas *holdings* Távola Redonda Participações Ltda. e Três Ribeirões Participações Ltda. teve o valor de R\$ 304.959.000,00, correspondente à participação delas na fiscalizada avaliada a partir de laudo, sendo que o valor registrado era de R\$ 33.000.000,00;

- Em 22/12/2004, a Angeloni Investimentos e Participações Ltda realizou uma cisão parcial e com retorno dos R\$ 33.000.000,00 às *holdings* e a absorção do valor de R\$ 304.994.000,00 na conta de Reserva de Capital da autuada;

- Como registrado no Anexo I do Laudo de Avaliação Contábil, utilizado na arquitetura da cisão da Angeloni Investimentos e Participações Ltda., a participação desta representava R\$ 97.486.834,10 do Patrimônio Líquido de A. ANGELONI & CIA LTDA. Assim, descontada essa efetiva representação, R\$ 207.472.165,90 serão contabilizados como Reserva de Capital, tendo como contrapartida um lançamento contábil de ágio sobre Investimentos (Diferido) que passará a ser amortizado (em 60 parcelas) como despesa operacional da fiscalizada

O segundo ágio tem as seguintes características:

- Em 22/07/2005, os sócios Antenor e Arnaldo transferem suas participações na empresa Antenor & Arnaldo Agricultura e Pecuária para as *holdings* Távola Redonda Participações Ltda. e Três Ribeirões Participações Ltda no valor total de R\$ 650.000,00; 50% para cada uma delas;

- Em 29/08/2005, as *holdings* Távola Redonda Participações Ltda. e Três Ribeirões Participações Ltda transferem suas cotas para a fiscalizada;

- Ingressam na sociedade integralizando R\$ 6.500,00 cada as *holdings* patrimoniais Angeloni Investimentos e Participações Ltda. (empresa veículo no ágio anterior) e Dona Helena Administradora de Bens;

- A denominação comercial da empresa é alterada para Granja Angeloni Ltda.;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 14/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- A fiscalizada realiza um aumento de capital com a participação recebida na Granja Angeloni no valor de R\$ 29.913.500,00, com base na reavaliação de imóveis e títulos desta última; e:

- É aprovada a cisão total e extinção da sociedade Granja Angeloni. Os imóveis são transferidos para as *holdings* patrimoniais Angeloni Investimentos e Participações Ltda. e Dona Helena Administradora de Bens; os títulos reavaliados são baixados após cinco meses e o ágio da reavaliação no valor de R\$ 19.803.207,00 passa a ser amortizado pela interessada.

A irregularidade referente aos títulos incobráveis é assim resumida:

- Em 29/07/2005, no intervalo entre as alterações contratuais que promoveram a cisão, a Granja Angeloni “adquiriu” uma Carteira de Títulos de uma empresa chamada CRG Engenharia e Construções Ltda., CNPJ 03.008.600/000194, pelo total de R\$ 580.000,00;

- Conforme diário e razão da Granja Angeloni Ltda., [...] não houve desembolso nesta aquisição, sendo o registro contábil feito nas contas de Títulos a Receber e Contas a Pagar;

- Em 22/08/2005, um pagamento de R\$ 85.500,00 é efetuado pela fiscalizada (antes da cisão) à CRG Engenharia e Construções Ltda;

- Em 31/08/2005 (data da cisão) ocorre um estorno de R\$ 125.150,92 no valor da aquisição, fazendo com que o montante de R\$ 580.000,00 seja reduzido para R\$ 454.849,08;

- Em janeiro de 2006, cinco meses após a “aquisição”, a “Carteira de Títulos” que valeu R\$ 454.849,08 e pela qual se desembolsou R\$ 85.500,00 é totalmente baixada pelo valor de R\$ 8.999.875,42 (R\$ 454.849,08 + R\$ 8.545.026,34), como Créditos Incobráveis [...].

Com relação aos juros sobre capital próprio, a fiscalizada deduziu despesas a esse título no ano-calendário de 2009 referentes a valores apurados em anos anteriores. Além disso, efetuou a distribuição desproporcionalmente à participação dos sócios no capital social destinando valores expressivos aos sócios pessoas físicas visando, segundo o Fisco, diminuir a tributação na sócias pessoas jurídicas.

Como decorrência das infrações o prejuízo originalmente apurado pela fiscalizada no ano-calendário de 2005 (compensado nos anos-calendário de 2006 e 2007) foi revertido em 2006 dando origem à compensação indevida em 2007.

Entendeu a Fiscalização que as irregularidades referentes à amortização do ágio e à baixa dos títulos incobráveis seria passíveis de penalização com multa qualificada.

Foram arrolados como coobrigados: Antenor Angeloni, Arnaldo Angeloni, Angeloni Investimentos e Participações Ltda., Dona Helena Administradora de Bens, Távola Redonda Participações Ltda. e Três Ribeirões Participações Ltda.

Devidamente cientificados, a interessada e os coobrigados apresentaram impugnação. A pessoa jurídica autuada assim se pronunciou, em apertada síntese:

Arguiu em preliminar a nulidade do feito, por incompetência da autoridade administrativa para desconsiderar os negócios jurídicos, ausência de provas da fraude, erro na identificação do sujeito passivo e falta de legislação relativa à obrigatoriedade de propósito negocial. Suscitou a decadência.

Faz arrazoado teórico sobre o ágio e apresenta razões familiares e negociais que justificariam a reorganização societária realizada que implicou na geração dos ágios amortizados.

Quanto à baixa dos títulos incobráveis, defende que caberia ao Fisco provar que seriam cobráveis ou que não cumpririam os requisitos para serem baixados.

Afirma que a distribuição dos juros em valores desproporcionais ou utilizando base de anos anteriores não ofende qualquer dispositivo legal.

Aduz que, mantida a exigência, deve ser recomposto o patrimônio líquido com aumento dos lucros e o limite dos juros pagos passa a ser maior. Solicita ainda a compensação do IRRF.

Defende a inexistência de qualquer fraude que justifique a qualificação da multa, questiona a concomitância entre a multa de ofício proporcional e isolada e reclama pela não incidência dos juros sobre a multa.

Os coobrigados apresentaram impugnação sustentando como razão principal contrária à responsabilização o argumento de que a solidariedade não se presume carecendo de prova inquestionável o que não foi realizado pelo Fisco.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC, prolatou o Acórdão 07-31.681 mantendo integralmente o lançamento, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010

Fatos Passados. Repercussão em Exercícios Futuros. Fiscalização. Possibilidade. Escrituração. Documentos. Guarda. Prazo.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Decadência. Amortização de Ágio. Fatos Geradores Distintos.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato impositivo tributário, pelo que o prazo decadencial para a

constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização, e não com o seu registro original.

Aquisição de Investimento com Ágio. Amortização. Possibilidades Legais de Dedutibilidade.

Além da alienação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo patrimônio líquido, a outra possibilidade legal de deduzir a amortização do ágio na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL fica restrita à hipótese prevista no art. 386, III, do RIR de 1999, qual seja, em que a pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, ou em que a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária (controladora).

Operações Societárias entre Empresas Ligadas. Avaliação Unilateral de Patrimônio. Ágio. Repercussão Tributária Indevida.

O ágio somente pode ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o 2º ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível. Nessa situação, a despesa com a amortização do ágio é indedutível.

A Inexistência de Ágio Interno. Denominação Inadequada.

Uma eventual valorização de investimento e/ou patrimônio de uma empresa, produzida por Laudo de Avaliação, quando é repassado/transferido a outra empresa por força de operações societárias, tudo girando entre empresas do mesmo grupo econômico, não tem natureza de ágio, seja porque não se pode reconhecer/legitimar a existência de uma mais valia originada de forma unilateral ou porque não há custo de aquisição, mormente quando comprovado que seu surgimento só se fez presente para uma única finalidade: a redução de tributos.

Glosa de Despesas Financeiras. Juros Sobre Capital Próprio. Faculdade. Regime de Competência. Observância Obrigatória. Não Exercício. Renúncia à Dedutibilidade. Dedução em anos Posteriores. Vedação.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio JSCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência,

que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos juros sobre o capital próprio JSCP em anos posteriores. Assim, é vedada a dedução na apuração do lucro real do ano, de juros sobre o capital próprio JSCP incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores.

Glosa de Despesas Financeiras. Juros Sobre Capital Próprio. Faculdade. Distribuição Desproporcional. Excesso.

A remuneração aos sócios a título de Juros Sobre Capital Próprio deve ser paga/creditada de acordo com a participação societária de cada um. A remuneração a este título, que é uma despesa financeira, que exceda a participação do sócio na capital social deve ser objeto de glosa.

Títulos de Créditos. Perdas. Baixa Contábil. Requisitos Fiscais para Dedutibilidade Não Observados. Glosa.

Para que sejam dedutíveis como despesas, as perdas no recebimento de títulos de créditos devem ser comprovadas pela beneficiária das despesas operacionais registradas, conforme disposto no art.340 do RIR/99, sob pena de não aceitação de sua dedutibilidade.

Estimativas mensais de IRPJ e CSLL Não recolhidas. Multa isolada.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas à contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010

Responsabilidade Tributária Solidária. Infração de Lei.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma solidária com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Sujeição Passiva Solidária. Interesse Comum.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

***Multa de Ofício Qualificada. Ágio. Amortizações Fictícias.
Conduta Dolosa. Aplicação Legitimada.***

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo (solidários incluídos) se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

*Data do fato gerador: 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008,
31/12/2009, 31/12/2010*

Lançamento Reflexo. CSLL.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendese ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Representação Fiscal Para Fins Penais. Discussão.

Consoante Súmula do CARF, não cabe a discussão de controvérsias acerca de Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais no âmbito do julgamento administrativo de processo fiscal.

Devidamente cientificados, o sujeito passivo autuado e os coobrigados apresentaram recurso voluntário a esta Corte ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

Os recursos foram tempestivos e interpostos por signatários devidamente legitimados, motivo pelo qual deles conheço.

RECURSO VOLUNTÁRIO DA AUTUADA

Preliminares de nulidade:

Não há que se falar na incompetência da Administração Tributária em pronunciar a nulidade dos atos sob a alegação de fraude e/ou simulação simplesmente porque tal pronunciamento não ocorreu. O posicionamento do Fisco foi no sentido de não reconhecer os efeitos tributários das operações efetuadas no entendimento de que não preenchiam os requisitos para tal.

Improcede também a arguição de nulidade pelo fato da autuação supostamente ter sido baseada em presunções e ilações, pois não foi utilizada nem um coisa nem outra. Conforme mencionado no parágrafo anterior, a Fiscalização analisou a reorganização societária realizada pelo grupo empresarial a que pertence a autuada e, com base num juízo de valoração probante entendeu que continham vícios que as tornaram imprestáveis para o alcance dos efeitos tributários desejados.

O juízo de valoração probante tem sustentação no princípio da persuasão racional com base no qual o julgador tem liberdade para decidir sobre o conteúdo das provas da forma que forma que considera mais adequada, não havendo que se falar em presunções e ilações sem base nos termos suscitados pela defesa.

Quanto ao suposto erro na identificação do sujeito passivo, importa registrar que a autuação deve ser formalizada em nome de quem pratica a infração, justamente a autuada A . Angeloni & Cia Ltda. Se a autoridade lançadora entender que terceiros se beneficiaram das irregularidades cabe a lavratura contra eles de Termo de Responsabilidade Solidária, o que foi feito no presente caso e será analisado em momento posterior deste voto.

No que se refere à ausência de legislação relativa à obrigatoriedade de propósito negocial também não há que se falar em nulidade pois o cerne da autuação foi a inexistência dos ágios que geraram a amortização, como se verá na análise do mérito.

Decadência:

A arguição de decadência não merece qualquer crédito. Chega ao nível do absurdo a concepção de que, em casos como o presente, o termo inicial da contagem do prazo decadencial seja a data da operação em que foi gerado o ágio. No entendimento da recorrente, nesse momento nasceria o direito da sociedade amortizar o ágio.

Pelo visto foi criada a figura da decadência presumida, ou seja, ciente da operação societária que gerou o ágio, a Fiscalização necessariamente deveria presumir que o sujeito passivo iria fazer a dedução indevida em momento posterior. Em outras palavras, mesmo que a pessoa jurídica não fizesse qualquer amortização, o Fisco teria que constituir o lançamento no quinquênio seguinte à operação, pois ela poderia mudar de idéia. Totalmente despropositado.

Quanto à aplicação da regra decadencial do § 4º, do art. 150, do CTN; integralmente à infração referente à baixa de títulos incobráveis e parcialmente à amortização de ágio, a interessada não absorveu o entendimento do STJ em sua plenitude.

Levando-se em consideração que ambas as infrações foram entendidas como fraudulentas e submetidas à multa qualificada, em sessão de 12/08/2009, aquele tribunal manifestou-se no sentido de que para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação – como é o caso do IRPJ e da CSLL - constatado dolo, fraude ou simulação, deve-se proceder à contagem do prazo decadencial sob a regra do inciso I, do art. 173, do CTN (destaques acrescidos).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, 7) "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

requisitos para a dedutibilidade que, sustenta, foram todos por ele cumpridos, além de apresentar as motivações da reorganização societária por ele realizada.

A argumentação do sujeito passivo, em sua grande parte, mostrar-se-ia plenamente aceitável se não houvesse, no caso, circunstâncias específicas que desqualificam a geração do ágio.

Reitera-se: os vícios na formação dos ágios conforme explicitado a seguir tornam irrelevantes as razões de defesa voltadas ao propósito negocial da reorganização societária.

Para caracterização da aquisição da participação societária que gerou o ágio deve ficar claramente identificada a ocorrência do ônus em sentido estrito.

Registre-se que o cerne da questão é a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

Todas as empresas participantes das operações pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

Mas a questão primordial ainda não é essa. A circunstância mais relevante consiste no fato de que não houve qualquer desembolso nas operações, o que inclusive foi admitido pela recorrente. Descumpriu-se portanto a premissa básica do ônus em sentido estrito.

A avaliação “*feita por empresa especializada*”, é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária poderia apresentar no futuro, mas não se presta a qualificar a diferença entre essa avaliação e o valor patrimonial como ágio.

Ou seja, o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária, mas não a formação do ágio.

Cabe registrar a tentativa de legitimação das operações feita pela recorrente com base no art. 36, da Lei nº 10.637/2002. Em contrarrazões, a PGFN foi precisa na análise abaixo transcrita.

Esse dispositivo reconhece a neutralidade tributária nas operações de reorganização societária, segundo expressamente mencionado no item 28 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na mencionada lei (o art.39 da MP converteu-se no art. 36 da lei).

Sendo reconhecida a neutralidade tributária do ganho de capital gerado em operações entre empresas de um mesmo grupo econômico, o mesmo aplica-se ao "outro lado da moeda": se não há ganho de capital tributável, não pode haver ágio amortizável. Diante do

exposto a respeito do art.36 da Lei nº 10.637/2002, o dispositivo, ao invés de legitimar a amortização do ágio gerado artificialmente em operações intragrupo, como defende a contribuinte, na verdade depõe em sentido contrário, pela impossibilidade de ocorrência de tal amortização.

Também contrariamente ao defendido pela contribuinte, existe uma incompatibilidade finalística entre o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e os arts. 385 e 386 do RIR/1999, que impede sua aplicação em conjunto: o primeiro refere-se a uma operação intragrupo, em que são gerados um ganho de capital não tributável e um "ágio interno" não amortizável; já os dispositivos do RIR tratam necessariamente de operações onde há a participação de terceiros, com propósito negocial e substrato econômico;

Do exposto, não há como aceitar a amortização dos ágios que se mostraram inexistentes e o lançamento deve ser mantido nessa matéria.

Despesas com baixa de títulos incobráveis:

A autuada justificou essa despesa com base exclusivamente nos lançamentos contábeis. Os títulos em questão foram originalmente adquiridos pela Granja Angeloni junto a uma empresa de engenharia e posteriormente vertidos à autuada quando da cisão da adquirente original.

O valor original após alguns pagamentos e estornos montava a R\$ 454.849,08. No entanto, foram baixados pelo valor de R\$ 8.999.875,42 com base num laudo que não foi apresentado. Aliás, nem os supostos títulos foram identificados, muito menos as razões pelas quais foram tidos como incobráveis.

Considerando que a recorrente sequer demonstra a existência dos títulos, parece-me alegação ao nível da chacota defender que caberia ao Fisco demonstrar que seriam cobráveis ou que não teriam sido cumpridos os requisitos legais para a baixa.

Entendo, portanto, correta a decisão recorrida.

Despesas com juros sobre capital próprio- limites:

Em relação aos juros sobre capital próprio, o art. 9º, da Lei nº 9.249/95 estabeleceu a possibilidade de as pessoas jurídicas remunerarem o capital nelas investido através do pagamento de juros, por definição legal dedutíveis na apuração do lucro real sob a obediência de determinados limites e condições.

Na regulamentação do tema, a Instrução Normativa SRF nº 11/96 trata os limites previstos no dispositivo supra mencionado para efeitos de dedução dos juros como despesa financeira. Sob esse prisma, o pagamento dos juros deve integrar o resultado do exercício e o valor não se insere em conta de patrimônio líquido.

Como qualquer outra despesa, o pagamento e a contabilização dos juros deve estar atrelado a fatos considerados no mesmo período. Situações outras que, mesmo guardando alguma relação com a matéria, tenham ocorrido em períodos de apuração anteriores ou posteriores não podem influenciar a despesa incorrida.

No caso dos juros sobre capital próprio, a despesa é considerada incorrida quando ocorre a deliberação pelo pagamento ou crédito nos termos da legislação. Os limites de dedução devem ter como escopo esse mesmo momento. Em outras palavras, a base de cálculo

e a taxa percentual devem ser apuradas com base nas informações correspondentes exclusivamente ao período em que a despesa foi incorrida.

Levando em consideração que os juros sobre capital próprio representam remuneração tendo como base o espaço temporal no qual o capital do sócio ficou investido na pessoa jurídica, tal investimento é representado pelas contas de patrimônio líquido. Sobre essa base econômica aplica-se a taxa de juros proporcional pro rata dia. A proporcionalidade é efetuada em função do termo inicial e final desse período de investimento, que são, respectivamente, o início do período de apuração e o momento de deliberação dentro do mesmo período, pelo pagamento ou crédito.

Como a despesa somente será considerada incorrida quando houver a deliberação, é incompatível defender a aplicação de TJLP sobre o saldo de contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores, quando já houve manifestação societária sobre o assunto e ficou decidido pelo pagamento da despesa abaixo do limite dedutível. O direito aos juros sobre o capital próprio nasce a partir da decisão societária, não sendo autorizado recuperar a dedutibilidade de despesa que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores.

Ratifica-se: sob a ótica societária, a deliberação acerca da destinação dos lucros referentes aos anos pretéritos é um ato jurídico perfeito. Cabe à empresa apenas cumprir as determinações constantes da assembléia onde houve a aprovação das demonstrações financeiras e ficou decidido sobre o tratamento a ser dado ao lucro apurado no período. Eventual modificação dependeria de alteração do balanço e a prova de algum vício no tocante à manifestação de vontade. Como já houve a destinação do lucro do período, não pode a pessoa jurídica simplesmente ignorar a deliberação e em períodos posteriores determinar o pagamento de JCP.

Na Solução de Consulta Cosit nº 329/2014 é feita uma ilustrativa comparação dos juros sobre capital próprio com dividendos, que corrobora o entendimento supra esposado e merece transcrição:

[...]

Na distribuição de dividendos, o respectivo valor integra o saldo de contas do patrimônio líquido, de modo que a pessoa jurídica entrega aos destinatários uma parcela já registrada e incorporada ao grupo patrimonial, em nada afetando o resultado do exercício. Vale dizer que os lucros existentes no patrimônio líquido, em determinado exercício, podem ser distribuídos em períodos posteriores – a depender de deliberação e de recursos financeiros

28. Por outro lado, o pagamento de valores com a natureza de despesa, como é o caso dos JCP, implica consequência diversa ao patrimônio da pessoa jurídica e, com efeito, tratamento contábil diferente.

29. Nessa situação, como visto, o correspondente valor pago ou creditado ao beneficiário representa despesa incorrida e, como tal, transita pelo resultado do exercício a que competir. Seu efeito imediato é a redução do resultado do exercício, e não a baixa direta de conta do patrimônio líquido.

30. Como despesa, sua existência contábil resume-se ao exercício social competente. É dizer: um valor estranho a qualquer área patrimonial em período

posterior, de forma que os JCP somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competir.

31. Significa que se a sociedade deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano-calendário a que correspondem, terá considerado como inexistente a despesa para fins de apuração do lucro real, o que implica a impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.

32. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.

[...]

A inexistência de vedação expressa para que a sociedade delibere e realize o pagamento de juros sobre o capital próprio no momento em que lhe provier não pode se constituir em salvo conduto para ignorar os limites estabelecidos pela legislação ou dar a esses limites uma amplitude em violação aos princípios contábeis e societários.

A jurisprudência administrativa não socorre a recorrente. A CSRF posicionou-se em julgados recentes da mesma linha do aqui exposto, conforme Acórdãos 9101-002.180, 9101-002.181 e 9101-002.182.

Despesas com juros sobre capital próprio - desproporcionalidade:

Sustenta a interessada que a deliberação para pagamento dos juros sobre capital próprio sem obedecer a participação dos beneficiários no capital social não ofende qualquer dispositivo legal.

Não é bem assim.

O procedimento da autuada teve o efeito de reduzir indevidamente a tributação total do lucro por ela gerado não na forma pretendida pelo legislador, mas simplesmente manipulando a proporção dos juros que é destinada a cada um de seus sócios. Se tivessem sido pagos de acordo com a participação de cada sócio no capital, a tributação nos beneficiários seria maior. Uma vez que a maior parte dos juros foi paga aos sócios pessoas físicas, praticamente não houve transferência alguma da tributação, visto que quase todo o montante relativo aos juros deixou de ser tributado na pessoa jurídica os pagou e tampouco naquelas que os recebeu. Com a manobra, a autuada e os seus sócios obtiveram ilicitamente uma vantagem fiscal superior àquela prevista na legislação.

Ainda que a distribuição desproporcional dos lucros seja facultada pela lei, ela não é a regra geral disposta no próprio artigo 1.007, do Código Civil, segundo o qual, salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas. Assim, somente por meio de uma convenção entre particulares é que se permite que seja derogada a regra geral, legalmente estabelecida. Tem esse caráter a mudança efetuada no estatuto da autuada. Essa mudança, porém, não pode ter como consequência, no que concerne aos contribuintes, a alteração da incidência do IRRF sobre os juros pagos sobre o capital próprio, uma vez que o artigo 123 do CTN estabelece que 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. Embora no presente caso a fonte pagadora tenha permanecido a mesma, isto é, a autuada, na incidência em causa ela atua apenas como responsável, enquanto os

contribuintes de fato são os beneficiários do pagamento. Recorde-se que a definição de sujeito passivo da obrigação tributária dada pelo artigo 121 também do CTN compreende tanto o responsável como o contribuinte. Ao distribuir desproporcionalmente os lucros, sem levar em conta a participação efetiva de cada sócio no capital social, a atuada modificou indevidamente os sujeitos passivos legalmente definidos, já que atribuiu a um deles rendimento tributável superior a que lhe cabia e ao outro menos, e assim promoveu a inversão dos sujeitos passivos no concernente a quanto cada um poderia sofrer de incidência do tributo.¹

Sendo assim, voto por negar provimento ao recurso neste item.

Juros sobre capital próprio - recomposição da base e dedução do IRRF:

A alegação de que a glosa de despesas com juros sobre capital próprio implicaria na recomposição do patrimônio com adição ao lucro não teria impacto no valor pago a esse título eis que vinculado a decisão formalizada em assembleia específica.

Quanto ao IRRF, a interessada efetuou a retenção e o recolhimento do tributo como responsável tributário, ou seja, o ônus seria dos beneficiários. Não há que se falar em dedução desse tributo.

Multa de ofício proporcional:

Não há como afastar a multa de ofício. A inobservância da norma jurídica tendo como consequência o não pagamento do tributo importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é consequente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da penalidade.

Quanto à imputação da qualificadora, a conduta dolosa no caso do ágio é flagrante pela tentativa de se obter um benefício tributário a partir da amortização de um ágio inexistente.

Registre-se que a jurisprudência recente da CSRF consolidou entendimento pelo cabimento da exasperadora em situações como a presente. São exemplos os Acórdãos 9101-002.300 e 9101-002.301, prolatados em abril/2016. A ementa desse último não dá margem a dúvidas

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício

No que se refere à despesa com a baixa de títulos incobráveis, sequer foi demonstrada a existência dos supostos títulos, caracterizando uma operação simulada. Correta, portanto, a imputação da exasperadora.

Multa de ofício isolada:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de

estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou

inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.²

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.³ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

² RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual votaria por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Sendo assim, deve ser mantida integralmente a multa isolada aplicada a partir de janeiro de 2007.

Juros de mora sobre a multa de ofício:

No que se refere aos juros de mora sobre a multa de ofício, este relator poderia rebater as razões de defesa sob o embasamento teórico pertinente.

Entretanto, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência administrativa que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Sendo assim, nego provimento ao recurso nessa matéria.

Representação fiscal para fins penais:

Nessa questão, falece competência ao CARF para manifestar-se sobre as razões de defesa, conforme Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Sujeição passiva:

Foram lavrados termos de sujeição passiva tributária contra os sócios da interessada à época dos fatos e também contra as empresas do grupo utilizadas nas operações, nos seguintes termos:

Antenor e Arnaldo Angeloni realizaram, em nome de todas as pessoas jurídicas envolvidas, **TODOS OS ATOS** que forjaram, de forma fraudulenta, os ágios combatidos nesta autuação. Eles possuíam o **domínio** de todas as empresas e de todas as etapas que compõem as simulações, sendo inquestionável o interesse comum constante no art. 124 supra destacado.

As holdings “empresariais” (Távola e Três Ribeirões) cumpriram o papel de equacionar a distribuição familiar das quotas sociais. No entanto, são utilizadas e partícipes, portanto, na encomenda do Laudo de Avaliação que deu origem ao ÁGIO II. O item 9 da resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal (doc. 50a) expõe literalmente o papel das mesmas:

No ÁGIO I, recebem as quotas da GRANJA ANGELONI, providenciam a reavaliação das mesmas e integralizam os valores reavaliados como capital social da fiscalizada. Tudo isso para gerar um falso ágio.

As holdings “patrimoniais” (Angeloni Investimentos e Partic. e Dona Helena Administradora de Bens), além de serem parte nas simulações, como empresa “veículo” ou beneficiárias de cisões, constituem-se em depositárias dos bens de Antenor e Arnaldo Angeloni. Fornecem, na forma de pessoas jurídicas, a blindagem descrita no tópico 7.

Nesse ponto, é fundamental para o deslinde o fato de que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.⁴

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Daí a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.⁵

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

Em outras palavras, o interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. Não é o caso dos sócios administradores ou, no presente caso, das empresas integrantes do grupo econômico.

Caberia à autoridade lançadora demonstrar a prática de atos com excesso de poderes ou infração a lei nos termos do art. 135, do CTN. Ainda assim, registre-se que esse dispositivo só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador ou pela sócia pessoa jurídica for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica que praticou o fato gerador. Isto porque, se o ato não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio - pessoa física ou jurídica - devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Importante destacar que a infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza societária. Afinal, o que objetiva este artigo é justamente responsabilizar o administrador que age à revelia dos interesses da sociedade, e a forma com a qual ele age de tal modo é descumprindo as normas societárias que prescrevem que a sua atuação deve observar os interesses da empresa, dentro de determinados limites.⁶

Do exposto, voto por excluir a responsabilização imputada aos coobrigados.

Resumo:

Em resumo do meu posicionamento, encaminho o voto no sentido de não conhecer do recurso no que se refere às razões de defesa contra a representação fiscal para fins

⁵ BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011>. Acesso em 31/08/2012.

⁶ BARCELOS, Soraya Marina. A responsabilidade dos administradores prevista no art. 135, III do CTN: hipótese de responsabilidade solidária, subsidiária ou exclusiva?. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 3089, 16 dez. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20662>>. Acesso em: 23 dez. 2013.

Processo nº 11516.721632/2012-69
Acórdão n.º **1402-002.204**

S1-C4T2
Fl. 4.369

penais e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente à glosa de despesas com juros sobre capital próprio pagas em desacordo à proporcionalidade do capital social.

Esse posicionamento aplica-se por decorrência à CSLL.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Com a devida vênia, em que pesem os excelentes argumentos do i. Conselheiro Relator, ousou discordar de suas conclusões quanto à exclusão dos coobrigados pessoas físicas do polo passivo da obrigação tributária.

Alegam os coobrigados como razão principal contrária à responsabilização que a solidariedade não se presume carecendo de prova inquestionável o que não foi realizado pelo Fisco.

Em primeiro lugar, resta claro e evidente que esses coobrigados exerciam a administração de todas as pessoas jurídicas envolvidas nos fatos que deram ensejo ao lançamento de ofício.

No caso concreto, trata-se de analisar se a aplicação de multa qualificada é suficiente para caracterizar a responsabilidade tributária de administradores de pessoas jurídicas a que alude o art. 135, III, do CTN.

As alegações de defesa partem do princípio de que o simples inadimplemento de tributos não pode levar à responsabilização dos representantes legais da pessoa jurídica.

Pois bem, passo à análise do tema.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.⁷

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.⁸

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

Segundo Gonçalves

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-

⁷ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

*se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.*⁹

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

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.¹⁰

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.¹¹

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

*É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*¹²

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária¹³, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.¹⁴

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

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

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

¹² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

¹³ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

¹⁴ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

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

Disposição geral (art. 128);

Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);

Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e

Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

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

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

[...]

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

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

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

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

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

Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.¹⁵

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹⁶

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

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹⁶ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99. Documento digitalmente em 14/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por LEONARD

para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.¹⁷

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.¹⁸

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

*é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.*¹⁹

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

Passo à análise do caso concreto.

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

Entendo lhe assistir razão.

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

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

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

¹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

¹⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

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

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

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

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

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

*Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.*²⁰ [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

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

- Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;

- Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

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

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

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

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...] ²¹ [grifos nossos]

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

- PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

²¹ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária São Paulo: Dialética**, 2007, p. 158-159.

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

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

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

E a jurisprudência também caminha nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

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

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

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

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

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

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

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

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

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

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

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

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

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

3. Recurso especial parcialmente provido.

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

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

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

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

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

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

Nesse mesmo sentido, este colegiado vem decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.²²

²² A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do acórdão é elucidativo:

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

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

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria RECORRENTE.

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

Processo nº 11516.721632/2012-69
Acórdão n.º **1402-002.204**

S1-C4T2
Fl. 4.374

Assim sendo, voto por manter a imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados pessoas físicas.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Redator Designado

CÓPIA