



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.720480/2014-23
ACÓRDÃO	1004-000.207 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	F & F PEREIRA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E REFLEXOS (CSLL, PIS e COFINS).

É cabível o lançamento de ofício da diferença dos tributos que deixaram de ser recolhidos sobre receitas comprovadamente omitidas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

De acordo com a Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

ALEGADA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E NÃO CONFISCO. INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade que buscam afastar a multa qualificada e os juros, tais como o de violação aos princípios constitucionais da *proporcionalidade* e *não confisco* resta prejudicada na esfera administrativa, conforme prescreve a Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

OMISSÃO DE RECEITAS ESCRITURADAS A TÍTULO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E VENDA DE MERCADORIAS. PRÁTICA REITERADA. AUSÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE. NÃO CABIMENTO DE MULTA QUALIFICADA.

A “intensidade” ou “periodicidade” da conduta de não pagar tributos ante a não declaração da totalidade das receitas escrituradas pode ensejar a qualificação da multa de ofício, se a acusação fiscal reunir indícios convergentes no sentido de que a “prática reiterada” não decorreu de erro, mas sim da intenção de ocultar do Fisco valores sabidamente devidos, de modo a afastar a hipótese de “simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos” cogitada na Súmula CARF nº 14. Ausente motivação neste sentido, deve ser aplicada a multa de ofício ordinária, de 75%.

OMISSÃO DE RECEITAS ESCRITURADAS A TÍTULO DE REVENDA DE AUTOMÓVEIS. DOLO CARACTERIZADO. CABIMENTO DE MULTA QUALIFICADA REDUZIDA PARA 100% ANTE A *RETROATIVIDADE BENIGNA*.

Restando demonstrado o dolo na simulação de operações habituais de revenda de automóveis, cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, devendo esta, com fundamento no artigo 106, II, “c”, do CTN, ser reduzida para 100% ante a nova regra mais benéfica introduzida pelo artigo 8º da Lei 14.689/2023.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN. INFRAÇÃO PUNIDA COM MULTA QUALIFICADA.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, enseja a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão. Desnecessária a identificação de conduta específica e participação consciente do gerente, bastando a comprovação de que ele detém poderes de administração da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte e do Coobrigado para: (i) afastar a multa qualificada e a responsabilidade solidária apenas em relação à infração de omissão de receitas de prestação de serviços e venda de mercadorias; e (ii) reduzir a multa qualificada (de 150% para 100%) em relação à infração de omissão de receitas provenientes da revenda de automóveis. Votaram pelas conclusões quanto à multa qualificada e à responsabilidade tributária os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir os fundamentos do voto vencedor quanto à multa qualificada e à responsabilidade tributária.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 837/868) interposto pela contribuinte acima identificada, em conjunto com o **Sr. Fernando Franchini Pereira**, este na qualidade de *responsável solidário*, contra o Acórdão nº 01-31.360 da 1ª Turma da DRJ/BEL (fls. 800/827), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, com efeito *inter partes*, não podem ser aplicadas a outros casos.

RECEITAS DE REVENDAS DE VEÍCULOS - NÃO DECLARAÇÃO - TRIBUTAÇÃO.

Constatado que o Contribuinte não declarou as receitas provenientes de revendas de veículos, as mesmas devem ser oferecidas a tributação.

RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS - RECEITAS DE SERVIÇOS EM GERAL.

As receitas de serviços escrituradas e não declaradas devem ser objeto da constituição do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos os motivos da aplicação da referida multa.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - EFEITO CONFISCATÓRIO.

Não há de se cogitar da materialização das hipóteses de confisco e de ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva quando os lançamentos se pautaram nos pressupostos jurídicos, declarados no enquadramento legal, e fáticos, esses coadunados com o conteúdo econômico das operações comerciais do contribuinte.

JUROS. TAXA SELIC. Tendo a cobrança dos juros de mora com base na Taxa SELIC previsão legal, não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar argüição de sua ilegalidade/inconstitucionalidade.

SUJEIÇÃO PASSIVA. Art. 135, III, do CTN - CABIMENTO - Comprovado que o sócio-gerente praticou atos em nome da sociedade com infração de lei, torna-se responsável pelos créditos tributários decorrentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Em resumo, o presente processo é decorrente de fiscalização anterior que resultou na exclusão da contribuinte no SIMPLES (PAF nº 13855.723140/2013-73) com a consequente emissão de autos de infração que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), acrescidos de juros e multa qualificada, referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012, em razão da apuração de receitas omitidas oriundas **(i)** da revenda de automóveis, contabilizadas como vendas de ativo imobilizado; e **(ii)** do não oferecimento à tributação da totalidade da receita auferida na prestação de determinados serviços e vendas de mercadorias.

Mais precisamente, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal ("TVF" de fls. 75/84):

[...]

Tendo em vista exclusão do contribuinte do SIMPLES NACIONAL e sua manifestação pela tributação através do Lucro Presumido, torna-se necessário efetuar a apuração das bases de cálculo dos tributos. A empresa desenvolve

atividades de venda/revenda de mercadorias e prestação de serviços de conservação e limpeza, portanto, para fins de IRPJ a apuração dessas receitas devem ser feitas separadamente. Há que se lembrar que não poderíamos utilizar o Livro-caixa para apuração dessas receitas, pois conforme dito anteriormente o registro das receitas só é contabilizado no final do mês, abrangendo vendas e/ou serviços, e não de acordo com as emissões das notas fiscais de venda e/ou serviços.

Comparando o que o contribuinte declarou em 2011 e 2012 pelo SIMPLES NACIONAL com seus registros de saída (vendas) e registros de notas fiscais de prestação de serviços, constata-se que o contribuinte deixou de declarar em várias competências diversas notas fiscais de venda de mercadorias, assim como algumas notas de prestação de serviços. Da Receita Bruta Declarada à tributação pela sistemática do SIMPLES NACIONAL, não foram declaradas receitas decorrentes de algumas notas de prestação de serviços nas competências 12/2011, 04 e 12/2012, e decorrentes de venda de mercadorias nas competências 01 a 03, 05, 06 e 12/2011, 01 a 05, 08, 10 a 12/2012. A prova desta omissão de receitas se verifica pela cópia do livro de registro de saídas, pelas notas fiscais eletrônicas emitidas, retirada do SPED Nfe, e pelas notas fiscais em papel, em confronto com os extratos do SIMPLES NACIONAL. No caso da omissão de receitas de serviços, pelo livro de registro de notas fiscais de prestação de serviços, em confronto com os extratos do SIMPLES NACIONAL.

Outro tipo de receita não declarada, embora registrada no livro de registro de saídas pela empresa, foram as vendas de veículos. Através do Termo de Intimação Fiscal 03, item 2, a empresa foi intimada a esclarecer qual tipo de operação foi realizada nas notas fiscais de saída 8, 9, 11, 12 e 13. A empresa alegou se tratar de venda de ativo imobilizado. Na realidade constatou-se que o contribuinte realizava venda de carros novos, pois retirava o veículo diretamente da montadora e o vendia em seguida, não chegando este veículo a integrar o seu ativo imobilizado. Este fato se comprova pela análise das notas fiscais de entrada dos veículos e de suas notas fiscais de saída que foram acostadas no ANEXO I neste autos. Para ilustrar essa conduta constatamos que em 01/2011 utilizou o artifício de excluir da receita bruta tributada as vendas efetuadas através das notas fiscais de saída 8, 9, 11 e 12, emitidas respectivamente em 10/01/2011, 10/01/2011, 26/01/2011 e 28/01/2011, escriturando estas em sua contabilidade (diário) como sendo notas fiscais de simples remessa. Quando intimado a esclarecer a operação efetuada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 03, afirmou se tratar de venda do ativo imobilizado. Da análise destas notas fiscais de saída e das notas fiscais de entrada dos veículos descritos, emitidas em 27/12/2010 percebemos que pelo curto espaço de tempo entre elas (entrada x saída), não podem tratar-se de venda de ativo imobilizado. Em 02/2011 em relação à nota fiscal de saída 13, emitida em 01/02/2011, realiza a mesma conduta (nota fiscal de entrada do veículo emitida em 14/01/2011). Já em relação às notas fiscais 14 e 15, emitidas em 10/02/2011, apesar de escriturá-las

corretamente em sua contabilidade (diário), não as computa na receita bruta tributada, e utiliza o CFOP de venda do ativo imobilizado no registro de saídas e nas notas fiscais eletrônicas, porém da análise destas notas fiscais de saída e das notas fiscais de entrada dos veículos descritos, emitidas respectivamente em 24/01/2011 e 03/02/2011, percebemos que pelo curto espaço de tempo entre elas (entrada x saída), não podem tratar-se de venda de ativo imobilizado. Em 03/2011 utilizou o artifício de excluir da receita bruta tributada as vendas efetuadas através das notas fiscais de saída 21, 22, 23 e 24, todas emitidas em 22/03/2011. Apesar de escriturá-las corretamente na sua contabilidade (diário), não as computa na receita bruta tributada, e utiliza o CFOP de venda do ativo imobilizado no registro de saídas e nas notas fiscais eletrônicas, porém da análise destas notas fiscais de saída e das notas fiscais de entrada dos veículos descritos, emitidas respectivamente em, 12/03/2011, 24/02/2011, 24/02/2011 e 12/03/2011, percebemos que pelo curto espaço de tempo entre elas (entrada x saída), não podem tratar-se de venda de ativo imobilizado. Em todos os casos tratam-se na realidade de venda de veículos, uma vez que a empresa está realizando uma atividade própria de uma concessionária de veículos. Pelo fato da empresa não ser credenciada como uma concessionária, ela compra o carro da montadora, por conta e ordem de uma concessionária. Em seguida, em um lapso de tempo muito pequeno conforme descrito acima, vende o veículo para terceiros. Dessa forma essas vendas foram consideradas como receitas na apuração da base de cálculo.

Portanto não foi possível utilizar-se somente o que foi declarado pelo SIMPLES NACIONAL para apuração das receitas da empresa.

Para apuração das receitas de venda/revenda de mercadorias, utilizamos para apuração o Livro de Registro de Saídas, a declaração para o SIMPLES NACIONAL - DASN e as próprias Notas Fiscais emitidas no mês, tanto eletronicamente quanto em papel. Esses valores encontram-se demonstrados mês a mês nas planilhas denominadas "Bases de Cálculo e valores devidos de IRPJ e CSLL vendas declaradas" e "Bases de Cálculo e valores devidos de IRPJ e CSLL vendas não declaradas".

Em seguida uma breve descrição sobre a apuração das receitas de vendas mês a mês:

[...]

Quanto às receitas de serviços, utilizamos para apuração o extrato da declaração do SIMPLES NACIONAL, exceto para os meses 12/2011, 04 e 12/2012, pois nesses meses o contribuinte deixou de declarar algumas notas de serviços, mas essas foram devidamente registradas no livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados. Assim, para esses meses as receitas de serviços foram utilizadas desse livro. Esses valores encontram-se demonstrados mês a mês na planilha denominada "Bases de Cálculo e valores devidos de IRPJ e CSLL serviços".

[...]

Houve apresentação de impugnação (fls. 741/777) pelos sujeitos passivos, defesa esta que foi julgada integralmente improcedente.

Intimados, a empresa e o solidário apresentaram o recurso voluntário em conjunto, alegando, em síntese, o quanto segue:

- inexistência do vínculo de responsabilidade solidária, tendo em vista que a pessoa física não teria praticado as operações que resultaram nos tributos apurados, não havendo nos autos nenhuma prova desta participação;

- que a escrituração contábil da empresa sempre atendeu as prescrições vertidas na Lei Complementar 123/2006, de modo que a contabilidade estaria absolutamente correta, assim como o recolhimento dos tributos;

- que a empresa atuada não possuiria obrigação legal de registrar suas movimentações bancárias em face do direito constitucional do sigilo bancário;

- a empresa jamais praticou atos fraudulentos no intuito de induzir ou de manter a fiscalização em erro, tão menos teve a intenção de sonegar imposto. Houve escrituração de venda do ativo imobilizado, mas, todavia, a REALIDADE DA OPERAÇÃO FORA A DE VENDA DE VEÍCULOS USADOS, de modo que o valor integral das vendas não poderia ter sido considerado como receita bruta; e

- que o fisco utilizou o valor dos juros e da multa com efeito de CONFISCO.

Tramitado o feito, os autos foram a mim distribuídos para julgamento do referido recurso.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Da omissão de receitas

Nesse ponto, a decisão de primeira instância assim motivou a manutenção dos lançamentos:

[...]

As provas trazidas pela Fiscalização, são contrárias aos argumentos apresentados pela Impugnante, pois em momento algum a Recorrente comprovou, com

documentos hábeis e idôneos, que os veículos revendidos eram usados, como por exemplo não trouxe em sua defesa a comprovação dos emplacamentos dos veículos, e que as receitas escrituradas foram todas oferecidas à tributação.

A título de exemplo, o Contribuinte adquiriu um Automóvel Fiat Doblo em 24/01/2011, da FIAT AUTOMÓVEIS S/A, NF 955056(fl. 674), e os revendeu em 10/02/2011, através da NF de venda nº 014(673), o que fica claro tratar-se de revenda de veículo novo. Outros documentos que comprovam esta infração foram anexados 627 a 735.

Em relação as receitas de serviços, escrituradas e não declaradas, a Recorrente não comprava que tais receitas foram oferecidas à tributação.

Logo, pelos fatos apresentados votamos pela **manutenção** do Auto nos moldes apresentados.

Com efeito, a fiscalização de fato comprovou que a contribuinte não tributou a totalidade das receitas auferidas em operações de vendas de veículos e na prestação de determinados serviços e vendas de certas mercadorias, conduta esta que de fato caracteriza omissão de receita tributável, ensejando a cobrança de IRPJ e Reflexos.

Os argumentos invocados pela Recorrente, no sentido de que não haveria receita omitida, não estão embasados com o necessário conjunto probatório, de modo que nenhum reparo cabe ao que restou decidido neste particular.

Também a aplicação de juros com base na taxa Selic mostra-se cabível, nos termos do que restou assentado na Súmula CARF nº 4: *a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

Da multa qualificada

A multa qualificada foi assim mantida pela DRJ:

Vejamos breve descrição sobre as infrações apuradas:

Conforme já dito anteriormente, a conduta do Contribuinte de omitir diversas receitas de vendas de sua declaração do SIMPLES NACIONAL, bem como vender veículos comprados diretamente do fabricante atuando como concessionária e contabilizando essas vendas como venda do ativo imobilizado, demonstra a vontade de não oferecer estes faturamentos à tributação, diminuindo assim os encargos tributários sobre este contribuinte. A planilha em anexo denominada "Demonstrativo de Receitas não Declaradas em DASN" ilustra bem o que ocorreu. Em diversos meses dentro do período fiscalizado o contribuinte deixou de declarar em DASN diversas receitas de vendas, seja de veículos ou de outros produtos. A multa qualificada foi aplicada tendo como base os

valores constantes na coluna "Diferença Receitas de Vendas Apuradas menos Declaradas por Trimestre" da referida planilha.

Compet.	Receita Declarada de Vendas em DASN	Receita Declarada de Vendas em DASN por Trimestre	Receita Apurada de Vendas	Diferença Receitas de Vendas Apuradas menos Declaradas
01/11	33.054,51		215.646,87	182.592,36
02/11	3.465,21		135.810,21	132.345,00
03/11	13.284,38	49.804,10	118.909,66	105.625,28
04/11	1.396,68		1.396,68	-
05/11	11.658,74		43.901,96	32.243,22
06/11	1.159,98	14.215,40	30.000,00	28.840,02
07/11	10.128,00		10.128,00	-
08/11	-		-	-
09/11	367,90	10.495,90	367,90	-
10/11	-		-	-
11/11	9.015,90		9.015,90	-
12/11	44.434,80	53.450,70	44.544,70	109,90
Total Ano	127.966,10		609.721,88	481.755,78
01/12	1.000,00		64.638,99	63.638,99
02/12	1.482,22		56.482,22	55.000,00
03/12	872,60	3.354,82	10.919,42	10.046,82
04/12	719,60		5.990,66	5.271,06
05/12	247,75		109.444,85	109.197,10
06/12	4.020,92	4.988,27	4.020,92	-
07/12	75.774,60		75.774,60	-
08/12	9.378,40		9.615,90	237,50
09/12	229,90	85.382,90	229,90	-
10/12	187,00		5.195,00	5.008,00
11/12	8.615,90		9.965,90	1.350,00
12/12	918,50	9.721,40	4.063,70	3.145,20
Total Ano	103.447,39		356.342,06	252.894,67

Ora, ao verificarmos os valores omitidos vamos observar que são bem superiores aos valores declarados.

É evidente que os fatos apurados nos autos se subsumem as hipóteses acima descritas, já que a empresa impediu ou retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, não podendo ser acolhida a alegação da Impugnante.

Tendo em vista a omissão reiterada de receitas obtidas pelo sujeito passivo, o caso em questão requer a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

A recorrente ainda alega o caráter de confisco das multas aplicadas.

[...]

Outrossim, a aplicação de multa de ofício (regulamentar, qualificada ou agravada) está devidamente fundamentada na legislação tributária (art. 44 da Lei nº 9.430/96). Pelo que, as alegações de ofensa aos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade não podem ser oponíveis às autoridades administrativas, posto que estas se encontram totalmente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do

controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN).

Nesse contexto, cumpre observar que, embora o Julgador Administrativo realmente não possua poderes para afastar a multa qualificada (e também os juros) em face da alegada violação aos princípios constitucionais da *proporcionalidade* e *não confisco*¹, entendendo que a *prática reiterada* apurada nesse caso concreto mostra-se insuficiente para qualificar a multa de ofício no tocante aos tributos cobrados sobre as receitas omitidas a título de prestação de serviços e vendas de mercadorias.

Senão, vejamos:

A qualificação da multa de ofício, à época dos fatos geradores, encontrava-se prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 com a seguinte redação:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

¹ Conforme, aliás, dispõe a Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Como se vê, para que se possa cogitar a qualificação da multa (no caso de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que se valeu de medidas ilícitas ou simuladas para manipular ou esconder o *fato gerador*.

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos que buscam dissimular conscientemente qualquer um dos aspectos que dão origem ao nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, impedir o acesso às informações corretas ou induzir a erro o trabalho da fiscalização de atingir a *verdade material*.

Trata-se da prática dos ditos *atos dolosos*, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como o uso ciente de “notas fiscais frias” ou “notas fiscais de favor”, interposição de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, documentos adulterados ou emitidos com a intenção de enganar etc.

É importante, então, não perder de vista que o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: **(i)** o elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário de não pagar ou postergar o tributo, bem como de não declarar ou apresentar declaração inexata; e **(ii)** o elemento subjetivo, que corresponde ao dolo específico de impedir o conhecimento do fato gerador tal como ele se deu na “realidade” e que por isso possui reflexo penal.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário consistente no não pagamento do tributo devido ou no descumprimento da respectiva obrigação acessória (*elemento objetivo*). Porém, nem todo ilícito tributário envolve dolo, fraude ou sonegação (*elemento subjetivo*), sem o qual não há que se falar em qualificação da multa. Ou seja: a sonegação (crime) pressupõe o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão. Mas a recíproca não é verdadeira: o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão não caracterizam *per se* a sonegação ou fraude.

Nessa situação específica, chama atenção o fato de que as receitas omitidas a título de prestação de serviços e venda de mercadorias foram escrituradas nos livros da contribuinte, livros estes que foram entregues à fiscalização que, a partir da sua análise junto com as notas fiscais, apurou os tributos que deixaram de ser recolhidos sobre elas, situação esta que a meu ver está longe de caracterizar conduta dolosa ou fraudulenta.

O fato dessas receitas não terem sido integralmente declaradas ao longo de dois exercícios (ou seja, a dita *prática reiterada*) também em nada impacta no percentual da multa aplicável aos tributos que não foram pagos, afinal essa conduta de não declarar constitui o *meio* de omitir a receita, além do que não acarretou nenhum prejuízo ao trabalho do Fisco.

Com efeito, a lei não classificou a omissão de receitas por tipos ou espécies, o que significa dizer que a conduta de não pagar tributos ou não declará-los, independentemente de sua “intensidade” (volume, relação com o faturamento, número de meses ou sabe-se lá o quê), enseja a multa de ofício ordinária, de 75%, de acordo com o que prescreve expressamente o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 acima transcrito.

Por mais preconceito que se possa ter do volume ou periodicidade de receita que foi omitida, trata-se de situação insuficiente, aos olhos da própria lei de regência, para qualificar a multa de ofício.

Aplica-se, aqui, portanto, a Súmula nº 14 do CARF: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

O mesmo, porém, não se pode falar das receitas omitidas provenientes das operações de revenda de veículos, tendo em vista que para estas operações restou caracterizada uma *simulação dolosa* pelo fato de atribuir-se às revendas habituais de automóveis uma natureza distinta da real. Mais precisamente, ao invés da contribuinte computar a *receita operacional* auferida em uma *atividade-fim* que sequer constava no objeto social da empresa, formalizou-se indevidamente operações de *simples remessa* ou *vendas de ativo imobilizado*, justamente para buscar fugir da tributação incidente.

Dessa forma, afasto a qualificação da multa em relação à infração de omissão de receitas a título de prestação de serviços e venda de mercadorias, mas mantenho a qualificação da multa de ofício para as operações de revenda de automóveis, devendo esta, com fundamento no artigo 106, II, “c” do CTN², ser reduzida ao percentual de 100% ante a retroatividade benéfica prevista no art. 8º da Lei 14.689/2023³.

² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

³ Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44. [...]”

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Da responsabilidade solidária

De acordo com a decisão da DRJ, prevaleceu, por maioria de votos, o entendimento segundo o qual *“acertou a Fiscalização ao incluir o Sócio Administrador como responsável tributário, com fundamento no inciso III do art. 135 do CTN, pois como único Administrador participou de todas decisões que levaram as omissões de receitas elencadas nos autos”*.

Com efeito, tal *decisum* levou em conta a motivação constante do TVF, in verbis:

[...] Ficou constatado ainda, com base em inúmeros elementos de prova, que a empresa teve como conduta omitir diversas receitas de vendas de sua declaração do SIMPLES NACIONAL e vender veículos comprados diretamente do fabricante atuando como concessionária e contabilizando essas vendas como venda do ativo imobilizado, demonstrando a vontade de não oferecer estes faturamentos à tributação, diminuindo assim os encargos tributários. A planilha em anexo denominada "Demonstrativo de Receitas não Declaradas em DASN" ilustra bem o que ocorreu. Em diversos meses dentro do período fiscalizado o contribuinte deixou de declarar em DASN diversas receitas de vendas, seja de veículos ou de outros produtos. A descrição dessas condutas, encontram-se detalhadas no Termo de Verificação Fiscal anexado aos autos do processo nº 13855.720480/2014-23, onde foram lançados os tributos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS. Neste processo estão todos elementos de prova que serviram de base para esta conclusão.

Os procedimentos acima relatados demonstram a intenção dolosa do sócio administrador, posto que os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes, e denotam o elemento subjetivo do dolo que ensejaram a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de sonegação e fraude previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Assim sendo, não restam dúvidas de que as condutas praticadas pelos responsáveis legais do contribuinte adequam-se perfeitamente aos ditames legais aplicáveis à responsabilização tributária pessoal. Sobre a matéria trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - em seu artigo 135, o qual, inequivocamente, aponta para a RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL daqueles que praticam os atos.

Não concordo com esse racional.

Considerando que afastei a qualificação da multa em relação à infração de omissão de receitas escrituradas a título de prestação de serviços e vendas de mercadorias ante a não caracterização de *dolo* ou *fraude*, o afastamento da responsabilidade solidária já seria medida que se impõe para essa *parte* da autuação.

Além disso, cabe pontuar que a *simples omissão de receitas* (que, repita-se, foram escrituradas) não constitui ato praticado *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos* na concepção do artigo 135, III, do CTN, conforme entendimento consolidado pelo

STJ e refletido na Súmula 430, que assim dispõe: *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

Por outro lado, o emprego de operações simuladas, nas quais há demonstração da participação direta do sócio administrador arrolado como responsável solidário para tentar alterar a verdadeira natureza das operações, constitui elemento adicional que desnatura à dita *simples omissão*, caracterizando espécie de atuação com *excesso de poder* ou *infração de lei*.

Nesse caso concreto, a fiscalização conseguiu demonstrar que o **Sr. Fernando Franchini Pereira**, no exercício de sócio e administrador, e em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 03 (fls. 98 e 626), declarou expressamente que a natureza das operações com veículos seria de venda de ativo imobilizado, em sentido totalmente contrário ao que restou demonstrado pela autoridade fiscal.

Ou seja, referido solidário omitiu conscientemente tratar-se de revendas habituais com o consequente auferimento de receitas operacionais tributáveis, buscando esconder a ocorrência do fato gerador. Daí o correto vínculo de solidariedade imputado a esta parte dos autos de infração.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte e do coobrigado para: **(i)** afastar a multa qualificada e a responsabilidade solidária apenas em relação à infração de omissão de receitas de prestação de serviços e venda de mercadorias; e **(ii)** reduzir a multa qualificada (de 150% para 100%) em relação à infração de omissão de receitas provenientes da revenda de automóveis.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seus fundamentos para afastar a multa qualificada e a responsabilidade solidária em relação à infração de omissão de receitas de prestação de serviços e venda de mercadorias.

Com respeito à qualificação da penalidade, o I. Relator destaca o fato de a Contribuinte ter escriturado as receitas omitidas, permitindo à Fiscalização apurar os tributos não recolhidos, negando qualquer efeito à prática reiterada para caracterização do dolo. Contudo, as ditas “intensidade” ou “periodicidade”, em razão de *volume, relação com o faturamento, número de meses ou sabe-se lá o quê*, pode, sim, ser evidência da conduta intencional do sujeito passivo cogitada nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Aqui, porém, descabe adentrar a esta aferição porque a autoridade lançadora não motivou a qualificação da penalidade sob esta ótica.

Como se vê no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 75/84, a autoridade lançadora menciona que a prática reiterada foi motivo para exclusão da Contribuinte do Simples Nacional, mas, ao descrever as infrações aqui constatadas, distintamente da infração de omissão de receitas provenientes da revenda de automóveis, acerca da qual é mencionada a existência de *artifício* para sua exclusão da base tributável, com respeito à infração de omissão de receitas de prestação de serviços e venda de mercadorias, a autoridade lançadora apenas descreve que:

Comparando o que o contribuinte declarou em 2011 e 2012 pelo SIMPLES NACIONAL com seus registros de saída (vendas) e registros de notas fiscais de prestação de serviços, constata-se que o contribuinte deixou de declarar em várias competências diversas notas fiscais de venda de mercadorias, assim como algumas notas de prestação de serviços. Da Receita Bruta Declarada à tributação pela sistemática o SIMPELS NACIONAL, não foram declaradas receitas decorrentes de algumas notas de prestação de serviços nas competências 12/2011, 04 e 12/2012, e decorrentes de vendas de mercadorias nas competências 01 a 03, 05, 06 e 12/2011, 01 a 05, 08, 10 a 12/2012. A prova desta omissão de receitas se verifica pela cópia do livro de registro de saídas, pelas notas fiscais eletrônicas emitidas, retirada do SPED Nfe, e pelas notas fiscais em papel, em confronto com os extratos do SIMPLES NACIONAL. No caso da omissão de receitas de serviços, pelo livro de registro de notas fiscais de prestação de serviços, em confronto com os exames do SIMPLES NACIONAL.

A afirmação de que a conduta se repete em vários meses dos anos-calendários fiscalizados não é suficiente para afastar a possibilidade de ter ocorrido, apenas, erro na falta de declaração das receitas evidenciadas em notas fiscais de prestação de serviços e de venda de mercadorias. Note-se que os demonstrativos de valores omitidos às e-fls. 85/91 agregam as omissões constatadas, e demandam identificação dos valores que corresponderiam a cada infração por diferença em relação aos montantes descritos de receitas provenientes de revenda de automóveis, sendo que em alguns períodos a diferença total apurada é inferior à omissão de receitas provenientes da revenda de automóveis, a indicar que em alguns meses houve excesso de declaração das receitas correspondentes às notas fiscais de prestação de serviços e de venda de mercadorias, por um possível descompasso entre o mês de reconhecimento da receita pelo Fisco e pela Contribuinte.

Ao qualificar a penalidade, a autoridade lançadora justifica sua imposição agregando as duas condutas, sem mais especificações acerca da infração de omissão de receitas de prestação de serviços e venda de mercadorias:

Conforme já dito anteriormente, a conduta do Contribuinte de omitir diversas receitas de vendas de sua declaração do SIMPLES NACIONAL, bem como vender veículos comprados diretamente do fabricante atuando como concessionária e contabilizado essas vendas como venda do ativo imobilizado, demonstra a vontade de não oferecer esses faturamentos à tributação, diminuindo assim os encargos tributários sobre este contribuinte. A planilha em anexo denominada “Demonstrativo de Receitas não Declaradas em DASN” ilustra bem o que ocorreu. Em diversos meses dentro do período fiscalizado o contribuinte deixou de declarar em DASN diversas receitas de vendas, seja de veículos ou de outros produtos. A multa qualificada foi aplicada tendo como base os valores constantes na coluna “Diferença Receitas de Vendas Apuradas menos Declaradas por Trimestre” da referida planilha.

Em suma, a “intensidade” ou “periodicidade” da conduta de não pagar tributos ante a não declaração da totalidade das receitas escrituradas pode ensejar a qualificação da multa de ofício, se a acusação fiscal reunir indícios convergentes no sentido de que a “prática reiterada” não decorreu de erro, mas sim da intenção de ocultar do Fisco valores sabidamente devidos, de modo a afastar a hipótese de “simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos” cogitada na Súmula CARF nº 14.

Nos termos do art. 112, inciso II do CTN, *a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*. Na presença de dúvida quanto aos motivos para a falta de declaração de parte das receitas de prestação de serviços e venda de mercadorias, ainda que esta conduta tenha se verificado em vários meses ao longo dos dois anos-calendários fiscalizados, impõe-se o afastamento da qualificação da penalidade.

Quanto à responsabilidade tributária, o I. Relator manteve a imputação a Fernando Franchini Pereira diante das evidências de que ele teria participado diretamente das operações simuladas. Contudo, a maioria qualificada deste Colegiado compreendeu suficiente, para a imputação, a sua condição de sócio administrador no período de apuração em que constatada infração submetida a multa de ofício qualificada, independentemente de prova de sua participação direta nas operações autuadas.

Neste sentido é o entendimento que tem sido reafirmado pela 1ª Turma da CSRF⁴, a partir dos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351⁵, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

⁴ Neste sentido o recente Acórdão nº 9101-007.216, proferido em 7 de novembro de 2024.

A sujeição passiva indireta foi imposta com base no artigo 135 do 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.

Sendo o caso em tela sobre a responsabilização tributária dos sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS, a apreciação recai sobre o inciso III do artigo, *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*.

Vale dizer que cabe aos sócios e dirigentes zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal. Fábio Ulhoa Coelho⁶ discorre:

“A razão de ser dessas formalidades, que o direito exige dos exercentes de atividade empresarial, diz respeito ao controle da própria atividade, que interessa não apenas aos sócios do empreendimento econômico, mas também aos seus credores e parceiros, ao fisco e, em certa medida, à própria comunidade. O empresário que não cumpre suas obrigações gerais – o empresário irregular – simplesmente não consegue entabular e desenvolver negócios com empresários regulares, vender para a Administração Pública, contrair empréstimos bancários, requerer a recuperação judicial etc. Sua empresa será informal, clandestina e sonegadora de tributos.”

Quando o art. 135 do CTN dispõe, no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem **poderes de administração** sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre **todos** aqueles que ocupam o quadro societário, mas **apenas** sobre aqueles que incorreram *em*

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, divergindo na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado*, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva:

[...]

Percebe-se que a acusação recai sobre (1) a utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; (2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas, e (3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, **para o caso concreto**. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à **fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea** (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

[...]

Em relação à utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias, resta caracterizada a fratura exposta na atuação daqueles que possuem poder de gerência/administração da pessoa jurídica.

A utilização das notas fiscais sem lastro deu ensejo à glosa de despesas (item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal), que teve repercussão para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006, e IRRF (pagamentos sem causa/beneficiário não identificado) relativos a fatos geradores de 2006 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

Ou seja, a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeito a **atos de gestão praticados** no decorrer do ano-calendário de 2006.

Transcrevo o que consta no contrato social da pessoa jurídica, sobre atos praticados pelo administrador:

[...]

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR detinha poderes de gestão/administração da empresa, **para o ano-calendário de 2006**.

Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica-tributária.

Tendo em vista que os recursos voluntários trouxeram matérias que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido (porque a decisão afastou a responsabilidade tributária e tornou a apreciação das matérias prejudicadas naquele julgamento), cabe o retorno dos autos para a *turma a quo*.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e dar **provimento parcial** ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a responsabilização tributária de VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR, e determinar o retorno dos autos para a *turma a quo*. (*destaques do original*)

No mesmo sentido é o entendimento expresso pelo Presidente Fernando Brasil de Oliveira Pinto e que prevaleceu⁷, por exemplo, no Acórdão nº 9101-006.331:

2.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS COOBRIGADOS

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

Trata-se de analisar o recurso da PGFN contra a decisão recorrida que excluiu do polo passivo da obrigação tributária os senhores Alexandre Della Coletta e Marcos Della Coletta, a qual entendeu não caracterizada a responsabilidade tributária de administradores de pessoas jurídicas a que alude o art. 135, III, do CTN.

Desde a apresentação da impugnação, 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 e de que não haveria prova da conduta praticada pelos aludidos administradores que pudesse responsabilizá-los pelo crédito tributário relativo.

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.⁸

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.⁹

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-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.¹⁰

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

⁸ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

¹⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

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”.¹¹

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.¹²

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.¹³

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 tributária¹⁴, 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”.¹⁵

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).

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

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

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.

¹⁵ 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 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.¹⁶

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹⁷

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 para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.¹⁸

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.¹⁹

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹⁷ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

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

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.²⁰

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”.

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 trata 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 infrações às 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

²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

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.*²¹ [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

²¹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

4.729/1965), ou **nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio** (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...] ²² [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 expreso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.

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 caminho nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

²² 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.

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 JOHNSOM 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, venho 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.²³

No que diz respeito aos debates sobre individualização de conduta para fins de qualificação da multa, há de se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, de fato, ser necessária identificação da conduta dos acusados dos chamados “crimes societários”. Contudo, há reiteradas decisões no sentido de que mostrasse suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica. Veja-se, por exemplo, o decidido no AgRg no REsp 1.551.783/SP:

[...]

²³ 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 aresto 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.”

Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, não há como reconhecer a inépcia da denúncia se a descrição da pretensa conduta delituosa foi feita de forma suficiente ao exercício do direito de defesa, com a narrativa de todas as circunstâncias relevantes, permitindo a leitura da peça acusatória a compreensão da acusação, com base no artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 46.570/SP, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Sexta Turma, julgado em 20/11/2014, DJe 12/12/2014).

Não se desconhece que esta Corte Superior tem reiteradamente decidido ser inepta a denúncia que, mesmo em crimes societários e de autoria coletiva, atribui responsabilidade penal à pessoa física, levando em consideração apenas a qualidade dela dentro da empresa, deixando de demonstrar o vínculo desta com a conduta delituosa, por configurar, além de ofensa à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, responsabilidade penal objetiva, repudiada pelo ordenamento jurídico pátrio (RHC 35.687/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, julgado em 18/09/2014, DJe 07/10/2014).

Assim, nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 77.050/PE, Rel. Ministro JORGE MUSSI, Quinta Turma, julgado em 06/12/2016, DJe 01/02/2017).

Nessa linha, os seguintes julgados:

PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ECONOMIA POPULAR. ADULTERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. CARÊNCIA DE JUSTA CAUSA NÃO EVIDENCIADA. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS PENAL E ADMINISTRATIVA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP ATENDIDOS. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

4. A alegação de inépcia da denúncia deve ser analisada de acordo com os requisitos exigidos pelos arts. 41 do CPP e 5º, LV, da CF/1988. Portanto, a peça acusatória deve conter a exposição do fato delituoso em toda a sua essência e com todas as suas circunstâncias, de maneira a individualizar, o quanto possível, a conduta imputada, bem como sua tipificação, com vistas a viabilizar a persecução penal e o exercício da ampla defesa e do contraditório pelo réu. Na hipótese em apreço, por certo, a inicial acusatória preenche os requisitos exigidos pelo art. 41 do CPP, porquanto descreve a conduta atribuída ao ora recorrente, permitindo-lhe rechaçar os fundamentos acusatórios.

5. Malgrado seja imprescindível explicitar o liame do fato descrito com a pessoa do denunciado, importa reconhecer a desnecessidade da pormenorização das condutas, até pelas comuns limitações de elementos de informações angariados nos crimes societários, por ocasião do oferecimento da denúncia, sob pena de inviabilizar a persecução penal. A acusação deve correlacionar com o mínimo de

concretude os fatos delituosos com a atividade do acusado, não sendo suficiente a condição de sócio da sociedade, sob pena de responsabilização objetiva.

6. Narra a denúncia que o recorrente seria o administrador da empresa varejista e responsável imediato por todos os contratos de compra e venda celebrados, não podendo tal conclusão, lastreada em elementos probatórios amealhados aos autos, ser infirmada em sede de writ.

7. Recurso desprovido. (RHC 34.684/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 01/12/2016, DJe 07/12/2016). RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. **CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. PEÇA EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 41 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL CPP. CRIME SOCIETÁRIO. POSSIBILIDADE DE DENÚNCIA GERAL. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. AUSÊNCIA DE FLAGRANTE ILEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

3. Nos crimes societários, não se exige a descrição individualizada das condutas de cada acusado, bastando para se assegurar o direito à ampla defesa a descrição do fato delituoso e a indicação da participação de cada autor na empreitada criminosa. **Assim, no caso dos autos, não há falar em responsabilidade penal objetiva, tendo em vista que ficou demonstrado na denúncia o liame subjetivo na conduta imputada ao recorrente, que, como sócio e administrador da pessoa jurídica, supostamente teria sonegado tributo mediante a omissão de informação às autoridades fazendárias e fraude na fiscalização tributária.** Recurso ordinário em habeas corpus desprovido. (RHC 70.805/SP, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 19/08/2016) [grifos nossos]

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO SOCIETÁRIO. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DOS RECORRENTES. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS E DESCREVE CRIME EM TESE. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. CONSTRANGIMENTO AFASTADO.

[...]

4. Não pode ser acoimada de inepta a denúncia formulada em obediência aos requisitos traçados no artigo 41 do Código de Processo Penal, descrevendo perfeitamente a conduta típica, cuja autoria é atribuída aos recorrentes devidamente qualificados, circunstâncias que permitem o exercício da ampla defesa no seio da persecução penal, na qual se observará o devido processo legal.

5. Nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal.

6. No caso dos autos, de acordo com a peça vestibular, os recorrentes, na qualidade de administradores da Drogaria Principal do Bairro Ltda., teriam fraudado a fiscalização tributária, omitindo receita relativa a saídas de mercadorias

tributadas em documento exigido pela lei fiscal, creditando-se, indevidamente, do ICMS incidente sobre tais operações, o que teria resultado em prejuízo à Fazenda Estadual superior a 2 (dois) milhões de reais, descrição que atende de forma satisfatória as exigências legais para que se garanta ao réu o exercício da ampla defesa e do contraditório.

[...]

2. Recurso desprovido. (RHC 67.183/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 9/8/2016, DJe 24/08/2016). PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME SOCIETÁRIO. LEI 8.137/90, ART. 1º, II E V. IMPOSSIBILIDADE DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL SE A ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO OCORRE APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. COAÇÃO INEXISTENTE. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

II - A exordial acusatória cumpriu todos os requisitos previstos no art. 41 do Código de Processo Penal, sem que a peça incorresse em qualquer violação do que disposto no art. 395 do mesmo diploma legal. Cuida-se, in casu, de denúncia geral, aceita pela jurisprudência pátria. (Precedentes).

III - Nos delitos societários, a peça acusatória (ainda que não possa ser de toda genérica) é válida quando demonstra um liame entre a atuação dos denunciados e a conduta delituosa (mesmo que não individualize as condutas de cada um), a revelar a plausibilidade da imputação deduzida e permitindo o exercício da ampla defesa com todos os recursos a ela inerentes.

IV - Na hipótese em análise, a peça inaugural da acusação revela que os denunciados, por meio da empresa CPI Engenharia Ltda, teriam suprimido valores reativos ao ICMS, através da inserção de elementos inexatos em documentos fiscais e utilização de documentos inexatos, conforme auto de infração e outros documentos do processo criminal.

V - Quanto à autoria, o liame entre o agir do denunciado e o crime imputado está estabelecido em face da condição de responsável que ostenta perante a sociedade. Por isso, no caso, ao contrário do que se alega na peça recursal, verifica-se a possibilidade de plena defesa do acusado a partir da imputação do Ministério Público. Recurso ordinário desprovido. (RHC 67.089/SP, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 04/08/2016, DJe 17/08/2016)

Com efeito, se tal interpretação é dada pelo próprio STJ no julgamento de recursos no âmbito criminal derivados de procedimentos fiscais, não há como se distanciar, em relação aos mesmos fatos, no que diz respeito à individualização de conduta para fins de apuração de responsabilidade tributária.

[...] (*destaques do original*)

Assim, sendo incontestado que o coobrigado é sócio administrador da empresa, sua responsabilidade, por infração à lei tributária, deve ser mantida em relação à parcela do crédito tributária mantida com qualificação da penalidade. A cominação da penalidade qualificada

baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, enseja a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão. Desnecessária a identificação de conduta específica e participação consciente do gerente, bastando, em tais circunstâncias, a comprovação de que ele detém poderes de administração da pessoa jurídica.

Estas as razões, portanto, para afastar a qualificação da penalidade em relação à infração de omissão de receitas de prestação de serviços e venda de mercadorias, e manter a responsabilidade tributária de Fernando Franchini Pereira relação à infração de omissão de receitas provenientes da revenda de automóveis

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa