



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.721721/2014-75  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.335 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** BRYLCOR-SANTANA INDUSTRIA E COMERCIO DE TINTAS E VERNIZES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA. EMPRESA EM PROCESSAMENTO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL. LEI Nº 11.101/2005.

A Fazenda Pública não fica impedida de efetuar eventuais lançamentos tributários visando a constituição dos respectivos créditos tributários nas hipóteses em que a empresa se encontra em processamento de recuperação judicial, já que a atividade do lançamento é vinculante e obrigatória nos moldes do artigo 142, caput e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

A nulidade no processo administrativo fiscal apenas deve ser reconhecida, excepcionalmente, nas hipóteses em que restar verificada (i) a incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão, ou, ainda, (ii) a violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA 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.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESSUPOSTO DE EXISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO ADEQUADA À REALIDADE DOS FATOS E DO DIREITO. ATO-NORMA VÁLIDO.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”, inserindo-se aí os pressupostos do motivo e da motivação do ato-norma de lançamento.

Nas hipóteses em que a motivação do lançamento é adequada à realidade dos fatos e do direito o ato-norma de lançamento será válido, não havendo se cogitar, aqui, da nulidade do auto de infração, já que os motivos que ensejaram a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas não se confundem com os motivos que implicam na apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada.

**LANÇAMENTO. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.** Comprovada a existência de receita escriturada, porém não oferecida à tributação, correta a constituição dos créditos tributários relativos aos tributos sobre ela incidentes.

**OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. INCIDÊNCIA DE CSLL, PIS E COFINS**

De acordo com o artigo 24, § 2º da Lei nº 9.249/1995, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**DECLARAÇÕES E RECOLHIMENTO REITERADAMENTE REALIZADOS A MENOR. SONEGAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

A conduta do sujeito passivo de reiteradamente deixar de confessar e recolher os tributos devidos em relação às receitas efetivamente auferidas corresponde à hipótese de sonegação e justifica a qualificação da multa de ofício imposta no lançamento de ofício.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÕES. NATUREZA OBJETIVA. INTENÇÃO DO AGENTE. IRRELEVÂNCIA.**

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR. INTERESSE JURÍDICO.**

A aplicação da responsabilidade passiva solidária exige a presença de interesse jurídico comum que é aquele em que as pessoas são consideradas como sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. O mero interesse econômico entre tais sujeitos ou o interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica, afasta a aplicação da responsabilidade solidária.

**DECLARAÇÕES E RECOLHIMENTO REITERADAMENTE REALIZADOS A MENOR. SONEGAÇÃO. SÓCIOS ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE.**

A conduta de reiteradamente deixar-se de confessar e recolher os tributos devidos em relação às receitas efetivamente auferidas pelo sujeito passivo corresponde à hipótese de sonegação, que não se confunde com o mero inadimplemento e justifica a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios administradores da pessoa jurídica.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. CARF. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 108.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário, vencido o conselheiro Ailton Neves da Silva (suplente convocado), que votou por conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer da alegação relativa ao caráter confiscatório da multa de ofício, e por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, e, quanto ao mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para afastar a responsabilidade tributária atribuída aos sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa, com base no art. 124, inciso I, do CTN, vencido o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator), que dava provimento ao recurso em maior extensão, para exonerar, também, a exigência da multa de ofício qualificada e para afastar a responsabilidade tributária atribuída aos citados sócios, com base no art. 135, inciso III, do CTN. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, quanto às matérias em relação às quais o relator foi vencido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Flavio Machado Vilhena Dias, Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa

(suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 184/199), Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 200/211), Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 212/218) e de Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 219/225), relativos ao ano-calendário de 2010 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 4.544,124.87, incluindo-se aí a cobrança dos respectivos impostos e contribuições, a incidência de juros de mora e a aplicação de multa qualificada no percentual de 150%.

Com base no Relatório do Acórdão recorrido n.º 16-70.314 que foi elaborado pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP, o qual estarei por adotá-lo, aqui, e transcrevê-lo, a seguir, em relação aos pontos que aqui nos interessam, a autuação fiscal tal qual relatada no Relatório do Auto de Infração de fls. 227/241 pode ser facilmente compreendida a partir dos elementos fático-jurídicos a seguir reproduzidos:

“No relatório do auto de infração (fls. 227 a 241), a fiscalização informa que constatou a existência de receitas escrituradas e não declaradas no ano-calendário de 2010.

Relata que examinou as notas fiscais eletrônicas emitidas pela contribuinte e apurou o total de receitas de vendas e revendas no montante de R\$ 26.252.313,78, valor compatível com o constante da Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA e com a relação de notas fiscais de saída entregue pela contribuinte.

### VENDA DE PRODUTOS EM 2010 (Conforme Notas Fiscais)

MÊS	VR TOTAL NF	BC IPI	IPI	VALOR DA RECEITA
01/2010	1.939.699,36	236.821,32	23.320,50	1.916.378,86
02/2010	2.194.259,84	267.465,67	26.157,56	2.168.102,28
03/2010	2.527.680,54	271.733,72	25.300,08	2.502.380,46
04/2010	2.314.172,71	276.688,97	24.084,53	2.290.088,18
05/2010	2.252.974,02	281.032,79	27.216,84	2.225.757,18
06/2010	2.034.460,04	248.593,05	24.693,49	2.009.766,55
07/2010	1.931.893,43	221.123,55	21.826,17	1.910.067,26
08/2010	2.157.900,21	273.499,57	26.790,32	2.131.109,89
09/2010	2.143.077,42	292.491,24	28.701,31	2.114.376,11
10/2010	2.370.711,63	295.629,06	29.096,18	2.341.615,45
11/2010	2.435.053,13	273.852,81	27.059,39	2.407.993,74
12/2010	2.149.444,42	266.398,28	24.507,49	2.124.936,93
<b>TOTAL VENDA</b>	<b>26.451.326,75</b>	<b>3.205.330,03</b>	<b>308.753,86</b>	<b>26.142.572,89</b>

## REVENDA DE PRODUTOS EM 2010 (Conforme Notas Fiscais)

MÊS	VR TOTAL NF	BC IPI	IPI	VALOR DA RECEITA
01/2010	9.369,10	9.369,10	-	9.369,10
02/2010	2.223,50	2.223,50	-	2.223,50
03/2010	255,00	255,00	-	255,00
04/2010	5.114,00	5.114,00	-	5.114,00
05/2010	8.444,50	8.444,50	-	8.444,50
06/2010	11.861,60	7.294,50	-	11.861,60
07/2010	8.347,84	3.557,50	225,00	8.122,84
08/2010	26.507,17	21.751,83	190,00	26.317,17
09/2010	13.302,38	8.198,38	-	13.302,38
10/2010	13.326,60	13.136,60	190,00	13.136,60
11/2010	3.847,20	3.847,20	-	3.847,20
12/2010	7.747,00	7.747,00	-	7.747,00
<b>TOTAL REVENDA</b>	<b>110.345,89</b>	<b>90.939,11</b>	<b>605,00</b>	<b>109.740,89</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>26.561.672,64</b>	<b>3.296.269,14</b>	<b>309.358,86</b>	<b>26.252.313,78</b>

A fiscalização relata que a contribuinte informou, na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ (lucro presumido), nas Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF e nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon, apenas o montante de R\$ 2.559.378,29 como receitas auferidas no ano-calendário de 2010, deixando de declarar aproximadamente 90% dos valores recebidos pela comercialização de suas mercadorias apurados nas notas fiscais eletrônicas.

A tabela abaixo sintetiza os valores declarados e recolhidos pela contribuinte:

## TRIBUTOS DECLARADOS PELA EMPRESA - 2010

MÊS	Receita Informada DIPJ/DACON	Valores declarados em DCTF				Valores recolhidos			
		IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS
01/2010	159.420,25			1.036,23	4.782,61			1.036,23	4.782,61
02/2010	222.261,94			1.444,70	6.667,86			1.444,70	6.667,86
03/2010	221.423,18	7.237,26	6.513,54	1.439,25	6.642,70	7.237,26	6.513,54	1.439,25	6.642,70
04/2010	227.665,51			1.479,83	6.829,97			1.479,83	6.829,97
05/2010	223.653,20			1.453,75	6.709,60			1.453,75	6.709,60
06/2010	197.639,73	7.787,50	7.008,75	1.284,66	5.929,19	7.787,50	7.008,75	1.284,66	5.929,19
07/2010	192.574,34			1.251,73	5.777,23			1.251,73	5.777,23
08/2010	210.655,67			1.369,26	6.319,67			1.369,26	6.319,67
09/2010	212.754,41	7.391,81	6.652,63	1.382,90	6.382,63	7.391,81	6.652,63	1.382,90	6.382,63
10/2010	234.899,87			1.526,85	7.047,00			1.526,85	7.047,00
11/2010	242.185,57			1.574,21	7.265,57			1.574,21	7.265,57
12/2010	214.244,62	8.295,96	7.466,36	1.392,59	6.427,34	8.295,96	7.466,36	1.392,59	6.427,34
<b>TOTAL</b>	<b>2.559.378,29</b>	<b>30.712,53</b>	<b>27.641,28</b>	<b>16.635,96</b>	<b>76.781,37</b>	<b>30.712,53</b>	<b>27.641,28</b>	<b>16.635,96</b>	<b>76.781,37</b>

Na tabela a seguir, estão demonstradas as diferenças entre os valores de receitas apurados nas notas fiscais e os informados na DIPJ e nos Dacon:

## APURAÇÃO DAS RECEITAS NÃO INFORMADAS EM DIPJ

DATA	VALOR DA RECEITA (conforme NF)	VALOR DECLARADO na DIPJ/DACON	VALOR DA RECEITA (Não informada em DIPJ)
01/2010	1.925.747,96	159.420,25	1.766.327,71
02/2010	2.170.325,78	222.261,94	1.948.063,84
03/2010	2.502.635,46	221.423,18	2.281.212,28
<b>TOTAL DO TRIMESTRE</b>	<b>6.598.709,20</b>	<b>603.105,37</b>	<b>5.995.603,83</b>
04/2010	2.295.202,18	227.665,51	2.067.536,67
05/2010	2.234.201,68	223.653,20	2.010.548,48
06/2010	2.021.628,15	197.639,73	1.823.988,42
<b>TOTAL DO TRIMESTRE</b>	<b>6.551.032,01</b>	<b>648.958,44</b>	<b>5.902.073,57</b>
07/2010	1.918.190,10	192.574,34	1.725.615,76
08/2010	2.157.427,06	210.655,67	1.946.771,39
09/2010	2.127.678,49	212.754,41	1.914.924,08
<b>TOTAL DO TRIMESTRE</b>	<b>6.203.295,65</b>	<b>615.984,42</b>	<b>5.587.311,23</b>
10/2010	2.354.752,05	234.899,87	2.119.852,18
11/2010	2.411.840,94	242.185,57	2.169.655,37
12/2010	2.132.683,93	214.244,62	1.918.439,31
<b>TOTAL DO TRIMESTRE</b>	<b>6.899.276,92</b>	<b>691.330,06</b>	<b>6.207.946,86</b>
<b>TOTAL</b>	<b>26.252.313,78</b>	<b>2.559.378,29</b>	<b>23.692.935,49</b>

A fiscalização alega que, constatada a declaração inexata dos valores das receitas tributáveis, deve ser efetuado o lançamento de ofício, conforme previsto no art. 841 do RIR/99.

Sustenta que a conduta reiterada da contribuinte em declarar receitas significativamente inferiores às auferidas configura sonegação, conforme disposto no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, o que enseja a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Acrescenta que deve ser atribuída responsabilidade tributária solidária aos sócios da pessoa jurídica Ariovaldo Coyado, CPF 853.461.288-91, e Carlos Oliveira Costa, CPF 816.736.638-34, com base nos artigos 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional, tendo sido lavrados os termos de sujeição passiva de fls. 479 e 481.

A fiscalização também informa que foi formalizada representação fiscal para fins penais, que deu origem ao processo administrativo nº 13896.721722/2014-10.

A pessoa jurídica autuada e os responsáveis tributários foram cientificados das autuações por via postal em 01/07/2014 (fls. 484, 486 e 488).”

A empresa e os responsáveis tributários foram notificados da autuação fiscal por via postal e, aí, em conjunto, entenderam por apresentar a Impugnação de fls. 492/507 por meio da qual suscitaram, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que se encontrara em Recuperação Judicial e que, no caso, não houve qualquer intuito lesivo ou fraudulento e que, ainda assim, se houve erro, ocorreu por culpa exclusiva do profissional contabilista contratado;
- (ii) Que a autuação era nula em razão da inexistência de metodologia, o que teria ocasionado a preterição ao seu direito de defesa;

- (iii) Que a Taxa Selic foi considerada como índice de correção / atualização dos créditos tributários em flagrante violação ao artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional;
- (iv) Que a autoridade fiscal não poderia ter utilizado a sistemática do lançamento de ofício sem qualquer embasamento e/ou com fundamento em suposições e, portanto, ante a ausência de documentação comprobatória, violou o princípio da reserva legal, nos termos do que estabelecem os artigos 3º, 97 e 142 do CTN, do que se conclui, pois, que os lançamentos estimados não se amoldam ao conceito de disponibilidade econômica ou jurídica previsto no artigo 43 do CTN;
- (v) Que a multa na modalidade duplicada apresentava caráter confiscatório, bem assim que não houve, no caso, má-fé ou conluio lesivo;
- (vi) Que a desconsideração da personalidade jurídica e a inclusão dos responsáveis solidários não possuía embasamento; e
- (vii) Que, no caso, não existiu qualquer sonegação, conluio ou má-fé por parte dos sócios, de modo que não existia qualquer justificativa para a apresentação de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP.

Os autos foram encaminhados à autoridade julgadora de 1ª instância para que a respectiva defesa administrativa fosse apreciada e, aí, em Acórdão de fls. 533/547, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP entendeu por julgá-la improcedente, de modo que tanto a cobrança dos créditos tributários foi mantida *in totum* quanto as responsabilidades tributárias solidárias tais quais atribuídas também restaram mantidas. Ao final, o referido Acórdão nº 16-70.314 restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Com o início da fase litigiosa, a contribuinte tem o direito de exercer plenamente seu direito de defesa, podendo apresentar todos os elementos de prova contra o lançamento. Não há cerceamento do direito à ampla

defesa se o relatório do auto de infração descreve em detalhe a infração imputada ao sujeito passivo.

**LANÇAMENTO. EMPRESA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL.**

A Fazenda Pública não fica impedida de proceder ao lançamento, que constitui atividade vinculada e obrigatória da autoridade administrativa, quando a contribuinte encontra-se em recuperação judicial.

**LANÇAMENTO. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.**

Comprovada a existência de receita escriturada, porém não oferecida à tributação, correta a constituição dos créditos tributários relativos aos tributos sobre ela incidentes.

**MULTA DE OFÍCIO.**

O julgador administrativo não pode afastar a aplicação da multa prevista em lei e carece de competência para apreciar questões suscitadas quanto à inconstitucionalidade da legislação tributária. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas cumprir a determinação legal.

MULTA QUALIFICADA. ART. 44, I, §1º DA LEI N.º 9.430/96. SONEGAÇÃO. ART. 71 DA LEI N.º 4.502/64.

Não cumprir com as obrigações tributárias acessórias quanto a apresentação regular de declarações, informando corretamente a receita decorrente das operações da empresa, configura omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 71 da Lei 4.502/64.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo afastar sua aplicação.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos, implicam a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. A decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, I, DO CTN.

Nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador respondem solidariamente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Os atos da pessoa jurídica são manifestados por meio de seu representante legal. Omitir informação para eximir-se de pagamento de tributo, configura ato ilícito conforme preceitua o art. 135, III, do CTN.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Não compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento pronunciar-se acerca de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, a empresa Brylcor-Santana Indústria e Comércio de Tintas e Vernizes Ltda. foi devida e regularmente intimada do resultado da decisão proferida pela autoridade julgadora de 1ª instância por via postal em 11/01/2016 (fls. 561), enquanto que os responsáveis solidários Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa foram intimados, respectivamente, através dos Editais n.º 001947376 (fls. 563) e 001947379 (fls. 565), sendo que, no final, o Recurso Voluntário foi apresentado em conjunto tanto pela empresa quanto pelos responsáveis.

E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

De início, devo analisar a admissibilidade do Recurso Voluntário interposto pela empresa Brylcor-Santana Indústria e Comércio de Tintas e Vernizes Ltda. e pelos responsáveis Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa (fls. 567/582) para verificar se os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos encontram-se presentes.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que a Brylcor-Santana Indústria e Comércio de Tintas e Vernizes Ltda. tomou conhecimento do resultado da decisão proferida pela autoridade julgadora de 1ª instância por via postal em 11/01/2016 (fls. 561). O responsável Ariovaldo Coyado foi intimado do teor do acórdão recorrido através do Edital n.º 001947376, cuja ciência ocorreu efetivamente em 02/02/2016 (fls. 563). Do mesmo modo, o responsável Carlos Oliveira Costa também foi intimado do resultado da decisão proferida pela autoridade julgadora de piso por meio do Edital n.º 001947379, cuja ciência ocorreu em 02/02/2016 (fls. 565). As partes, em conjunto, entenderam por interpor o Recurso Voluntário em 01/02/2016.

A título de esclarecimentos, pode-se dizer que, ao menos em relação aos responsáveis Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa, o Recurso foi apresentado de forma prematura, já que eles foram intimados do resultado do teor do Acórdão recorrido n.º 16-70.314 em data posterior ao à data em que o recurso foi efetivamente protocolado, ou seja, antes do início da contagem do prazo previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72. Todavia, por força do artigo 218, 4º da Lei n.º 13.105/2015, o requisito da tempestividade restou devidamente cumprido.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações preliminares e meritórias formuladas, as quais, a rigor, serão tratadas em tópicos apartados.

Observe, de plano, que os recorrentes Brylcor-Santana Indústria e Comércio de Tintas e Vernizes Ltda., Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa sustentam, basicamente, as mesmas alegações que já havia suscitada em sede de impugnação, as quais podem ser assim sintetizadas:

- (i) Que se encontra em Recuperação Judicial e que, no caso, não houve qualquer intuito lesivo ou fraudulento e que, ainda assim, se houve erro, ocorreu por culpa exclusiva do profissional contabilista contratado;
- (ii) Que a Certidão de Dívida Ativa - CDA é nula em razão da inexistência de metodologia no que tange com a composição do valor da CDA e, ainda, em decorrência da falta do preenchimento dos requisitos previstos nos artigos 2º da Lei n.º 6.830/80 e 202 do Código Civil, que exigem que os dispositivos legais que embasaram a constituição do crédito constem na CDA, o que acabou ocasionado, pois, a preterição ao seu direito de defesa, nos termos do que dispõe o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, que encampa os princípios do contraditório e ampla defesa;
- (iii) Que a Taxa Selic foi considerada como índice de correção ou atualização dos créditos tributários em flagrante violação ao que é previsto no artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional;
- (iv) Que a autoridade fiscal não poderia ter utilizado a sistemática do lançamento de ofício sem qualquer embasamento e/ou com fundamento em suposições e, portanto, ante a ausência de documentação comprobatória, violou o princípio da reserva legal nos moldes do que estabelecem os artigos 3º, 97 e 142 do CTN, do que se conclui, pois, que

os lançamentos estimados não se amoldam ao conceito de disponibilidade econômica ou jurídica previsto no artigo 43 do CTN;

- (v) Que a multa na modalidade duplicada apresenta caráter confiscatório, bem assim que não houve, no caso, má-fé ou conluio lesivo;
- (vi) Que a desconsideração da personalidade jurídica e a inclusão dos responsáveis solidários não possui embasamento; e
- (vii) Que, no caso, não existiu qualquer sonegação, conluio ou má-fé por parte dos sócios, de modo que não existiria qualquer justificativa para a apresentação de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP.

Com base em tais alegações, a recorrente requer que o seu recurso seja julgado totalmente procedente para que o acórdão recorrido seja reformado e o lançamento efetuado seja cancelado, bem assim que, subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento, que, ao menos, a multa qualificada, a responsabilidade solidária dos sócios e a Representação Fiscal para Fins Penais –RFFP sejam canceladas.

Passemos, então, ao exame das questões que devem ser aqui enfrentadas e devidamente analisadas.

### **1. Das alegações acerca da recuperação judicial**

De início, registre-se que o fato de a empresa Brylcor-Santana Indústria e Comércio de Tintas e Vernizes Ltda. encontrar-se em processo de recuperação judicial nos moldes da Lei n.º 11.101, de 09 de fevereiro de 2005, não é suficiente para impedir que a autoridade fiscal possa efetuar o lançamento e constituir o respectivo crédito tributário, ainda mais quando se tem em vista que o lançamento tributário é atividade vinculada à lei e obrigatória, nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Aliás, note-se que, à época dos fatos aqui discutidos, o próprio artigo 6º, § 7º da Lei n.º 11.101/2005 dispunha que a decretação da falência ou o do processamento de recuperação judicial não implicaria na suspensão das execuções fiscais. Veja-se:

#### **“Lei n.º 11.101/2005**

**Art. 6º** A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário.

[...]

**§ 7º** As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica.”

Vale destacar, ainda, que o artigo 187 da Lei n.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional é claro ao dispor que o crédito tributário não está sujeito a concurso de credores ou habilitação em falência ou em processamento de recuperação judicial. Confira-se:

**“Lei nº 5.172/66**

**Art. 187.** A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) (Vide ADPF 357)

**Parágrafo único.** O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

- I** - União;
- II** - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;
- III** - Municípios, conjuntamente e pró rata.”

Decerto que, no curso do litígio tributário instaurado através das reclamações administrativas, o crédito tributário permanece com a exigibilidade suspensa, de acordo com o que dispõe o artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>, todavia, reafirme-se que o processamento de recuperação judicial não impede que as autoridades fiscais possam efetuar eventuais lançamentos tributários visando a constituição dos respectivos créditos tributários.

A jurisprudência deste Tribunal Administrativo tem sustentando essa linha de entendimento, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

RECUPERAÇÃO JUDICIAL. LANÇAMENTO.

Mesmo estando a empresa em processo de recuperação judicial de que trata a Lei nº 11.101, de 2005, seus tributos devidos não pagos nem confessados serão objeto de lançamento, juntamente com a multa de ofício e os juros de mora.

(Processo nº 15540.000580/2008-61. Acórdão nº 1402-005.689. Sessão de 21/07/2021. Acórdão publicado em 03/09/2021).”

Por essas razões, conclui-se que a existência do processo de recuperação judicial não constitui óbice à lavratura dos autos de infração.

## **2. Das alegações de nulidade em razão da preterição ao direito de defesa**

O artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

**“Decreto nº 70.235/72**

**Art. 59.** São nulos:

- I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II** - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

---

<sup>1</sup> Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra inculpada no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka<sup>2</sup>,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

É nesse mesmo sentido Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>3</sup> se manifestam:

“O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II) (...).

[...]

O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

Fixadas essas premissas iniciais, observe-se que todas as informações necessárias para a boa compreensão das razões fáticas e jurídicas relativas às exigências tributárias aqui discutidas restaram expostas, de forma clara, no Relatório do Auto de Infração de fls. 227/242, a partir das quais se verifica, com precisão, todos os enquadramentos legais que serviram de suporte para a feitura dos respectivos lançamentos.

De fato, a autoridade fiscal demonstrou, com clareza, que o motivo da autuação foi a existência de receitas não declaradas, apuradas pela comparação entre as receitas constantes

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

<sup>3</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

das notas fiscais de saída e as declaradas à Receita Federal na DIPJ, DCTF e Dacon. Cabe ressaltar, ainda, que o Anexo I do Relatório do Auto de Infração traz a relação individualizada das notas fiscais de vendas de produtos em 2010 (fls. 243 a 477). Além disso, a contribuinte foi intimada, no curso do procedimento fiscal, por meio do termo de intimação fiscal 006 (fls. 22 a 33), a “*esclarecer, por escrito, qual a razão das divergências entre os valores das Receitas apuradas conforme as notas Fiscais e os valores informados em sua DIPJ conforme demonstrado na Planilha ‘TIF 006 – Comparativo Receitas conforme notas fiscais x Receita Declarada DIPJ’, parte integrante deste TIF*”, mas, no final, não apresentou qualquer manifestação em resposta.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração porque não houve, no caso, qualquer cerceamento ao direito de defesa.

### **3. Das alegações sobre a impossibilidade de atualização do crédito com base na Taxa Selic**

Como é sabido, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade e extingue-se com o crédito dela decorrente, nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional<sup>4</sup>. Por outro lado, o artigo 139 do Código Tributário Nacional dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e apresenta mesma natureza<sup>5</sup>.

A partir da interpretação conjunta dos respectivos dispositivos, conclui-se que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, haja vista que tanto o crédito quanto a penalidade constituem a obrigação tributação, a qual, aliás, tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Em outras palavras, um é a imagem absolutamente simétrica do outro, apenas invertida. E, aí, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, diz-se que a penalidade, portanto, compõe o crédito.

Ao tratar do crédito, o artigo 161 do Código Tributário Nacional estabelece que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Confira-se:

#### **“Lei nº 5.172/66**

#### **SEÇÃO II - Pagamento**

**Art. 161.** O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

**§ 1º** Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

<sup>4</sup> Cf. Lei n 5.172/66. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

<sup>5</sup> Cf. Lei nº 5.172/66 Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Pelo que pode observar, verificado o inadimplemento do tributo será cabível a incidência dos juros de mora sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação até a data da lavratura do auto de infração, bem como a aplicação de multa punitiva, que, a propósito, passam a integrar o crédito fiscal consolidado, que é o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

Não se pode olvidar que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do direito, isto é, o valor que o detentor da moeda (contribuinte) paga ao seu legítimo proprietário (Fisco) pela posse temporária do numerário que, aliás, desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

Com efeito, a partir da data de vencimento especificado no Auto de Infração para o pagamento espontâneo, o Sujeito Passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Os juros, portanto, são devidos para compensar a demora do sujeito em relação ao pagamento do crédito tributário consolidado. E, aí, se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado.

E tanto é assim que este Tribunal acabou entendendo por fixar esse entendimento através da edição da Súmula CARF n.º 4 que, a rigor, é de natureza vinculante e, por isso mesmo, acaba compondo o rol das normas tributárias complementares, nos termos do que prescreve o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional. Confira-se:

**“Súmula CARF n.º 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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

A título de esclarecimentos, note-se que, muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional<sup>6</sup> prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida a partir da promulgação da Lei n.º 11.196/2005 a qual, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Atualmente, a edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante conferido pelo Ministro da Economia estão previstas no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

**“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**

<sup>6</sup> Cf. Lei n.º 5.172/1966. Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

## CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS

**Art. 72.** As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

**Art. 75.** Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

**§ 2º** A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Por essas razões, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário aqui discutido. Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário e, no caso, são calculados com base na Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Com efeito, entendo por também não acolher as alegações referentes à inaplicabilidade da Taxa Selic enquanto índice de atualização do crédito tributário discutido.

#### 4. Das alegações acerca do lançamento de ofício

É preciso consignar, de plano, que nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>7</sup>, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Veja-se:

**“Lei nº 5.172/66**

**Art. 43.** O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

**I** - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

**II** - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

**§ 1º** A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

**§ 2º** Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

<sup>7</sup> Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Ao se referir à aquisição de *disponibilidade econômica* ou *jurídica*, o Código Tributário Nacional quer deixar claro que a renda ou os proventos podem ser os que foram *pagos* ou simplesmente *creditados*. A disponibilidade econômica, pois, decorre do *recebimento* do valor que vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte, enquanto que a disponibilidade jurídica decorre do simples *crédito* desse valor, do qual o contribuinte passa a dispor juridicamente, embora não lhe esteja ainda em mãos. Em outras palavras, entende-se por *disponibilidade econômica* a percepção efetiva da renda ou do provento, enquanto que a *disponibilidade jurídica* diz respeito à aquisição de um título jurídico que confere direito de percepção de um valor definido, o qual poderá ingressar no patrimônio do contribuinte.

É nesse sentido que Rubens Gomes de Sousa<sup>8</sup> sustenta:

“A disponibilidade ‘econômica’ (...) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda o tem em mãos, já separado de sua fonte produtora e fisicamente disponível: num palavra, é o dinheiro em caixa. Ao passo que a disponibilidade ‘jurídica’ (...) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda, sem o ter ainda em mãos separadamente da sua fonte produtora e fisicamente disponível, entretanto já possui um título jurídico apto a habilitá-lo a obter a disponibilidade econômica.”

Pois bem. Conforme se verifica do Relatório do Auto de Infração de fls. 227/242, os lançamentos tributários foram efetuados diante da existência de receitas não declaradas, apuradas mediante a comparação das receitas constantes nas notas fiscais eletrônicas e as informadas nas declarações prestadas à Receita Federal (DIPJ, DCTF e Dacon). Não se trata, pois, de presunção ou suposição tal como alegam os recorrentes, mas, sim, de receitas não oferecidas à tributação as quais restaram comprovadas pela fiscalização por notas fiscais eletrônicas obtidas no sistema SPED.

As receitas auferidas pela empresa autuada no ano-calendário de 2010 totalizaram R\$ 26.252.313,78 de acordo com as notas fiscais eletrônicas por ela emitidas, discriminadas individualizadamente no anexo I do Relatório do Auto de Infração (fls. 243 a 477) e sintetizadas nas tabelas de fls. 230, abaixo reproduzidas:

---

<sup>8</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Pareceres 1 – Imposto de Renda. Resenha Tributária, 1975, p. 248.

**VENDA DE PRODUTOS EM 2010 (Conforme Notas Fiscais)**

MÊS	VR TOTAL NF	BC IPI	IPI	VALOR DA RECEITA
01/2010	1.939.699,36	236.821,32	23.320,50	1.916.378,86
02/2010	2.194.259,84	267.465,67	26.157,56	2.168.102,28
03/2010	2.527.680,54	271.733,72	25.300,08	2.502.380,46
04/2010	2.314.172,71	276.688,97	24.084,53	2.290.088,18
05/2010	2.252.974,02	281.032,79	27.216,84	2.225.757,18
06/2010	2.034.460,04	248.593,05	24.693,49	2.009.766,55
07/2010	1.931.893,43	221.123,55	21.826,17	1.910.067,26
08/2010	2.157.900,21	273.499,57	26.790,32	2.131.109,89
09/2010	2.143.077,42	292.491,24	28.701,31	2.114.376,11
10/2010	2.370.711,63	295.629,06	29.096,18	2.341.615,45
11/2010	2.435.053,13	273.852,81	27.059,39	2.407.993,74
12/2010	2.149.444,42	266.398,28	24.507,49	2.124.936,93
<b>TOTAL VENDA</b>	<b>26.451.326,75</b>	<b>3.205.330,03</b>	<b>308.753,86</b>	<b>26.142.572,89</b>

**REVENDA DE PRODUTOS EM 2010 (Conforme Notas Fiscais)**

MÊS	VR TOTAL NF	BC IPI	IPI	VALOR DA RECEITA
01/2010	9.369,10	9.369,10	-	9.369,10
02/2010	2.223,50	2.223,50	-	2.223,50
03/2010	255,00	255,00	-	255,00
04/2010	5.114,00	5.114,00	-	5.114,00
05/2010	8.444,50	8.444,50	-	8.444,50
06/2010	11.861,60	7.294,50	-	11.861,60
07/2010	8.347,84	3.557,50	225,00	8.122,84
08/2010	26.507,17	21.751,83	190,00	26.317,17
09/2010	13.302,38	8.198,38	-	13.302,38
10/2010	13.326,60	13.136,60	190,00	13.136,60
11/2010	3.847,20	3.847,20	-	3.847,20
12/2010	7.747,00	7.747,00	-	7.747,00
<b>TOTAL REVENDA</b>	<b>110.345,89</b>	<b>90.939,11</b>	<b>605,00</b>	<b>109.740,89</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>26.561.672,64</b>	<b>3.296.269,14</b>	<b>309.358,86</b>	<b>26.252.313,78</b>

Esse montante de receitas auferidas é corroborado pelas informações constantes da GIA – ICMS, do razão contábil e do registro de apuração do IPI. Por outro lado, a contribuinte autuada informou na DIPJ, nas DCTF e nos Dacon receitas que totalizaram R\$ 2.559.378,29 no ano-calendário de 2010. Assim, restou comprovada a existência de receitas não declaradas no total de R\$ 23.692.935,49 no período:

## APURAÇÃO DAS RECEITAS NÃO INFORMADAS EM DIPJ

DATA	VALOR DA RECEITA (conforme NF)	VALOR DECLARADO na DIPJ/DACON	VALOR DA RECEITA (Não informada em DIPJ)
01/2010	1.925.747,96	159.420,25	1.766.327,71
02/2010	2.170.326,78	222.261,94	1.948.063,84
03/2010	2.502.635,46	221.423,18	2.281.212,28
<b>TOTAL DO TRIMESTRE</b>	<b>6.598.709,20</b>	<b>603.105,37</b>	<b>5.995.603,83</b>
04/2010	2.295.202,18	227.665,51	2.067.536,67
05/2010	2.234.201,68	223.653,20	2.010.548,48
06/2010	2.021.628,15	197.639,73	1.823.988,42
<b>TOTAL DO TRIMESTRE</b>	<b>6.551.032,01</b>	<b>648.958,44</b>	<b>5.902.073,57</b>
07/2010	1.918.190,10	192.574,34	1.725.615,76
08/2010	2.157.427,06	210.655,67	1.946.771,39
09/2010	2.127.678,49	212.754,41	1.914.924,08
<b>TOTAL DO TRIMESTRE</b>	<b>6.203.295,65</b>	<b>615.984,42</b>	<b>5.587.311,23</b>
10/2010	2.354.752,05	234.899,87	2.119.852,18
11/2010	2.411.840,94	242.185,57	2.169.655,37
12/2010	2.132.683,93	214.244,62	1.918.439,31
<b>TOTAL DO TRIMESTRE</b>	<b>6.899.276,92</b>	<b>691.330,06</b>	<b>6.207.946,86</b>
<b>TOTAL</b>	<b>26.252.313,78</b>	<b>2.559.378,29</b>	<b>23.692.935,49</b>

Em razão da conduta da empresa em fazer declaração inexata dos valores de suas receitas tributáveis, o que acabou reduzindo significativamente os tributos recolhidos, a autoridade fiscal procedeu com a feitura do lançamento aqui discutido com base no artigo 142 do Código Tributário Nacional o qual, a rigor, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos. Confira-se:

**“Lei n.º 5.172/66**

**Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Note-se que o *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e significa, portanto, que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo. Em outras palavras, *verificar a ocorrência do fato gerador* equivale à comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária. É a própria verificação da subsunção do fato à norma.

Vale transcrever, aqui, os comentários de Luciano Amaro<sup>9</sup> ao artigo 142 do Código Tributário Nacional:

“Afirma, ainda, que o lançamento seria *tendente* a verificar a ocorrência do fato gerador etc. Ora, o Código Tributário Nacional confunde aí o lançamento com as investigações

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

que a autoridade possa desenvolver e que objetivem (*tendam a*) verificar a ocorrência do fato gerador etc., mas que, obviamente, *não configuram lançamento*. A ação da autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de *eventual* lançamento. Efetivado o lançamento, porém, este não “tende” para coisa nenhuma, ele *já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador*, mesmo porque, sem que se tenha previamente verificado a realização desse fato, descabe o lançamento. Em suma, o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem a determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado. (grifei).

Ao confeccionar o lançamento, a autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico.

É nesse sentido que Alberto Xavier<sup>10</sup> sustenta:

“O lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve, como já se disse, a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e sua ulterior subsunção no tipo legal.

O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, como vista à sua prova e caracterização; respeita à *premissa menor* do silogismo de aplicação da lei.

Como, porém, proceder, à investigação e valoração dos fatos?

A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio da legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um *princípio inquisitório* e a valoração dos fatos a um *princípio da verdade material*.

[...]

Porque no procedimento administrativo se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para aplicação da lei de imposto – nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição de ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto.

Ao contrário de que entendia a antiga jurisprudência do *Reichsfinanzhof* e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por Rauschnig, Berger e Louveaux, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova* ou *dever de investigação*, que não se vê vantagem em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus da prova objetivo (*objektive Beweislast*),

<sup>10</sup> XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. reform.e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131, 155/157.

ônus da probabilidade (*Vermutungslast*) ou situação, base ou condição da prova (*Beweislagen*).” (grifei).

Ora, se o lançamento tributário é definido como atividade administrativa plenamente vinculada, por óbvio que tal prescrição tem por destinatário a própria autoridade fiscal e, por isso mesmo, se autoridade não obedece quaisquer dos requisitos constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a nulidade do lançamento restará patente.

A título de complementação, veja-se, ainda, que os lançamentos de ofícios efetuados pela autoridade fiscal no caso concreto observaram, também, as disposições constantes no artigo 841 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99. Confira-se:

**“Decreto n.º 3.000/99**

**Seção IV - Lançamento de Ofício**

**Art. 841.** O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

**I** - não apresentar declaração de rendimentos;

**II** - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

**III** - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

**IV** - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

**V** - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

**VI** - omitir receitas ou rendimentos.

**Parágrafo único.** Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

Ressalte-se, ainda, que a ocorrência de eventos que representam, concomitantemente, fatos geradores de vários tributos implicam, por assim dizer, na obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. De acordo com o que dispõe o artigo 24, § 2º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, o valor da receita omitida também será considerado para fins de determinação da base de cálculo da CSSL, da COFINS e do PIS. Confira-se:

**“Lei n.º 9.249/1995**

**Art. 24.** Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

[...]

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição

para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Decerto que o lançamento ora em discussão foi realizado com estrita observância aos requisitos constantes no artigo 142 do Código Tributário Nacional e, portanto, tendo sido formalizado não em razão de suposições e/ou presunções, mas, sim, em decorrência da constatação das receitas que não foram oferecidas à tributação - é aqui que se inclui o dever jurídico de comprovação da ocorrência do fato gerador -, deve ser mantido integralmente.

Além do mais, frise-se que as receitas auferidas pela empresa autuada no ano-calendário de 2010 no total de R\$ 26.252.313,78 as quais não foram oferecidas à tributação correspondem, pois, à disponibilidade econômica ou jurídica a que alude o artigo 43 do Código Tributário Nacional, do que se conclui pela manutenção do lançamento de ofício aqui discutido.

Por essas razões, entendo por não acolher das alegações dos recorrentes no sentido de que o lançamento foi realizado em suposições e/ou presunções.

#### **5. Das alegações sobre o caráter confiscatório da multa e da sua aplicação na modalidade qualificada**

Observe-se, de plano, que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

##### **“Decreto nº 70.235/72**

**Art. 26-A.** No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar quaisquer disposições contidas tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

##### **“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

##### **“Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de que a multa aplicada na modalidade qualificada é confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser aqui examinadas, haja vista que esse tipo de alegação reivindicaria a análise da inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96.

Por essas razões, entendo por não acolher das alegações meritórias no sentido de que a multa é confiscatória e, portanto, inconstitucional.

Por outro lado, tem-se que as alegações acerca das circunstâncias que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada devem ser aqui apreciadas.

Dito isto, note-se que as sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – eis, aí, a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar, pois, a prática de infrações à legislação tributária, revelando aí a sua função educativa.

Nas palavras de Luciano Amaro<sup>11</sup>,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”

Dito isto, observe-se, de logo, que o artigo 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96 dispõe sobre a multa qualificada no percentual de 150%, a qual deve ser aplicada nas hipóteses em que há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.5020/1964. Confira-se:

**“Lei n.º 9.430/96**

**Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei n.º 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

**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

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

nos de declaração inexata;(Vide Lei n.º 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

[...]

§ 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 no4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007).”

Pelo que se pode observar, a aplicação da multa qualificada exige, por assim dizer, duplo convencimento e, sobretudo, dupla comprovação. Quer dizer, para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado na falta de pagamento e na falta de declaração ou nos casos de declaração inexata de imposto ou contribuição, revestido, ainda, de ação dolosa, exposta e devidamente comprovada e enquadrada nas hipóteses de fraude, sonegação ou conluio.

É na própria legislação tributária que devemos buscar a essência das condutas puníveis com a multa qualificada, revelando-se, pois, qual é a característica que as distingue das situações em que a referida multa não é aplicada. Aliás, o próprio § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 é claro ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da fraude, da sonegação e do conluio. É ver-se:

**“Lei n.º 4.502/64**

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

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

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

**Art. 72** – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou 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 no artigo 71 e 72.”

O artigo 71 da Lei n.º 4.502/1964 trata da sonegação não no sentido do contribuinte deixar de simplesmente pagar o tributo devido por via dolosa, mas por, dolosamente, criar embaraços à fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador e/ou de todos os seus aspectos. Ou seja, trata-se da tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador. O núcleo aí é o impedimento ou o retardo do conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador do tributo ou, ainda, das condições que lhes são essenciais, o que não se confunde, portanto, com o mero ato de deixar de recolher o tributo intencionalmente.

Embora não transpareça, a natureza da ação dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador prevista no artigo 72 da Lei n.º 4.502/62 é facilmente percebida a partir da leitura dos artigos 1º, inciso II e 2º, inciso I da Lei n.º 1º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, cujas redações seguem reproduzidas abaixo:

**“Lei 8.137/1990****Capítulo I - Dos Crimes Contra a Ordem Tributária****Seção I - Dos crimes praticados por particulares**

**Art. 1º** Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

[...]

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

**Art. 2º** Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

**I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.” (grifei).**

A figura da fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 está intimamente ligada ao próprio fato gerador, de modo que a ocorrência do fato gerador é impedida ou retardada dolosamente por via sabidamente ilegal que adultera a realidade do fato gerador ou de quaisquer dos seus elementos, aspectos ou condições, podendo consistir tanto na simulação absoluta quanto na simulação relativa. O núcleo desse artigo, portanto, é o ato doloso do agente que objetiva encontrar economia fiscal por meio de ato conhecidamente ilícito.

Por fim, o artigo 73 da Lei nº 4.502/1964 prevê a hipótese em que aqueles atos previstos nos artigos 71 e 72 são praticados, dolosamente, a partir de um ajuste entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando quaisquer dos efeitos próprios da sonegação ou da fraude. Em outras palavras, o conluio restará configurado quando duas ou mais pessoas lançam mão de artifícios maliciosos e ilegais para praticar os atos previstos nos respectivos artigos 71 e 72, de sorte que essa união para a prática do ilícito de forma dolosa é comumente denominada de pacto doloso.

É nesse sentido que Gabriel Lacerda Troianelli<sup>12</sup> tem sustentado:

“Percebe-se, imediatamente que a essência da sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o *conhecimento* da ocorrência do fato gerador, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que o afetem. Ou seja, a tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador.

[...]

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade. Assim, também a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, mediante a apresentação de elementos falsos.

Quanto ao artigo 73, por dizer apenas que “conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”, nada contribui quanto à busca da essência da conduta punível mediante a aplicação da

<sup>12</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 179, ago./2010, p.48/49.

multa qualificada já que meramente se refere às condutas típicas da sonegação ou fraude.

Dessa análise pode-se concluir que a essência comum à fraude e à sonegação é a tentativa de ocultar o fato gerador ou seus elementos, de impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência do tributo devido. Neste ponto, é relevante notar que, independentemente da qualificação da conduta, esta intenção do contribuinte de enganar o Fisco, de esconder a verdade (...).”

Note-se que o traço característico e comum nas três modalidades é a conduta dolosa. O dolo é imprescindível para a aplicação da penalidade qualificada, pois, como visto, as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 se referem exclusivamente às situações em que o dolo está presente, podendo-se observar, pois, que, enquanto o artigo 71 e 72 se referem à “ação ou omissão dolosa”, o artigo 73 se refere ao “ajuste doloso”. O dolo, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

Apenas com a comprovação da intenção maliciosa por parte do agente infrator é que é possível aplicar a penalidade qualificada, o que significa dizer que os demais casos em que o dolo não é comprovado estarão adstritos à penalidade normal que, a propósito, é aplicada no percentual de 75%.

No caso concreto, note-se que autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada com base nos seguintes elementos que restaram expostos às fls. 238/239 do Relatório do Auto de Infração. Veja-se:

#### **“10. Qualificação das multas aplicadas**

[...]

10.3. A prática da sonegação encontra-se evidenciada nas seguintes condutas da fiscalizada:

10.3.1. O fiscalizado apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ do exercício 2011, relativa ao ano de calendário 2010 na qual foi constatada omissão de receitas num total de R\$ 23.692.935,49.

10.3.2. O contribuinte entregou todas as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF pertinentes ao ano-calendário de 2010, reduzindo o valor das receitas de vendas em aproximadamente 90% (noventa por cento), ou seja, estabeleceu um percentual de recolhimento de apenas 10% (dez por cento).

10.3.3. O contribuinte, em todos os meses de 2010, declarou e recebeu apenas parte dos valores relativos ao IRPJ, à CSLL, à COFINS e ao PIS, no ano-calendário de 2010, de acordo com as consultas aos sistemas da RFB.

10.3.4. Assinale-se ainda que os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACONs relativos ao ano-calendário 2010, foram apresentados informando apenas 10% (dez por cento), aproximadamente, de suas receitas tributáveis em todos os meses de 2010, tornando claro o intuito de recolher menos tributos;

10.3.5 Quando intimado a esclarecer a diferença entre os valores apurados com base nas notas fiscais comparado com as informações prestadas à Receita Federal na DIPJ, DACON, DCTF, o contribuinte, até a presente data, não esclareceu nem se manifestou.

10.3.6. Os elementos e documentos coletados no curso do procedimento fiscal, bem como a conduta dos representantes da empresa tornam evidente o inequívoco intuito de sonegação.”

Ao que parece, a premissa utilizada pela autoridade fiscal para aplicar a multa na modalidade qualificada foi a de que a empresa, de forma reiterada, teria recolhido impostos a menor, de modo que, no final, a conduta reiterada de declarar ao Fisco receitas inferiores às efetivamente auferidas configuraria a sonegação.

Ocorre que tais situações fático-jurídicas não se amoldam ao tipo legal previsto no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64 o qual trata da figura da sonegação que, a rigor, corresponde, pois, na tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador, sendo que a essência da sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que o afetem, ou seja, a tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do próprio fato gerador.

Como visto anteriormente, o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei n.º 4.502/62 deve ser compreendido não no sentido do contribuinte deixar de simplesmente pagar o tributo devido por via dolosa, mas por, dolosamente, criar embaraços à fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos de modo a ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou mesmo a ocorrência do próprio fato gerador. O núcleo aí é o impedimento ou o retardo do conhecimento do fato gerador do tributo ou, ainda, das condições que lhes são essenciais, o que não se confunde, portanto, com o ato de deixar, ainda que de forma reiterada, de recolher o tributo a menor.

Com efeito, entendo por afastar a aplicação da multa qualificada aplicada com fundamento no artigo 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96.

## **6. Das alegações da desconsideração da personalidade jurídica e da inclusão dos responsáveis no polo passivo**

De plano, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, o que significa dizer que as alegações de suposta boa-fé ou de que não houve qualquer lesão ao ente público são de todo irrelevantes. No campo das sanções tributárias, a regra geral é a de que a culpa já é suficiente para responsabilizar o agente nos moldes do que determina o artigo 136 do Código Tributário Nacional. Veja-se:

### **“Lei n.º 5.172/66**

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

Confira-se que, salvo disposição de lei em contrário, o artigo 136 do Código Tributário Nacional acaba dispensando o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração,

bastando que haja com culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência)<sup>13</sup>.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>14</sup>,

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.”

Dito isto, registre-se que, no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária aos sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, conforme as razões expostas no tópico *11. Responsáveis Solidários* do Relatório do Auto de Infração às fls. 239/240, a seguir reproduzidas:

#### **“11. Responsáveis Solidários**

11.1 Considerando a prática da empresa em declarar, de forma reiterada e sistemática, ou seja, durante todo o ano de 2010, apenas parte de suas receitas tributáveis (aproximadamente 10%), tanto em DCTF, como nas DACONs e DIPJ, deixando de efetuar os recolhimentos previstos na legislação vigente e sonogando parcela significativa das receitas auferidas, conforme demonstrado nos itens anteriores, entendemos que tal fato caracteriza conduta passível de responsabilidade solidária (...).

[...]

11.2. Em face do acima exposto, qualificam-se como sujeitos passivos solidários pelo crédito tributário ora constituído, nos termos do disposto no inciso I do art. 124 e inciso III do art. 135 do CTN (Lei nº 5.172/66), os responsáveis pela empresa à época dos fatos:

11.2.1. Ariovaldo Coyado, CPF 853.461.288-91 – Sócio e Diretor Financeiro

11.2.2. Carlos Oliveira Costa, CPF 816.736.638-34 – Sócio e Diretor Operacional.”

É preciso examinar a responsabilidade atribuída no caso concreto sob duas perspectivas, buscando-se compreender, pois, qual é a melhor exegese aplicada às hipóteses da responsabilidade prevista nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Confira-se, então, o que dispõe o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional:

#### **“Lei nº 5.172/66**

#### **Seção II – Solidariedade**

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

<sup>14</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

**Art. 124.** São solidariamente obrigadas:

**I** - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.”

A origem da disposição do artigo 124 do CTN provém da figura da solidariedade tal qual contida artigo 264 do Código Civil, que prescreve que “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”. Trata-se da ocorrência de mais de um credor ou mais de um devedor na mesma relação obrigacional em que, cada qual, terá o direito ou será obrigado pela dívida toda.

Pois bem. Ao associar a locução *interesse comum* à expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra da responsabilidade solidária, sendo necessário que se trate de interesse jurídico no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente e o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. O *interesse comum* cuja presença cria a solidariedade não é um interesse meramente de fato, mas, sim, um interesse jurídico, que é aquele que decorre de uma situação jurídica<sup>15</sup>, de modo que o mero interesse social, moral ou econômico, enquanto pressuposto fático do tributo, não autoriza, portanto, a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

De acordo com Renato Lopes Becho<sup>16</sup>,

“(…) Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-nos ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo de uma relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na copropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles.

[…].

Observemos que, se as múltiplas pessoas não ocuparem o mesmo polo da relação jurídica de Direito privado, não haverá *interesse comum*.”

Seguindo essa mesma linha de entendimento, Ramon Tomazela Santos<sup>17</sup> dispõe que

“O artigo 124 do CTN prevê, ainda, que são solidariamente responsáveis (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.

O item (i) acima trata das pessoas que têm *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum, hábil a justificar a imposição de responsabilidade tributária solidária, deve ser interpretado no seu sentido jurídico, pois, como consta expressamente do inciso I do artigo 124 do CTN, o interesse deve ser comum “na situação que constitua o fato gerador”. Assim, o interesse comum restará caracterizado, por exemplo, nas hipóteses em que duas ou mais pessoas figurarem no mesmo polo da relação jurídica descrita em lei como fato gerador, tal como ocorre com

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 460-461.

<sup>16</sup> BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? In Revista Dialética de Direito Tributário nº 182, nov./2010, p. 114-115.

<sup>17</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU incidente sobre a respectiva propriedade. Neste caso, como ambos os contribuintes estão enquadrados na condição de proprietários do imóvel, realizando a situação definida como fato gerador, é justificável a atribuição de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido.

[...]

O *interesse comum* na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).”

Portanto, a aplicação da responsabilidade passiva prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional exige a presença do *interesse jurídico comum* que, a rigor, corresponde à hipótese em que as pessoas são sujeitos da relação que deu azo à ocorrência do fato gerador, o que, tecnicamente, não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Além do mais, registre-se que, para que a fiscalização possa atribuir a responsabilidade solidária a alguém, deverá comprovar que o suposto responsável solidário praticou atos que se subsumiram ao critério material da regra matriz de incidência do tributo que se analisa.

À toda evidência que essa não é a hipótese dos autos.

No caso concreto, note-se que a responsabilidade dos Srs. Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa foi atribuída com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional porque eles detinham, respectivamente, as condições de sócio e diretor financeiro e sócio e diretor operacional. Ora, o suporte fático eleito pela autoridade lançadora apresenta viés econômico o qual não se subsume à hipótese legal da responsabilidade solidária. Não restam dúvidas de que, nesse ponto, não houve subsunção do fato à norma.

A solidariedade não é, pois, uma forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas, sim, uma forma de graduar a responsabilidade dos sujeitos de direito que já compõem o polo passivo da obrigação (mais de um contribuinte, um contribuinte e um responsável ou mais de um responsável), a fim de definir a natureza das relações entre coobrigados (v.g., solidária ou subsidiária). O artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional não trata, portanto, da hipótese de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária e isso se justifica, inclusive, por conta do tratamento que é dado a essa matéria na seção II do Capítulo IV do Código, que versa sobre a sujeição passiva em caráter geral, e não no capítulo V, o qual trata especificamente das diferentes hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária pelo legislador<sup>18</sup>.

Por essas razões, entendo que a responsabilidade solidária atribuída aos sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa com fundamento no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional deve ser cancelada.

A responsabilidade aplicada no caso concreto também reivindica a análise do que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

---

<sup>18</sup> DERZI, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729.

**“Lei nº 5.172/66**

**Seção III - Responsabilidade de Terceiros**

**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.”

Como se pode observar, se o diretor, o gerente ou o administrador da pessoa jurídica pratica atos que, segundo o contrato ou o estatuto, não poderia praticá-lo, e se, além disso, o ato ilegal ou abusivo resultar no surgimento de obrigações tributárias, aí o autor do ato deve assumir pessoalmente a responsabilidade pelos créditos tributários correlatos.

É de se reconhecer, de plano, que a interpretação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser realizada por partes.

A primeira questão diz respeito à compressão dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social ou estatutos por parte dos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. A dúvida, aqui, pode ser lançada nos seguintes termos: o sócio que não detém poderes de gestão pode ser pessoalmente responsabilizado com fundamento no artigo 135, III do CTN? E a resposta, de logo, é de todo negativa.

Veja-se que a referência aos *diretores, gerentes e representantes* é realizada pelo legislador sem qualquer distinção, já que tais categorias são equiparadas com o único objetivo de, igualmente, que sejam responsabilizadas pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica. Mas, decerto que essa equiparação tem apoio em um ponto em comum que existe entre essas três figuras. E qual é a semelhança que existe entre elas? É que elas agem em nome da pessoa jurídica e, ao fazê-lo, podem agir com excesso de poderes. Ora, a locução *excesso de poderes* se refere, exclusivamente, àquele que age além do que lhe seria dado fazer.

Um dos pressupostos de fato da norma de responsabilidade estatuída no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional é a prática de atos, por parte de quem detém os poderes de gestão da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que, no final, implique, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. Apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado pode ser responsabilizado, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de atos praticados ilicitamente por conta e risco do gestor.

Segundo Leandro Paulsen<sup>19</sup>, a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização pessoal da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera

---

<sup>19</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”

A título de informação, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de entendimento, conforme se verifica dos precedentes citados a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135 DO CTN. SÓCIO NÃO GERENTE. AUSÊNCIA DE DOLO. INAPLICABILIDADE.

A responsabilidade tributária tipificada pelo CTN como pessoal, prevista no artigo 135, tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito que pratique atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos haja com dolo e seja ou uma das pessoas elencadas no artigo 134 (inciso I), ou que atue como mandatário, preposto ou empregado (inciso II), ou, ainda, que seja diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). Não sendo comprovados nenhum destes requisitos, não pode incidir a responsabilização tributária. Tampouco podem servir de motivo para a aplicação de tal responsabilidade fatores como o parentesco entre o suposto responsável e outro responsabilizado ou a capacidade econômica do suposto responsável.

(Processo nº 10803.720109/2012-17. Acórdão nº 1402-002.733. Sessão de 16/08/2017. Publicado em 06/11/2017).

\*\*\*

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. ART. 135 DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

[...]

(Processo nº 13971.724408/2014-49. Acórdão nº 1201-001.925. Sessão de 19/10/2017. Publicado em 24/11/2017).”

Continuando com a análise interpretativa do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, chegamos no segundo ponto que merece atenção.

É que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses. Se o administrador, manifestamente, e visando seus próprios interesses, pratica atos que excedem os limites da sua função e que não estão abrangidos dentre as finalidades da empresa, aí, sim, responderá pessoalmente pelo crédito tributário na condição de substituto tributário. Agora, se o ato tiver sido praticado no interesse da empresa, a substituição não será levada a cabo, porque, do

contrário, abrir-se-ia margem para atuação de má-fé por parte das empresas que se esquivariam de assumir responsabilidades por obrigações tributárias resultantes de operações realizadas no seu interesse, sob o argumento de que seus representantes teriam agido irregularmente<sup>20</sup>.

Por mais óbvio que seja, é um tanto relevante consignar que as pessoas jurídicas têm existência distinta da existência dos seus membros, o que significa dizer que as sociedades possuem deveres jurídicos diferentes dos deveres jurídicos dos seus administradores e gestores<sup>21</sup>. Juridicamente, as sociedades de direito privado são tão reais quanto as pessoas físicas. Exprimem-se por órgãos e são capazes de todos os direitos, exceto aqueles que resultam de fatos jurídicos em cujo suporte fático há elemento que elas não podem satisfazer (e.g., ser parente para suceder legitimamente ou ter pretensão a alimentos).

Daí que não é relevante saber se houve *infração à lei* tributária, porque, como sabido, não se pode pretender que a pessoa jurídica apenas venha a praticar atos lícitos. Se o ato é praticado pela pessoa jurídica através de algum órgão seu a responsabilidade será da própria pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exerce ali a função de gestão ou de administração. Ao revés, se a pessoa que compõe a administração atua fora dos limites da sua competência, o ato não será de responsabilidade da pessoa jurídica.

Isso significa que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto. Com efeito, a *lei* que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei que é societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social.

Portanto, a mera infração à lei tributária não é causa jurídica suficiente para responsabilizar pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, porque, do contrário, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a responsabilidade do administrador, do que resultaria o fim da própria personalidade jurídica da empresa. Essa linha de pensamento é de todo superficial e, como visto, não se sustenta diante de uma análise mais técnica e apurada.

No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi<sup>22</sup>,

“(...) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

É também como Renato Lopes Becho<sup>23</sup> tem sustentado ao dispor que

<sup>20</sup> SOUZA, Hamilton Dias/ FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. In: Revista Dialética de Direito Tributário n.º 137, fev./2007, p. 56.

<sup>21</sup> Cf. Lei n.º 10.406/2002. Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)

<sup>22</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

“Se entendermos que a referência à *lei* do art. 135 do CTN significa, para o administrador de empresa, *qualquer lei*, inclusive a tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.

[...]

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes). Um tipo de infringência à lei (CTN, art. 135) pode estar, por exemplo, na não observância das determinações da Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas), ou aquelas presentes no Código Civil, art. 1.093.”

De modo não menos importante, atente-se, ainda, para um último ponto que merece atenção. É que, se é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também é certo que a autoridade lançadora é quem deve comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de considerar que cabe à autoridade fiscal comprovar que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado praticaram atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatutos, conforme se verifica dos precedente listados adiante:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

[...]

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE INFRAÇÃO À LEI NO EXERCÍCIO DA GERÊNCIA.

O sócio administrador é responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário apenas quando se comprova que o mesmo cometeu atos ilícitos no exercício da gerência da sociedade. Na falta de comprovação, deve ser afastada a responsabilidade pessoal solidária.

[...]

(Processo nº 19515.721580/2011-61. Acórdão nº 1201-001.660. Sessão de 15/05/2017. Publicado em 08/06/2017).

\*\*\*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos 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

---

<sup>23</sup> BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106-108.

ou estatutos. Fala-se 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 os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda 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. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos 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.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

[...]

(Processo n.º 10530.723584/2013-83. Acórdão n.º 9101-004.755. Sessão de 03/11/2021. Acórdão publicado em 04/10/2021).”

Por todo o exposto, note-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização dos seguintes elementos: (i) que terceiro detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores; (ii) que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado *atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*; e, além disso, (iii) que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da autoridade fiscal, nos moldes do que preceitua o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por responsabilizar os sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional exclusivamente porque eles detinham as condições de, respectivamente, sócio e diretor financeiro e sócio e diretor operacional da empresa recorrente, sendo certo que, em nenhum momento, a autoridade apontou que eles teriam agido com *excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto* e muito menos que os atos supostamente por eles praticados tenham ensejado o surgimento das obrigações tributárias aqui discutidas.

Por todo o exposto, entendo que a responsabilidade atribuída aos sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa com base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional também deve ser afastada.

## **7. Das alegações sobre a Representação Fiscal para Fins Penais**

Neste ponto, cumpre-se registrar, de logo, as controvérsias levantadas acerca do Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais constitui matérias estranhas às atribuições deste E. CARF nos moldes do que determinam os artigos 1º a 4º do seu Regimento Interno – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, a qual foi atualizada pela Portaria ME n.º 3.125, de 07 de abril de 2022.

E tanto é assim que este E. CARF acabou editando a Súmula n.º 38 a qual, a rigor, é de natureza vinculante e, por isso mesmo, acaba compondo o rol das normas tributárias complementares, nos termos do que estabelece o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional. Veja-se:

**“Súmula CARF n.º 28**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

O destinatário da Representação Fiscal para fins Penais é o Ministério Público Federal, a quem competirá dar seguimento ou não à referida representação.

**Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, conheço do presente recuso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade por preterição ao direito de defesa e, quanto às alegações de mérito, entendo por dar parcial provimento para (i) afastar a responsabilidade tributária atribuída aos sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa e, além disso, (ii) cancelar a multa qualificada de 150%.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

**Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

O Colegiado, ao julgar o Recurso Voluntário interposto nos presentes autos, acompanhou o ínclito relator no seu bem fundamentado voto, em relação à maior parcela das matérias sob análise. Não obstante, a maioria da Turma Julgadora dele divergiu em relação à atribuição de responsabilidade tributária aos sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa, com base no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), e à exigência da multa de ofício qualificada. Tendo sido designado redator do voto vencedor quanto a tais temas, passo a expor os fundamentos da decisão que prevaleceu no julgamento.

## DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

No lançamento de ofício de que trata o presente processo, a autoridade tributária aplicou, na constituição dos créditos tributários, a multa de ofício no seu percentual qualificado, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento). Veja-se com foi fundamentada tal imposição, no Relatório do Auto de Infração de fls. 227/242:

10.1 Os lançamentos descritos no presente Termo, pertinentes ao IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS, foram efetuados com a aplicação das multas previstas no §1º e §2º, Inciso I, do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei n.º 11.488/2007, cujo teor transcreve-se na seqüência:

*"...Artigo 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste Artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*- prestar esclarecimentos;*

10.2 Cabe ressaltar que esta fiscalização aplicou a duplicação da multa de 75% no Auto de Infração por entender que o contribuinte praticou sonegação, nos termos estabelecidos no caput e no inciso I do artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, transcrita na seqüência:

*Artigo 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.*

10.3 A prática da sonegação encontra-se evidenciada nas seguintes condutas da fiscalizada:

10.3.1 O fiscalizado apresentou a Declaração de Informações Econômico - Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ do exercício 2011, relativa ao ano de calendário 2010 na qual foi constatada omissão de receitas num total de R\$ 23.692.935,49.

10.3.2 O contribuinte entregou todas as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF pertinentes aos ano-calendário de 2010, reduzindo o valor das receitas de vendas em aproximadamente 90% (noventa por cento), ou seja, estabeleceu um percentual de recolhimento de apenas 10% (dez por cento).

10.3.3 O contribuinte, **em todos os meses de 2010**, declarou e recolheu apenas parte dos valores relativos ao IRPJ, à CSLL, à COFINS e ao PIS, no ano-calendário 2010, de acordo com as consultas aos sistemas da RFB.

10.3.4 Assinale-se ainda que os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACONs relativos ao ano-calendário 2010 foram apresentados informando apenas 10% (dez por cento), aproximadamente, de suas receitas tributáveis **em todos os meses de 2010**, tornando claro o intuito de recolher menos tributos.

10.3.5 Quando intimado a esclarecer a diferença entre os valores apurados com base nas notas fiscais comparado com as informações prestadas à Receita Federal na DIPJ, DACON, DCTF, o contribuinte, até a presente data, não esclareceu nem se manifestou.

10.3.6 Os elementos e documentos coletados no curso do procedimento fiscal, bem como a conduta dos representantes da empresa tornam evidente e inequívoco o intuito de sonegação.

O nobre Relator, contudo, considerou que as condutas descritas pela autoridade administrativa não se amoldariam ao disposto no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, de modo que deveria haver o afastamento. Assim, manifestou-se:

Ocorre que tais situações fático-jurídicas não se amoldam ao tipo legal previsto no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64 o qual trata da figura da sonegação que, a rigor, corresponde, pois, na tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador, sendo que a essência da sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que o afetem, ou seja, a tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do próprio fato gerador.

Como visto anteriormente, o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei n.º 4.502/62 deve ser compreendido não no sentido do contribuinte deixar de simplesmente pagar o tributo devido por via dolosa, mas por, dolosamente, criar embaraços à fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos de modo a ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou mesmo a ocorrência do próprio fato gerador. O núcleo aí é o impedimento ou o retardo do conhecimento do fato gerador do tributo ou, ainda, das condições que lhes são essenciais, o que não se confunde, portanto, com o ato de deixar, ainda que de forma reiterada, de recolher o tributo a menor.

Com efeito, entendo por afastar a aplicação da multa qualificada aplicada com fundamento no artigo 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96.

Com a devida vênia, deve-se divergir do referido entendimento.

Observe-se que o legislador previu a multa de ofício no percentual ordinário de 75% (setenta e cinco por cento) para as hipóteses de “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”. Diversamente, para as situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, estipulou o percentual qualificado para penalizar em grau diverso os responsáveis pelas condutas (comissivas ou omissivas) dolosas destinadas a “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária” “da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais” ou “das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”, ou ainda, a “impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

No caso tratado nos presentes autos, como apontado pela autoridade responsável pelo lançamento de ofício, o sujeito passivo apresentou diversas declarações ao Fisco Federal omitindo a quase totalidade das receitas auferidas, assim como realizou o recolhimento dos tributos federais em montante ínfimo quando comparado ao apurado na ação fiscal, com base nas notas fiscais eletrônicas de sua emissão e nas declarações prestadas ao Fisco Estadual.

A reiteração da conduta de declarar pequena parcela das receitas auferidas em todas as Declarações de Débito e Crédito Tributários Federais (DCTF) e todos os Demonstrativos de Apuração das Contribuições sociais (Dacon) apresentados em relação ao ano-

calendário de 2010; o fato de que as receitas declaradas importariam em cerca de 10% (dez por cento) das efetivamente percebidas (denotando método e planejamento da prática adotada) e o recolhimento de valores compatíveis com os valores declarados, em lugar do que seria devido, não deixa dúvidas de que as condutas da Recorrente se enquadram na situação prevista no art. 71, inciso I, do CTN, merecendo, portanto, a aplicação da multa de ofício qualificada.

Veja-se que não se trata, apenas, da “mera” omissão no recolhimento dos tributos devidos. Ao, reiteradamente, recolher e informar ao Fisco Federal montantes inferiores aos devidos, o sujeito passivo, indubitavelmente, buscou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos fatos geradores por ele praticados no ano-calendário de 2010.

Neste sentido, diversamente do que entendeu o Relator, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal ponto, com a manutenção da multa ofício no seu percentual qualificado, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento).

### **DA RESPONSABILIDADE COM BASE NO ART. 135, INCISO III, DO CTN**

De outra parte, a autoridade responsável pelo lançamento tributário atribuiu aos sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa, responsabilidade tributária com base em dois dispositivos legais: o art. 124, inciso I, e o art. 135, inciso III, do CTN.

Veja-se o que constou do Relatório do Auto de Infração de fls. 227/242:

11.1 Considerando a prática da empresa em declarar, de forma reiterada e sistemática, ou seja, durante todo o ano de 2010, apenas parte de suas receitas tributáveis (aproximadamente 10%), tanto em DCTF, como nas DACONs e DIPJ, deixando de efetuar os recolhimentos previstos na legislação vigente e sonegando parcela significativa das receitas auferidas, conforme demonstrado nos itens anteriores, entendemos que tal fato caracteriza conduta passível de responsabilidade solidária, senão vejamos:

Como previsto na Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional):

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

*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.*

O Decreto 3000/99 — Regulamento do imposto de Renda define a responsabilidade de terceiros em seu artigo 210:

**RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS**

Art. 210. 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 (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 135):

I - os administradores de bens de terceiros, pelo imposto devido por estes;

II - o síndico e o comissário, pelo imposto devido pela massa falida ou pelo concordatário;

III - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelo imposto devido sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

IV - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas;

V - os mandatários, prepostos e empregados;

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

11.2 Em face do acima exposto, qualificam-se como sujeitos passivos solidários pelo crédito tributário ora constituído, nos termos do disposto no inciso I do art. 124 e inciso III do art. 135 do CTN ( Lei n.º 5.172/66), os responsáveis pela empresa à época dos fatos:

11.2.1 Ariovaldo Coyado, CPF 853.461.288-91 — Sócio e Diretor Financeiro

11.2.2 Carlos Oliveira Costa, CPF 816.736.638-34 — Sócio e Diretor Operacional

O Relator entendeu, no que foi acompanhado por todo o Colegiado, que não seria cabível a atribuição de responsabilidade com base no art. 124, inciso I, do CTN.

Já quanto à responsabilidade atribuída com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN, o nobre Relator apontou que somente deveria ser imposta em relação aos “atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica”, “estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses”. Justificou, ademais que, para a referida responsabilização, “não é relevante saber se houve *infração à lei tributária*”. A conduta que justificaria a atribuição da responsabilidade com base no mencionado dispositivo seria

[...] aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência [dos sócios administradores], ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto. Com efeito, a *lei* que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei que é societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social.

Portanto, a mera infração à lei tributária não é causa jurídica suficiente para responsabilizar pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, porque, do contrário, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a responsabilidade do administrador, do que resultaria o fim da própria personalidade jurídica da empresa. Essa linha de pensamento é de todo superficial e, como visto, não se sustenta diante de uma análise mais técnica e apurada.

Finalmente, o relator manifestou o seu entendimento no sentido de que

[...] no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por responsabilizar os sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional exclusivamente porque eles detinham as condições de, respectivamente, sócio e diretor financeiro e sócio e diretor operacional da empresa recorrente, sendo certo que, em nenhum momento, a autoridade apontou que eles teriam agido com *excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto* e muito menos que os atos supostamente por eles praticados tenham ensejado o surgimento das obrigações tributárias aqui discutidas”.

Neste ponto, entendeu o restante do Colegiado por divergir do Relator.

Em primeiro lugar, por considerar que seria indevida a restrição efetuada no seu raciocínio no sentido de que a “lei” mencionada no dispositivo legal em questão seria, exclusivamente, a lei societária. Observe-se que o legislador fala em “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Neste sentido, não há qualquer restrição à natureza da lei infringida pelas pessoas elencadas nos incisos do art. 135 do CTN. O relevante é que a atuação destas exceda os poderes que lhe forem conferidos ou viole os diplomas ali elencados. Quanto à lei, a melhor leitura parece ser aquela apontada por Luís Eduardo Schoueri<sup>24</sup>, no sentido de que “o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às infrações a leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.

No caso dos autos, como visto, foram apresentadas diversas declarações à Administração Tributária Federal e efetuados recolhimentos de tributos federais em montantes de aproximadamente 10% (dez por cento) das receitas efetivamente auferidas pela pessoa jurídica. Os sócios arrolados pela autoridade responsável pelo lançamento fiscal possuíam poderes de administração e são, em última análise, os responsáveis pelo atos praticados, que se incluem na sua esfera de gestão. Como já reconhecido no tópico anterior, a conduta praticada não foi o mero inadimplemento da obrigação tributária, mas a prática reiterada de atos que buscaram impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores realizados e dos montantes de tributos devidos em decorrência destes.

Diversamente do que entendeu o relator, portanto, os sócios em questão não foram responsabilizados, exclusivamente, pela condição que ostentavam, mas pela prática dos atos perfeitamente identificados e a eles atribuídos.

Deste modo, cabível a manutenção da responsabilidade atribuída aos sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa com base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto, entendeu a maioria do Colegiado por, divergindo, parcialmente, do relator, quanto ao mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para afastar a responsabilidade tributária atribuída aos sócios Ariovaldo Coyado e Carlos Oliveira Costa, com base no art. 124, inciso I, do CTN, mas mantendo a exigência da multa de ofício qualificada e a responsabilidade tributária atribuída aos citados sócios, com base no art. 135, inciso III, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

---

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, e-book, não paginado.