PROCESSO Nº 13.963-000.138/85-81

MINISTÉRIO DA FAZENDA

fas/

Sessão de 22 de setembro de 1986 ACORDÃO N.º 101-76.767

Recurso n.º 90.391 - IRPJ - EXS.: DE 1983 a 1985

Recorrente PEDRO NILO ALTHOFF E OUTROS

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM FLORIANÓPOLIS (SC).

IRPJ - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EX-DIRIGENTES DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO - NOTAS FISCAIS, "CALÇADAS", DE VENDAS E, "FRIAS" DE COMPRAS - - FALSIDADE IDEOLÓGICA - Os ex-diretores assumem a responsabilidade tributária do imposto de renda, acrescido dos encargos legais, devido pela pessoa jurídica, por atos praticados ao tempo em que a administravam, decorrentes da falsidade ideológica de notas fiscais, calçadas, de vendas e, frias, de compras, das quais se serviram com gravíssima infração de lei, e considerando-se também que, por decisão judicial, ela teve cancelado, na Junta Comercial, o registro de todos os atos ali efetuados, referentes ao período em que eles a dirigiram com excesso de poderes (art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66-CTN e art. 142, inciso VI, do RIR/80).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEDRO NILO ALTHOFF E OUTROS:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 22 de setembro de 1986.

V.v.

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 25 SET 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13.963-000.138/85-81

RECURSO Nº: 90.391

ACÓRDÃO Nº: 101-76.767

RECORRENTE: PEDRO NILO ALTHOFF e OUTROS

R E L A T Ó R I O

PEDRO NILO ALTHOFF e outros (ANTÔNIO CARLOS ALTHOFF e PAULO ROBERTO PERINI), com endereço na cidade de Criciúma, Estado de Santa Catarina, se acham capitulados no Auto de Infração de fls. 398, como responsáveis de recolher o crédito tributário decorrente do imposto de renda devido, em relação aos exercícios de 1983 a 1985, pela pessoa jurídica da empresa ALFA EMBALAGENS S.A., sociedade de capital fechado, da qual participavam como acionistas, com 100% do capital social (fls. 14), na ocasião em que ela teve, em 15.05.1985, por decisão judicial, cancelados, na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina - JUCESC, os registros de todos os atos ocorridos a partir de 14 de maio de 1976 (fls.34).

No Termo de Encerramento de Ação Fiscal, a fls.394/395 se diz, no item 5, em concordância com o que se descreve na peça vestibular da autuação, que as referidas pessoas físicas autuadas se identificam, na qualidade de responsáveis pelos tributos devidos pela citada empresa, na conformidade do que estabelecem o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966) e artigo 142, inciso VI, do RIR/80, em razão do que assim se historia nos itens 1 a 4:

> "A empresa Indústrias Alfa Ltda., localizada na Av. Carlos Pinto Sampaio, 279, na cidade de Criciúma-SC, foi alienada em 14.05.76. Os novos sócios continuaram a operar sob a mesma denominação

até o dia 08.09.81 e sob a denominação de Alfa Embalagens S.A. de 08.09.81 até o dia 29.03.85. Consta como detentores da mesma, nos últimos exercícios, os sócios Pedro Nilo Althoff, CPF nº 122321499-0, residente na rua Eugênio de Bonna Castelan, 255; Antônio Carlos Althoff, CPF nº 245385909-91, residente na rua Tiradentes, 142, Ap. 401 e Paulo Roberto Perini, CPF nº 117550500-49, residente na rua Henrique Schiaud, s/nº, todos na cidade de Criciúma-SC.

2. Por decisão judicial de 29.10.82 (fls.20/30), foi declarado rescindido aquele "Contrato de Compra e Venda, Cessão e Transferência de Quotas e Direitos", firmado em 14.05.76, para reintegrar os antigos proprietários na posse de todos os bens que foram transferidos através do citado contrato.

3. Após a referida decisão judicial ter transitado em julgado, o Juiz de Direito da 3ª Vara Cível da Comarca de Criciúma expediu o mandado de reintegração de posse de fls. 32.

4. Em 15.05.85 foram cancelados os registros de todos os atos ocorridos a partir de 14.05.76, discriminados às fls. 34".

Em vista de cancelar-se, na Junta Comercial, o registro de todos os atos ali efetuados pela administração da empresa Alfa Embalagens S.A., e tendo essa pessoa jurídica sido dada por liquidada em 29.03.1985 (fls. 32), a cobrança do crédito tributário correspondente ao exercício de 1985 compreende o do período-base de 01.01.1984 a 31.12.1984 e o relativo ao período imediato até a data de encerramento, ou seja, de 01.01.1985 a 29.03.1985, como dispõe o artigo 152 do RIR/80.

As irregularidades anotadas pela fiscalização consistem, nos exercícios de 1983 e 1984, em omissão de receita caracterizada pela emissão de notas fiscais calçadas, relacionadas de fls. 142 a 170, e, no exercício de 1985, por imprestabilidade da escrita, com o seu conseqüente abandono e arbitramento do lucro sobre a receita bruta. Do valor tributável, como receita omitida no exercício de 1984, foi excluído o prejuízo de Cr$ 81.424.788 ' declarado a fls. 19.

O Termo de Encerramento de Ação Fiscal lavrado em 10.10.1985, consigna que a escrituração contábil referente ao pe

ríodo-base de 01.01.1985 a 31.12.1984 e ao período de 01.01.1985a 29.03.1985, está eivada de fraudes e irregularidades insanáveis que a tornam imprestável à apuração do lucro real, porque:

(a) - emitiram-se diversas notas fiscais calçadas,de janeiro a abril de 1984, conforme relação de fls. 163/170 e documentos constantes do volume anexo composto por 1.446 folhas;

(b) - usaram-se inúmeras notas fiscais "frias"de compras de empresas inexistentes e de empresas que não efetuaram nenhum fornecimento de mercadorias a Alfa Embalagens S.A., conforme documentos de fls. 37/141 e 171/188;

(c) - apresenta saldo credor de caixa no balanço de encerramento do período-base de 1984 (documento a fls. 190);

(d) - apresenta saldo credor na conta duplicatas a receber de diversos clientes (documentos de fls. 191/198);

(e) - falta com apresentação da declaração de rendimentos relativa ao período-base de 01.01.1984 a 31.12.1984 e também a relativa ao período de 01.01.1985 a 29.03.1985, uma vez que as atividades da empresa Alfa Embalagens S.A. se encerraram em 29.03.1985, por decisão judicial (fls. 32).

O arbitramento do lucro se fez pela aplicação dos coeficientes de 15% e 18%, respectivamente sobre a receita bruta do período-base de 01.01.1984 a 31.12.1984 e do período de 01.01.1985 a 29.03.1985.

Houve recusa por parte das pessoas físicas dos autuados em tomar ciência do Termo de Início de Fiscalização (fls.01), do Termos de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 394/395) e do Auto de Infração (fls. 398), como consta da declaração de fls. 399,tendo-lhes sido dado ciência por avisos postais (AR's de fls. 401 a 403).

O litígio fiscal se iniciou com a petição impugnativa de fls. 404/407, através da qual os autuados,como defesa, dizem que, em razão de ter o "Contrato de Compra e Venda, Cessão e

Transferência de Quotas e Direitos" sido rescindido por decisão judicial e os proprietários de outrora reintegrados na posse da sociedade e de todos os seus bens, a cobrança do imposto de renda devido pela pessoa jurídica de Alfa Embalagens S.A., por supostas infrações, não lhes deve ser imposta, porque:

(1º) - a sociedade continua existindo sob o controle de seus antigos titulares;

(2º) - não está demonstrado que tenham agido com excesso de poderes, ou infração da lei, contrato social ou estatuto, como condição essencial à aplicação da regra do artigo 135, inciso III, do CTN;

(3º) - não sendo os autuados contribuintes diretos, a figura inscrita nesse dispositivo codificado é a da substituição tributária, que apenas ocorre quando houver impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, tal como está escrito no artigo 134, em conjunto com o qual, necessariamente, deve ser interpretada a regra do artigo 135;

(4º) - existindo a empresa, dela deve ser cobrado o tributo, se devido for, e ela, se for o caso, terá direito de regresso contra os ora impugnantes;

(5º) - nenhuma das supostas infrações decorre de excesso de poderes ou infração de lei, já tendo os tribunais superado a tese de que a falta de recolhimento, pura e simplesmente, caracterize infração da lei capaz de induzir a responsabilidade inscrita no artigo 135 do CTN, citando, como exemplo, a decisão proferida na Apelação Cível 68.525-RJ, pelo Egrégio Tribunal Federal de Recursos, cuja ementa assim transcrevem:

> "Tributário - Responsabilidade de ex-diretores de sociedade por ações, conseqüente de não recolhimento de Imposto de Renda..
> Nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, para tornar efetiva a responsabilidade das pessoas físicas ali referidas por débitos fiscais das pessoas jurídicas de direito privado em geral, e, entre elas, as sociedades de capital, ao contrário do que ocorre em relação às sociedades de pessoas (art. 134), é necessário que tenham agido com exces

so de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos, hipóteses que não se podem ter como configuradas pelo não recolhimento de tributo para cuja incidência não hajam contribuído, sendo simples decorrência da atividade normal da sociedade". (Revista TFR, vol. 100/114);

(6º) - idêntica é a orientação do Supremo Tribunal Federal, por decisão recente proferida no Recurso Extraordinário 101.338-RJ (vol. 112/812 da Revista Trimestral de Jurisprudência);

(7º) - no caso concreto, já há decisão judicial da Junta de Conciliação e Julgamento da Comarca de Criciúma, no Processo 703/85 (anexa), no sentido de que a empresa, que continua existindo, embora tenha mudado a razão social, é a única responsável por todas as dívidas trabalhistas, raciocínio que se aplica, por inteiro, aos débitos fiscais;

(8º) - não sendo mais os titulares da empresa e pelo litígio existente entre eles e os atuais controladores da sociedade, é-lhes impossível ter acesso aos livros e assentamentos que lhes permitiriam enfrentar o mérito da exigência, caracterizando manifesto cerceamento de defesa o fato de não ter possibilidade de verificar se o tributo é efetivamente devido ou não".

Levado o processo à audiência de um dos autuantes para exame dos fundamentos da petição impugnativa, proferiu ele a informação fiscal de fls. 415/416, na qual pôs em relevo que os questionantes se calam totalmente sobre as verificações efetuadas, quanto à existência de evidente intuito de fraude em:

- 724 notas fiscais de vendas calçadas, com duplos valores, o menor (aproximadamente 10%) destinado à contabilidade e o maior, destinado ao cliente, emitidas no período de dezembro de 1982 a abril de 1984;

- 97 notas fiscais de compras frias da Companhia Indústria de Papéis Alcântara (doc.de fls. 37/141), emitidas no período de julho de 1984 a fevereiro de 1985;

- 11 notas fiscais de compras frias de empresa inexistente Polisacos - Indústria de Sacaria e Derivados Ltda. fls. 137/138 e 171/184, emitidas no período de abril de 1984 a julho de 1984;

— 3 notas fiscais de compras frias de empresa inexistente - Brascoral Indústria de Tintas Ltda. (doc. de fls. 185/189), emitidas no período de abril de 1984 a julho de 1984.

Com base na aludida manifestação fiscal e após dizer, na ementa, sob o tópico de nulidades, que

> "Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, quando os elementos de que necessita o contribuinte para elaborar suas contra-razões de mérito se encontram juntado aos autos",

o Delegado da Receita Federal em Florianópolis, resolveu tomar conhecimento da impugnação, porque manifestada na forma e no prazo de lei, para rejeitar as preliminares levantadas, tendo assim se externado, como parte fundamental do seu julgamento que tomou o nº 208/86 (fls. 417/428).

> Como se verifica, os impugnantes não discutem o mérito da exigência, cingindo-se às preliminares levantadas. E, antes de se demonstrar a insubsistência das mesmas, convém discorrer sobre as peculiaridades de que se reveste o presente caso.
>
> No dia 14.05.76, através do contrato de compra e venda, cessão e transferência onerosa de quotas e direitos sociais, os ora impugnantes adquiriram a empresa indústrias Alfa Ltda., CGC/MF nº 82.555.707/0001-29, que continuou a operar sob a mesma denominação até o dia 08.09.81, quando foi transformada em sociedade anônima, sob a denominação de Alfa Embalagens S.A.
>
> Face à absoluta inadimplência contratual por parte dos adquirentes, os vendedores, Sr. Haiquel Dequech e sua mulher e Sr. Nicolau Destri Napoleão, entraram com ação de resolução do referido contrato, cumulada com reintegração na posse dos bens móveis, utensílios, maquinaria, semoventes e de bens imóveis, matéria-prima, produtos acabados e semi-acabados, cancelamento do registro da alteração do contrato social, com perdas e danos.
>
> A ação foi julgada procedente, no sentido de declarar rescindido o contrato, cancelando-se as alterações do contrato social ocorridas a partir de 14.05.76, bem como de reintegrar os autores na posse de todos os bens transferidos pelo contrato então rescindido, reconhecendo-lhes também o direito de serem indenizados em perdas e danos (fls.207

30. Transitada a sentença em julgado, foi emitido, em 29.03.85, o competente mandato de reintegração de posse (fls. 32).

Portanto, permaneceram os impugnantes na sociedade no período de 14.05.76 a 29.03.85, e o auto de infração abrangeu o período de 1º.01.82 a 29.03.85.

No período fiscalizado, foram detectadas as seguintes irregularidades:

a) **omissão de receitas, através do processo fraudulento das chamadas "notas calçadas"** — os autuantes visitaram diversos clientes da Alfa Embalagens S.A. e constataram que os valores constantes das 1ªs vias das notas fiscais nºs 019196,019218, 019397, 019498, 019539, 019560, 019574, 019782, 019825, 019877, 019981, 020145, 022036, 022582 e 023222 eram significativamente maiores que os valores constantes das 5ªs vias, presas aos talonários e objeto de escrituração. Diante disso, procederam ao levantamento de todas as notas fiscais cujas 5ª e 8ª vias continham valores divergentes (v. fls. 142/170 e respectivas notas fiscais juntadas por cópia a fls. 1/994 do volume apenso) e tributaram a parcela da receita omitida, a saber:

exercício social de 1982 - Cr$ 8.210.884;
exercício social de 1983 - Cr$ 195.424.788.*

* Cr$ 276.848.819 de receita omitida menos o prejuízo apurado de Cr$ 81.424.788.

b) emissão de **notas "calçadas"**, de janeiro a abril de 1984, nas quais o valor contabilizado era astronomicamente superior ao valor real da venda (cf. 5ª e 8ª vias das notas fiscais juntadas por cópia a fls. 995/1446 do volume apenso); utilização de inúmeras **notas"frias"**: parte de empresas inexistentes (POLISACOS - Indústria de Sacaria e Derivados Ltda., CGC/MF nº 77.524.198/0001-41,doc. fls. 137/141 e 171/184, e Brascoral Indústria de Tintas Ltda., CGC/MF nº 62.787.556/0001-94, doc.de fls. 185/189), emitidas no período de abril a julho de 1984, e parte da Companhia Indústria de Papéis Alcântara, emitidas no período de julho de 1984 a fevereiro de 1985, a qual não havia efetuado qualquer fornecimento de mercadoria à Alfa Embalagens S.A., conforme se vê dos documentos de fls. 37 a 141; apresentação de **saldo credor de caixa** no balanço de encerramento do exercício social de 1984 (doc. fls. 190); e apresentação de **saldo credor na conta duplicatas a receber** de diversos clientes (doc. fls. 191/198; tudo isso levou o fisco a considerar a escrita contábil imprestável para determinação do lucro real dos exercícios financeiros de 1984 e 1985 (período-base de 1º.01.84 a

31.12.84 e de 1º.01.85 a 29.03.85), passando, assim, a exigir o imposto com base no **lucro arbitrado.**

Portanto, ao contrário do que alega, ficou sobejamente demonstrado e comprovado nos autos que os impugnantes cometeram reiteradas infrações de lei, revestidas de evidente intuito de fraude. Assim, e tendo em conta que a sociedade, por ocasião do procedimento fiscal, já havia retornado ao controle dos antigos sócios, os autuantes acharam por bem lavrar o auto de infração contra os Srs. Pedro Nilo Althoff, Antonio Carlos Althoff e Paulo Roberto Perini, ou seja, os diretores que praticaram as infrações, e o fizeram com arrimo no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, editado pela Lei nº 5.172/66.

Alegam os impugnantes que o questionado dispositivo só teria aplicação, se a empresa não continuasse existindo, pois só assim estaria preenchido o requisito da impossibilidade de cumprimento da exigência por parte do contribuinte, tal como impõe o artigo 134, em conjunto com o qual entende deva ser interpretada a regra contida no prefalado artigo 135.

Ora, tal entendimento carece de qualquer fundamento. Se não, veja-se:

A seção III do citado CTN, que trata especificamente da responsabilidade de terceiros é integrada pelos artigos 134 e 135, que rezam:

> "Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
>
> .....
>
> VII — os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório:
>
> 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 estatuto:
>
> 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".

Como se deflui da simples leitura dos textos, apenas no caso do artigo 134, em que terceiros respondem solidariamente com o contribuinte, pressupõe-se a condição da impossibilidade de cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, e, na hipótese do inciso VII, a de que a sociedade (de pessoas) tenha sido extinta.

No tocante ao artigo 135, inciso III — em que se encontra enquadrada a exigência fiscal —, não há que se cogitar de tais condições, sendo igualmente infundada a afirmação de que o mesmo deva ser interpretado em conjunto com o artigo 134.

Na aplicação do enfocado artigo 135, inciso III, convém frisar, os requisitos são apenas estes: a) ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; e b) que tais atos tenham sido praticados por diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O único elo existente entre ambos os dispositivos é que as pessoas referidas nos incisos do artigo 134 são mencionadas no inciso I do artigo 135. Só isso e nada mais.

Com efeito, dos ensinamentos do eminente e saudoso tributarista ALIOMAR BALEEIRO, "in" Direito Tributário Brasileiro, pág. 434/5, depreende-se que os dispositivos em foco são autônomos, com condições e efeitos distintos, inclusive quanto às penalidades. Veja-se:

> "No art. 135, há outra hipótese de vinculação do terceiro, que representa o contribuinte ou lhe serve de instrumento jurídico: — a autuação com excesso de poderes ou a infração de cláusulas de contratos ou estatutos.
>
> Nesses casos, além das categorias de pessoas arroladas no art. 134, que passam a ser plenamente os responsáveis pelos creditos tributários, — e não apenas solidárias estritamente em caso de impossibilidade do cumprimento por parte do contribuinte — ficam na mesma situação os mandatários, prepostos e empregados, assim como os diretores, gerente ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, em geral.

O caso, diferentemente do anterior, não é apenas de solidariedade, mas de responsalidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte.

O art. 135 não ressalva as penalidades de caráter não moratório nem limite sua eficácia apenas à obrigação principal, como aconteceu no art. 134. A "contrário sensu", abrange — parece-nos — quaisquer penalidades e obrigações acessórias."

"In casu", houve reiteradas infrações de lei com a deliberada intenção de sonegar tributos, tendo sido tais atos praticados pelos Srs. Pedro Nilo Althoff, Antonio Carlos Althoff e Paulo Roberto Perini, na condição de diretores da sociedade. Logo, a responsabilidade destes é pessoal, integral e exclusiva, por força do artigo 135, inciso III, do CTN.

De fato, não poderia ser de outra forma, pois seria absurdo se os antigos titulares, atualmente os controladores da sociedade, que já haviam sido vítimas da irresponsabilidade e inadimplência dos ora impugnantes, viessem a ter o patrimônio da empresa novamente comprometido por infrações cometidas por outrem que delas tiraram proveito, pagando menos imposto. Aliás, o legislador, ao atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte, teve por objetivo exatamente coibir que o infrator pudesse ser beneficiado com o próprio procedimento ignóbil.

Portanto, é ponto incontroverso que todo ato praticado por diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, com excesso de poderes ou com infração de lei (este o caso sob exame), contrato ou estatuto social e que provoque o nascimento de obrigações tributárias enseja a responsabilidade tributária do autor. Esta norma também está inserida no artigo 142 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, o que vem reforçar a intenção de a autoridade fiscalizadora alcançar aqueles que, infringindo a lei, lesam a Fazenda Pública e colocam em perigo a estabilidade patrimonial da empresa. ' Ei-lo.

"Art. 142 — 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 nº 5.172/66, art. 135):

.....

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

Ademais, nesse sentido é mansa e pacífica' a jurisprudência, tanto na esfera administrativa como na judiciária, valendo, a título de ilustração, transcrever a ementa dos seguintes julgados:

— do Tribunal Federal de Recursos:

"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA — Diretor de Sociedade Anônima.

EMENTA: Responsabilidade Tributária. Diretor de Sociedade Anônima

A jurisprudência deste Tribunal, no caso particular das sociedades anônimas, tem admitido a responsabilidade tributária dos diretores, com assento no art. 135 do Código Tributário Nacional, fazendo-o com temperamentos e certo casuísmo.

"In concreto", os fatos geradores ocorreram na gestão do diretor; o fato de terem sido aprovadas as suas contas pela sociedade não o exonera da responsabilidade perante terceiro; a toda sorte, trata-se de falta de recolhimento de contribuições descontadas dos salários pagos (...)". (AC 40.191). Rel. Min. Sebastião Alves dos Reis. 2ª Seção. Maioria. DJ 16.10.80).

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — Sócio Gerente — Responsabilidade Tributária.

EMENTA: Falta de recolhimento do IPI.

Responsabilidade do sócio-gerente. A tratar-se de infração verificada ao tempo da sua gerência, a retirada do quotista da sociedade não o exime da responsabilidade tributária à que se refere o art. 135, III, do CTN." (EAC 45.834-SP. Rel. Min. José Dantas. 2ª Turma. Unânime. DJ 11.9.80).

"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - Sociedade por cotas — Ex-Sócio.

EMENTA: Sociedade por cotas de responsabilidade limitada — Responsabilidade Tributária — Ex-Sócio.

1) A responsabilidade do sócio cotista pelas dívidas da sociedade não advém da simples integralização do capital social e de ainda estar na firma quando se lavrou o auto de infração: É necessário se demonstre que ele, a esse tempo, agiu com infringência à lei, excesso de mandato, infração de cláusula estatutária ou contratual, hipóteses não configuradas nos autos.

2) Não há, pois, razão para chamar-se à responsabilidade, por dívida da sociedade e embargante, que se retirou da firma um ano antes do procedimento administrativo.

3) Apelação denegada." (AC 49.146-SP. Rel. Min. Washington Bolívar. 1ª Turma. Unânime. DJ 7.5.80).

(Os grifos não pertencem ao original)

— do Supremo Tribunal Federal:

"Sociedade por quotas de responsabilidade' limitada. Os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se o sócio praticou ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. — Recurso extraordinário não conhecido" (RE 85.241 - SP - STF, 2ªT., Rel. Min. Leitão de Abreu, un., DJ-24/02/78, pág. 753).

"Sociedade por cotas de responsabilidade Limitada. Execução fiscal. Bens particulares dos sócios.

Nas sociedades por cotas de responsabilidade limitada, os bens particulares do sócio não respondem pela dívida fiscal, salvo quando tenha agido com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto.

Recurso extraordinário não conhecido." (RE nº 97.529, Rel. Min. Francisco Rezek, "in" RJ nº 105/1262)

(Grifos acrescidos)

Quanto à decisão proferida na Apelação Cível 68.525-RJ, pelo Egrégio TFR, trazida à colação pelos impugnantes, não pode ser invocada no presente caso, pois se trata de situação totalmente diferente. Ali, ocorreu simples falta de recolhimento do imposto de renda para cuja incidência não com

tribuíram os ex-diretores da sociedade por ações, sendo mera decorrência da atividade normal da sociedade, enquanto, na hipótese dos autos, não se trata de simples falta de recolhimento do tributo, mas de deliberadas infrações da lei, mediante a utilização de meios manifestamente fraudulentos.

No que concerne à decisão proferida, em 20.11.84, pelo Excelso Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 101.338-RJ, ao contrário do pretendido pelos impugnantes, só veio, "mutatis mutandi", corroborar o acerto da atribuição da responsabilidade pessoal dos dirigentes infratores.

Com efeito, referida decisão está assim ementada:

> "Sociedade por quotas de responsabilidade' limitada. Os bens particulares dos sócios não respondem por dívida fiscal da Sociedade, salvo quando o sócio pratica ato com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto. Precedentes do STF. Recurso extraordinário provido."(Grifei),

Sendo também oportuno transcrever o seguinte trecho do Voto do Relator, o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro:

> "Voto
>
> O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro' (Relator): Repilo a preliminar.
>
> É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que o sócio-dirigente de sociedade por quotas responde solidária e ilimitadamente pelos atos praticados com violação da lei, incluindo-se dentre estes a falta de recolhimento do IPI na época própria, o que, em tese, constitui crime de apropriação indébita, imputável ao responsável legal da firma (Decreto-lei nº 326/67, artigo 20; Decreto nº 3.708/1919, artigo 10; CTN, artigo 135, III).
>
> Nesse sentido, a ementa do Acórdão proferido por esta Turma na AC nº 53.139 SP (DJ 11-9-80, pág. 6.856):
>
> Sociedade por quotas e responsabilidade ' limitada — IPI — Responsabilidade do sócio-gerente.

Em execução de crédito decorrente de IPI responde o sócio-gerente de sociedade por quotas e responsabilidade limitada com seus bens particulares, pois a utilização do produto da arrecadação daquele tributo, em fins diversos do seu recolhimento aos cofres públicos, constitui crime de apropriação indébita, imputável aos responsáveis legais da firma (Decreto-lei nº 326/67, artigo 2º).

Precedentes jurisprudenciais.

Provimento em recurso da embargada e desprovimento do recurso dos embargantes." - (Destaques meus)

No que diz respeito à decisão da Junta de Conciliação e Julgamento, proferida no processo nº 703/85, referente à ação trabalhista proposta contra Alfa Embalagens S.A., Globus Embalagens Ltda. e Haikel Dequech, não pode surtir qualquer efeito na área tributária. De fato, a responsabilidade tributária tem conceito próprio e está expressamente regulada no Código Tributário Nacional. E ainda que estivesse omissa, não caberia valer-se do conceito de responsabilidade na sucessão trabalhista, pois, na interpretação da legislação tributária, inexiste permissão para se socorrer de princípios do Direito do Trabalho, ramo que é de direito privado (v.art. 108 do CTN).

Em derradeiro, no tocante ao argumento de que, não mais sendo os titulares da empresa, não têm alcance aos livros e assentamentos que lhes permitiriam enfrentar o mérito da exigência, é outra preliminar que deve ser repelida, uma vez que, considerando as modalidades das infrações praticadas — notas calçadas, notas frias ou fictícias, saldo credor de caixa, saldo credor da conta duplicatas a receber — nada há a se examinar além da farta documentação já acostada aos autos.

De resto, cumpre ressaltar que, por força das disposições contidas no Decreto-lei nº 2.284, de 10.03.86, e na Portaria MF nº 122, de 25.03.86, o crédito tributário em tela, expresso em ORTN, está sendo convertido na nova unidade do sistema monetário brasileiro, o cruzado, utilizando-se, para tanto, o valor da OTN "pro-rata", fixado para 28.02.86 (Cz$ 105,45)".

Não se conformando com o decidido na petição impugnativa, voltam os insurgentes contra a ação fiscal a debater

em grau de recurso, tempestivamente apresentado nos termos da petição de fls. 431/434, a questão da responsabilidade tributária insistindo na tese de que se devido for o imposto ora em exigência, não são eles responsáveis pelo recolhimento do tributo. Diz ser heresia a afirmação de que todos os elementos necessários à defesa se encontram nos autos. Aduz que a documentação anexada foi escolhida pelos autuantes para justificar a exigência, mas que os documentos demonstram a inexistência de infrações, para, afinal, darem estas como sendo supostas.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

A distinção do que se pode e do que não se pode fazer constitui uma faculdade originária, induzível da experiência, graças à qual se orienta o procedimento de maneira a não se incidir em atos que não devem ser feitos. Assim, todas as operações empregadas nessa faculdade, para induzir a juridicidade ou antijuridicidade dos atos praticados ou a serem praticados, pressupõem, como por si mesmas se evidenciam, o conhecimento das circunstâncias ou conseqüências relacionadas com o direito positivo. E este conhecimento, com todos os seus corolários, faz contrapor-se a verdade à farsa de realidade, a fim de, elevando a disciplina jurídica a um plano exaltado, estabelecerem-se premissas que desmascaram a suposta idéia do direito, fingidamente constituído mediante ardil, opondo-se-lhe a excelsitude do Direito confirmada através da eminência da Justiça.

Então, a seqüela por meio da qual se persegue a excelência do Direito, faz com que este, em seu aspecto universal de abraçar a verdade, se relacione com a fenomenologia, quando estuda a origem e a evolução dos fenômenos, com a ontologia, quando diz o que a norma jurídica é, com a deontologia, quando avalia a norma positiva que deve ou devia ser, com a lógica, quando demonstra coerência excelsa entre os princípios e as conclusões do raciocínio jurídico e com a razão pura, quando sublima o direito, divinizando-o por assim dizer.

A não ser por distorção dos atos, fatos ou negócios, é incompreensível, por óbvia repelência, que o fenômeno da fraude prevaleça e não se atinjam aqueles que dela se serviram agindo de má fé, com os desmandos da conduta na gerência da sociedade, usando de notas fiscais, "calçadas", de venda e de notas fiscais, "frias", de compras. Pretender transferir a responsabilidade tributária para outros com base no artigo 134 do CTN, procurando-se escurecer o que dispõe o artigo 135, inciso III, quando acintosamente se cometeu infração à lei, com emprego de

fraude, é tentar afogar a realidade em artifícios com argumentação especiosa. Seria a antítese do que foi dito a respeito da ontologia, da deontologia, da lógica, da razão pura, enfim, não a excelsitude do Direito, mas a sua infernalidade, com a prevalência da injuridicidade do fenômeno da fraude e, portanto, a negação da Justiça, para que esta se insculpisse com caracteres da minuscularia, míope pela imperceptibilidade decorrente da falta de nexo em chamar à responsabilidade os que de nenhum modo cooperaram na ação detrimentosa de outrem e deixar livres de apoquentação aqueles que, em realidade agindo com excesso de poderes, participaram do ato lesivo, cometido fraudulentamente, e, sem dúvida alguma, com infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ademais, se fosse, como se requereu, em chamar à responsabilidade tributária as pessoas que, de maneira nenhuma, participaram da ação detrimentosa com que outros, no caso os recorrentes, defraudaram o erário, na forma como consta do processo, seria ignorar que elas já enfrentaram conseqüências do inadimplemento desses outros na observância do contrato de compra e venda, cessão e transferência de quotas e direitos, firmado em 14.05.1976, pela transmissão da empresa Alfa Embalagens Limitada, por isso tiveram de ingressar em juízo, a fim de serem reintegradas na posse de todos os haveres e direitos, por motivo da irresponsabilidade na falta de cumprimento de obrigações pelos adquirentes, que, não se olvide, aqui se refletem nas pessoas dos recorrentes. E não foi debalde, pelo inadimplemento dessas obrigações, que a decisão judicial de reintegração de posse determinou cancelar-se, na Junta Comercial, o registro de todos os atos, ali inscritos, em nome da pessoa jurídica, que se realizaram durante a gestão dos recorrentes.

Fora essas cogitações, se fosse como quer a defesa, o sonegador do tributo se colocaria numa situação vantajosa sobre quem, de nenhum modo, participou da deslisura do dolo específico para esquivança da obrigação tributária, como ocorre na espécie dos autos. A aplicação do artigo 134 do CTN, como pretendido, ignorando-se as disposições do artigo 135, inciso III, implicaria numa "vexata quoestio" em castigar, em casos "et similia"

dos autos, com responsabilidade tributária quem não causou dano de fraude, libertanto-se da obrigação de responder pelas ações próprias aqueles que, com dolo específico, se incriminam, nos termos do artigo 1º, incisos II e III, da Lei nº 4.729, de 14.07.65 (artigo 743, incisos II e III, do RIR/80) com a sonegação fiscal, ou, nos termos do artigo 299 combinado com o artigo 304, ambos do Código Penal, pelo uso de documento falso. E não há assim como deixar de entender que as disposições da lei se obscurantizaram na gestão dos recorrentes.

Categoricamente, a resposta à defesa deve ser pela negativa, pois, não só argumentos de ordem prática, senão de rigorosa lógica jurídica demonstram, na espécie, a iníqua pretensão diante da forma como a deontologia avalia a norma do artigo 135, inciso III, do CTN, como de responsabilidade pessoal, em confronto do artigo 137, inciso III, do mesmo Código, não deixando que a Justiça se estabeleça em débito com a razão pura. Nesse sentido, é oportuno relembrar o que se escreveu no ato recorrido:

> "In casu, houve reiteradas infrações de lei com a deliberada intenção de sonegar tributos, tendo sido tais atos praticados pelos Srs. Pedro Nilo Althoff, Antônio Carlos Althoff e Paulo Roberto Perini, na condição de diretores da sociedade. Logo, a responsabilidade destes é pessoal, integral e exclusiva, por força do artigo 135, inciso III, do CTN.
>
> De fato, não poderia ser de outra forma, pois seria absurdo se os antigos titulares, atualmente os controladores da sociedade, que já haviam sido vítimas da irresponsabilidade e inadimplência dos ora impugnantes, viessem a ter o patrimônio da empresa novamente comprometido por infrações cometidas por outrem que delas tiraram proveito, pagando menos imposto. Aliás, o legislador, ao atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte, teve por objetivo exatamente coibir que o infrator pudesse ser beneficiado com o próprio procedimento ignóbil."

Adotar o critério sugerido pela defesa de primei

ramente exigir-se daqueles que se reintegraram na posse a satisfação do tributo e depois exercer-se o direito de regresso sobre os recorrentes que se comportaram, à época dos atos ilícitos, com desvirtuamento de suas funções na gerência dos negócios da sociedade, importaria na consagração do absurdo. Por excesso de poderes, inclusive por atos que praticar contrário ao direito ou faltante a dever prescrito em lei, a pessoa física do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado assume, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, a responsabilidade tributária do imposto devido pela respectiva pessoa jurídica. Ao contrário, estar-se-ia contemplando o absurdo de que o agente, de algum modo, se beneficia do ato lesivo, e negando a regra de que "a ninguém é dado extrair proveito da própria torpeza".

Desde o momento que o ato ou excesso é aplicado a um fim ilícito ou imoral, a lei, que é a expressão do direito, como sendo mínimo ético indispensável, retira-lhe o arrimo, pois, de outro modo, estaria faltando à sua própria finalidade. Daí a razão pela qual o ato da autoridade singular evidencia que:

> "Quanto à decisão proferida na Apelação Cível 68.525-RJ, pelo Egrégio TRF, trazida à colação pelos impugnantes, não pode ser invocada no presente caso, pois se trata de situação totalmente diferente. Ali ocorreu simples falta de recolhimento do imposto de renda para cuja incidência não contribuíram os ex-diretores da sociedade por ações, sendo mera decorrência da atividade normal da sociedade, enquanto, na hipótese dos autos, não se trata de simples falta de recolhimento do tributo, mas de deliberadas infrações de lei, mediante a utilização de meios manifestamente fraudulentos."

e que a decisão proferida, em 20.11.1984, pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 101.338-RJ, corrobora o acerto em atribuir responsabilidade pessoal aos dirigentes infratores, conforme excerto, que transcreve, tirado do voto do Relator, Ministro Antônio de Pádua Ribeiro.

Procura a defesa desonerar da responsabilidade tributária os recorrentes, argüindo, também, com decisão proferida pela Junta de Conciliação e Julgamento da Justiça do Trabalho no Processo nº 703/85 (cópia anexa à fls. 408/412) contra a empresa

e os atuais controladores dela.

A argüição recebeu resposta adequada pela decisão da autoridade fiscal, julgadora da petição impugnativa, ao evidenciar que o resultado da ação trabalhista não pode surtir qualquer efeito na tributária. Em prosseguimento, como fundamento de sua decisão, expõe que a responsabilidade tributária tem conceito próprio e está expressamente regulada no Código Tributário Nacional e ainda que estivesse omissa, acrescenta não haver cabimento para valer-se do conceito de responsabilidade trabalhista por inexistir, na interpretação da legislação tributária, permissão para se socorrer de princípios do Direito do Trabalho, ramo de direito privado, como dispõe o artigo 108 do CTN.

Realmente, o fisco não está discutindo o que prevalece, como relação de emprego, na Justiça do Trabalho.

O Direito Tributário é de ordem pública e goza de autonomia. Por ter personalidade singularmente autônoma, a obrigação tributária, que ele impõe, constitui uma espécie do gênero de um dever jurídico de tal modo que as interpretações extensivas, ' que possam ter primacialidade em outros ramos do Direito Positivo, se impedem no Direito Tributário, de sorte a não deixar que as questões fiscais fiquem a critério de cada um em debatê-las ou por meio de recursos analógicos ou com fundamentos puramente genéricos ou subjetivos.

Nenhum intrometimento é de admitir-se do Direito Trabalhista na solução do presente caso, pois expressamente o artigo 109 do CTN estabelece que os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados para outras finalidades, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Portanto, o intérprete-destinatário não pode nem deve olvidar a inteligência estrita, própria do Direito Tributário, na aplicação da lei fiscal, a menos que queira transformar-se em legislador, atribuindo à norma entendimento distenso em busca de cometimento que ela não comporta, dando-lhe tratamento diferente, como no caso aqui ocorrente, da forma como ela circunstancia a responsabilidade tributária

pessoal dos que, nas funções de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, praticam atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Assim, dentro da esfera do Direito Trabalhista e do Direito Tributário respeitem-se as finalidades que cada um deles visa, em separado, sem, entretanto, um interferir na área de atuação do outro.

Em se tratando de documentação, cujo conteúdo os recorrentes sabem não expressar a realidade dos fatos ocorridos ao tempo de suas gerências, ninguém melhor do que eles para ter certeza da falsidade ideológica de que se serviram na maquinação da fraude não só das notas fiscais, "calçadas", de venda, como se observa da relação de fls. 142/170 resultante do confronto entre as primeiras vias com as quintas e oitavas vias anexadas de fls. 1 a 1.446 do volume justaposto por apensação, mas também das notas fiscais, "frias", de compras quer da empresa Companhia Indústria de Papéis Alcântara (fls. 37/141), quer da empresa Polisacos - Indústria de Sacaria e Derivados Limitada (fls. 137/141 e 171/184) e quer ainda da empresa Brascoral - Indústria de Tintas Limitada (fls. 185/189), tendo estas duas últimas sociedades sido dadas por inexistentes.

Frente à semelhante evidência, incabível é a apologia da defesa em pretender descartar da responsabilidade tributária, expressamente codificada no artigo 135, inciso III e também constante do artigo 142, inciso VI, do RIR/80, os que, na gerência dos negócios da pessoa jurídica, agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pois não há como se entender de forma diversa, quando os diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado praticam transações, em nome dela, com emprego de fraude.

Este entendimento, defluente dos dispositivos legais citados, é uma decorrência por saber-se que a pessoa jurídica, para animar o movimento de suas finalidades operacionais,

ser assim acionada, necessita do ser humano, sem o que tende ela à extinção, daí por que os seus dirigentes (diretores, gerentes ou representantes) são responsáveis diretos pelos desmandos com que se comportam ao gerir-lhe os negócios com a falta de ética pelo emprego de fraude.

Provar é estabelecer a realidade, a verdade do fato, demonstrando-se que os efeitos da lei a ele se aplicam como conseqüência do direito. Só o fato precisa ser provado, pois o direito, emanado da lei, prova-se por si mesmo. Entretanto, o entendimento da lei é um estudo e a aplicação dela ao fato, a prova do direito, que aqui se baseia nas disposições do artigo 135, inciso III, do CTN ou artigo 142, inciso VI, do RIR/80.

Irretorquivelmente, para o reconhecimento do direito, a lei exige que, no uso de meios de prova, se demonstrem os efeitos jurídicos aplicáveis ao fato, na espécie dos autos, revelado por documentos corrompidos por falsidade ideológica, cometida nos desmandos dos recorrentes. Não há dúvida de que o fato não pode prevalecer na forma como ilusoriamente se apresenta naqueles documentos, a respeito dos quais a defesa quer que se impute responsabilidade tributária a outras pessoas e não àquelas que operaram com falsidade ideológica. O exame de tais documentos revela a imagem de um fenômeno psicológico, abstrato e interno, demonstrando uma situação inversa da que se almejava com o induzimento a erro.

O negócio praticado em fraude à lei tem por significado o de um ato realizado aparentemente normal, mas com o escopo de burlar a norma jurídica. A lei veda um determinado ato, as partes fazem, por simulação ou dolo, parecer real um outro ato que, tão-somente por seus aspectos externos, seria permitido, porém controvertido em seus aspectos internos, porque foi apenas praticado para dar, por mero formalismo, a ilusória roupagem de legalidade ao ato ilícito e assim atingir o objetivo proibido.

Embora a fraude não se presuma, acresce dizer que

a sua prova pode ser feita por todos os meios permitidos em Direito. E se assim é, nos autos presente estão todos os elementos necessários a caracterizá-lo: há indícios, documentos falsos e redução grosseira do lucro real pelo uso de documentação intencionalmente preparada pela oculta maquinação de causar prejuízo à Fazenda Nacional. Aqui há mais do que suposta infração por fraude, como quer a defesa fazer crer, pois existem documentos alterados, ' prova material da existência do ato fraudulento. Prove os recorrentes, se isso lhes for capaz, que não fizeram uso de tais documentos e deixem, em sua defesa, de laborar no vazio de dizer, só por duzer, não para convencer. As expressões redacionais da defesa representam, na espécie, magnífico exemplo da literatura do abstracionismo, pois tudo ela diz em termos fugidios. As premissas que antepõe à ação fiscal se revestem da característica do vazio e não propriamente de uma tese de conteúdo jurídico válido contra a materialidade da prova documental da fraude.

Preceito antigo, mas sempre vigente e tão pacífico é o de que a lei nunca deu respaldo a objetivos movidos por baixos interesses, como, por exemplo, os provenientes da fraude. Por isso compreende-se que, não dispondo a defesa de meios como enfrentar, em concreto, a acusação fiscal, prefere colocar-se em silêncio quanto a rebater os documentos, eivados de falsidade ideológica, que se encontram entranhados nos autos.

Silêncio é também resposta a respeito daquilo que, se tendo ciência bem ajustada à extensão da gravidade dos atos praticados, melhor do que falar é calar-se. É que frente à força da verdade, o falar, de modo contrário, é falar demais. E no falar demais perdem-se as palavras, pois sempre se vai além do desejado, além do limite, e falar, argumentar, dialogar, de modo inverso à espécie da infração, seria meter-se em mais apuros. A sua dialogação seria inútil, pois não haveria auditório a acompanhá-la no que viesse dizer. Não tendo, portanto, recursos como advogar a causa dos recorrentes, a defesa usa apenas e tão-só de argumentação de que se trata de infração suposta. Cala-se quanto à natureza inquestionável da infração, cometida com o uso de notas fiscais "calçadas" de vendas e de notas fiscais "frias" de compras, exuberantemente comprovada pela documentação inidônea anexada ao processo.

A ação fiscal se apóia em fatos reais e incontestáveis de que se emitiram notas fiscais, "calçadas", de venda e se usaram notas fiscais, "frias", de compras.

A emissão de nota fiscal de venda constitui, objetivamente, frente às disposições da lei, prova ideológica de venda e, se nas vias que ficam presas ao talonário em poder do emitente, se insere declaração de conteúdo diverso da que consta na primeira via enviada ao adquirente, a feição comprobatória dada ao documento se traduz em prova material concreta de falsidade ideológica da nota fiscal "calçada". É o que se observa através do confronto dos documentos de fls. 01 a 1.446 do volume apenso, de acordo com a relação anexada, neste volume, a fls. 142/170. Há, nas quintas e oitavas vias conteúdo divergente e valores inferiores com os das primeiras vias das notas fiscais emitidas por venda. Nelas se põe, portanto, apontamento do testemunho infiel das notas "calçadas".

As notas fiscais "calçadas" implicam em ausência de registro de parte das vendas realizadas, o que corresponde a omissão de receita. Elas são tão nocivas ao erário quanto o registro de compras caracterizadas por notas fiscais "frias", estas também ocorridas na espécie dos autos. Anima-se, então, a vontade do agente a praticar atos detrimentosos à arrecadação do tributo, usando de documentos que não exprimem a verdade dos fatos, ferindo a razão pura do direito.

Às notas fiscais de fls. 37/141, de fls. 171/184 e de fls. 185/189, se põe apontamento desprovido de testemunhos fidedignos, porque havidas por compras que não correspondem à realidade. São notas "frias" de compras fictícias. Nelas se indicam supostos transportadores, como consta das peças de fls.137/ 141. Ademais, expressamente, a fls. 37, a Companhia Indústria de Papéis Alcantara diz não ter efetuado nenhuma venda, no período de 1º de janeiro de 1982 a 30 de abril de 1985, para a empresa na qual os recorrentes, ao administrá-la, se comportaram com falta de ética, pelos excessos cometidos no desempenho de suas funções.

Não tendo como rebater verdades irretorquíveis, a

a defesa passa a dizer que a autoridade fiscal agiu por suposta infração, como se os documentos aqui presentes não constituissem' prova material concreta de que a infração está larga e exaustivamente demonstrada, em todos os estágios, por notas fiscais, "calçadas", de vendas e, "frias", de compra. E não se trata de saber se os recorrentes podem, ou não, consultar os livros de escrituração e sim não ignorar, pela desculpa afetada, a certeza de que os documentos anexados são indubitavelmente falsos.

Ao pretexto de que não podendo consultar os livros de escrituração implica em cerceamento do direito de defesa, cabe responder que isso é assunto particular, derivado do comportamento da própria parte.

Efetivamente, é inadmissível que a ação ou omissão da parte possa constituir cerceamento do seu próprio direito de defesa. Esse pretendido cerceamento do direito de defesa não se situa nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972.

O procedimento é presidido pelo julgador, cujos atos podem caracterizar cerceamento de defesa e bem assim eventuais atos da parte contrária. Nunca, porém, a própria conduta da parte pode configurar cerceamento de sua defesa.

Com efeito, a impossibilidade de os recorrentes debaterem a questão tributária, alegando cerceamento de defesa, é compreensível, não pelo que dizem, mas porque contra verdades incontestáveis nada há que as possa destruir. Portanto, é preferível que deixem de fazer rodeios e enfrentem o procedimento fiscal tal como este se apresenta, porquanto lhes é mais cômodo fazer escusas puramente subjetivas do que tecer comentários precisos a documentos forjados para fantasiar ilusão, encobrindo a realidade.

Lamentavelmente, não quiseram medir as conseqüências quando acenderam a fogueira da gravíssima infração de lei, ao tempo em que exerciam as funções de diretores e agora intentam esquivar-se da responsabilidade pretendendo que esta seja imputada a

outros, que absolutamente nada têm a ver com o ato ilícito constante da prova dos autos. E não é para se olvidar que todo o ato praticado em desobediência a uma norma jurídica, que contenha um preceito de proibição ou de ordem, principalmente no caso de premeditação como aqui ocorre, faz com que o transgressor assuma objetivamente, consoante a natureza dos interesses afetados, os riscos da violação e, por via de conseqüência, todos os caudais de efeitos e condições decorrentes das perpetrações cometidas. Daí o princípio que se funda no pressuposto de que, sendo criado o risco pelo violador da lei, incorre ele em responsabilidade pessoal por todas as conseqüências do ato ilícito que praticar.

Em todo o curso do pleito, a defesa como sabia não dispor de argumentos que convencessem para debater a matéria principal, ou seja, a questão das notas fiscais, calçadas, de vendas, e, frias, de compras, preferiu, sob este aspecto, ficar em silêncio, esquivando-se sempre em defrontá-la. Limitou-se não só em tentar contestar a responsabilidade tributária dos recorrentes, que, no exercício de suas funções de diretores da pessoa jurídica de direito privado, da qual cogita o processo, agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, senão em pretextar por cerceamento de defesa, sob a alegação de que não tiveram acesso aos documentos nem aos livros de contabilidade, como se isso não fosse de ligar-se à própria conduta pessoal deles. E não se reconhece cerceamento de defesa como decorrência da conduta da própria parte.

Ademais, facilmente se percebe o quanto há de nugacidade dizer-se que não tiveram acesso aos documentos, como se eles não estivessem aqui presentes no processo, e se deste não tivessem sido aberto vistas, pelo menos por duas vezes, na fase de impugnação e na de recurso, e de tais documentos tomassem conhecimento, portanto, ensejando-lhes o mencionado acesso. E quanto a terem acesso aos livros de contabilidade, isso é assunto particular que eles próprios criaram e não a autoridade fazendária competente para proferir despachos e decisões, que absolutamente não ferem as regras do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, a fim de pretender-se o reconhecimento de cerceamento de defesa de forma contrá

ria àquela em que a processualística fiscal acolhe.

Diante de semelhante figuração em que o pleito se apresenta, compete esclarecer que as teses advogadas pela defesa são normalmente expostas como questões preliminares e como não foram elas assim aqui colocadas, por antilóquios à matéria principal, pode-se admitir que assumam a característica de mérito.

Nesta linha de entendimento, se as razões de defesa forem consideradas como preliminares, o voto do relator é no sentido de rejeitá-las, mas, se tidas por mérito, é para negar provimento ao recurso.

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.