



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15532.720013/2019-86
ACÓRDÃO	1004-000.313 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NEOTIN NEONATAL TERAPIA INTENSIVA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 17/01/2017

SALDO NEGATIVO. NÃO COMPROVAÇÃO DAS RETENÇÕES DE CSLL. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. FALSIDADE. CABIMENTO DE MULTA ISOLADA.

É cabível a aplicação da multa isolada, calculada sobre o valor do débito indevidamente compensado, na hipótese de caracterização de fraude na DCOMP.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETORES. INFRAÇÃO DE LEI. FALSIDADE NA APRESENTAÇÃO DE DCOMP.

Para sujeição ao disposto no art. 135, inciso III, do CTN, é desnecessária a identificação de conduta específica e prova de participação consciente dos diretores da pessoa jurídica, bastando a comprovação de que eles detêm poderes de administração da pessoa jurídica. No caso, respondem pessoalmente pelo crédito tributário os diretores que detinham poderes para autorizar a transmissão de DCOMP com informação falsa de direito creditório destinado à liquidação de expressiva gama de débitos da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento aos Recursos Voluntários quanto à exigência de multas isoladas e agravadas; e (ii) por voto de qualidade, negar provimento aos recursos relativamente à imputação de responsabilidade tributária, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Jandir José Dalle Lucca

que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 263/275) interposto pela contribuinte acima identificada e pelos responsáveis solidários Felipe Valle de Albuquerque Magalhães e Jair De Albuquerque Magalhaes Junior contra o Acórdão nº 11-65.128, proferido pela 3ª Turma da DRJ/REC (fls. 244/257), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do Fato Gerador: 17/01/2017

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. PROCEDÊNCIA.

É cabível a aplicação da multa isolada, calculada sobre o valor do débito objeto de compensação não homologada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 17/01/2017

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País, sendo-lhes defeso apreciar arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de normas regularmente editadas.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais necessárias e suficientes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do Fato Gerador: 17/01/2017

CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, aplica-se a multa qualificada prevista na legislação de regência.

NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. MULTA. AGRAVAMENTO.

O não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos, enseja o agravamento da multa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES

Os motivos que levam à qualificação da multa de ofício dão ensejo, também, de forma necessária, à responsabilização dos administradores, com suporte no inciso III do art. 135 do CTN.

Em decorrência da não homologação das compensações efetuadas no PER/DCOMP nº 35970.64287.170117.1.3.03-3240 (Processo nº 10730.722439/2018-33), apresentado com falsidade de declaração de conteúdo¹, agravada pelo não atendimento às intimações, lavrou-se o Auto de Infração (fls. 181 a 189), em 13/02/2019, para exigência de multa isolada agravada, no patamar de 225%, sobre os débitos indevidamente compensados, consoante previsto no art. 18, caput², § 2º³ e § 5º⁴, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, combinado com o art. 44, §

¹ Pelo fato de:

1-inexistir em DIRF a retenção informada na DCOMP auditada;

2- inexistir informações da fonte pagadora corroborando o pagamento ou a retenção alegada; e

3-inexistir escrituração contábil e fiscal do contribuinte dando conta desses pagamentos e retenções.

² Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

³ § 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

2º⁵, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 74, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017⁶, totalizando R\$ 3.772.239,16.

Foram solidariamente responsabilizados pelos créditos lançados, com base no art. 135 do CTN, uma vez que detinham poder de autorizar a transmissão da referida DCOMP com informações falsas, Jair de Albuquerque Magalhães Júnior, CPF nº 735.595.207-82 (Presidente) e Felipe Valle de Albuquerque Magalhães, CPF nº 141.310.337-55 (Diretor).

Cientificados, o contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram impugnação em conjunto (fls. 210/221), assim sintetizada:

Alega que a multa aplicada carece de validade, por afronta aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, bem como, em última análise, ao que dispõem o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96 e a Súmula 96 do CARF.

Acrescenta que não há nos autos qualquer manifestação do ente fiscalizador de que a falta de atendimento às intimações, que solicitavam a entrega de documentos para a comprovação do crédito compensado, tenha prejudicado o transcurso do processo administrativo ou que a fiscalização tivesse que realizar diligências excepcionais pela falta de informações ou apresentação de documentos por parte da IMPUGNANTE NEOTIN.

Ainda, que não tinham conhecimento do teor das declarações que estavam sendo prestadas ao Fisco, uma vez que havia contratado escritório de advocacia para esse fim, certo que incumbia a este os procedimentos até final compensação, quitação e comprovação dos referidos débitos, consoante está expresso no citado contrato.

⁴ § 5º - Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

⁵ § 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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

⁶ Art. 74. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os acréscimos legais previstos na legislação.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais:

I - de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada; ou

II - de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando ficar comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 2º A multa a que se refere o inciso II do § 1º passará a ser de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) nos casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar documentos ou arquivos magnéticos.

§ 3º O lançamento de ofício da multa isolada de que tratam os §§ 1º e 2º será efetuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da unidade da RFB que considerou não homologada a compensação.

Que, em hipótese remota, do que só se cogita em homenagem ao princípio da eventualidade, seja a multa reduzida ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), previsto no art. 44, I, da Lei 9.430/96, adequando-a à mais abalizada jurisprudência administrativa e judicial.

Alega que as referidas declarações foram transmitidas ao Fisco via *e-cac* por um terceiro regularmente constituído: Jorge Alexandre Rosa e Silva, CPF: 551.936.097-91, preposto do Escritório de Advocacia COBUCCI E VELLOSO ADVOGADOS ASSOCIADOS, inscrito no CNPJ sob o nº 11.076.505/0001-5610, contratado pela RECORRENTE NEOTIN para apresentar *"declarações de supostos créditos compensáveis, aos quais a Empresa supostamente faria jus, visando tão somente a percepção de honorários sobre tais valores"*.

Acrescenta que não houve qualquer participação da RECORRENTE na transmissão das declarações, uma vez que sequer tinham capacidade técnica, ou até mesmo ciência do teor das declarações transmitidas pelo escritório contratado que, ao oferecer seus serviços à RECORRENTE NEOTIN, assegurou possuir a *expertise* necessária para apurar e declarar eventuais compensações tributárias.

Ainda, que a RECORRENTE teve ciência de que o comportamento ilícito do preposto daquele escritório, Sr. JORGE ALEXANDRE ROSA E SILVA, responsável pela transmissão da DCOMP 08331.90540.020615.1.3.03-2693, conforme item 4, é contumaz, posto que também figura como procurador da empresa EDS CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA na Representação Fiscal para Fins Penais nº 10830.727118/2018-05, incorrendo na mesma conduta relatada nesses autos, conforme comprova o documento anexado (**Doc. nº 03**).

Alega que é dever do agente fiscalizador individualizar as condutas do sujeito passivo solidário, demonstrando e comprovando, de maneira clara e objetiva, como esse concorreu para a prática das infrações apontadas, sob pena de exclusão desse da sujeição passiva solidária.

Acrescenta que o exíguo e desmotivado cenário acusatório para ambos os IMPUGNANTES apontados como solidários, única e exclusivamente por figurar na qualidade de sócios administradores NEOTIN, não trata especificamente de que forma teriam contribuído ou participado da fraude imputada pela fiscalização.

Ainda, que a mera suposição de que os IMPUGNANTES tenham havido algum benefício com o suposto não recolhimento de tributos em conversão de resultados positivos para suas empresas não tem o condão de demonstrar o necessário interesse comum, fugindo ao que prevê o art. 124, do CTN, para fins de imposição de responsabilidade solidária das pessoas físicas.

Requer, nos termos do art. 10, da Portaria RFB nº 1.750/2018, tendo em vista consulta realizada que indica encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público Federal - MPF, que ela permaneça no âmbito dessa Delegacia até o trânsito em julgado do despacho decisório.

Tramitado o feito, sobreveio a decisão de piso que julgou a impugnação integralmente improcedente.

Intimada, os sujeitos passivos apresentaram o recurso voluntário em conjunto, onde basicamente reiteram as alegações de defesa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

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

Da multa isolada e agravada

A cobrança da multa ao patamar de 225% foi assim motivada na autuação (fls. 187):

[...]

7. Em função da não homologação das compensações, motivada pela inserção de informações falsas nas DCOMPs, e do não atendimento a intimações para prestar esclarecimentos, lança-se a multa exigida isoladamente de 225%, sobre os débitos indevidamente compensados, conforme preveem o no art. 18, caput, § 2º e § 5º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 74, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Como se vê no Despacho Decisório de não-homologação das compensações indevidas, essas informações falsas se manifestaram nos fatos de: inexistir em DIRF a retenção informada nas DCOMPs auditadas; inexistir informações da fonte pagadora corroborando o pagamento ou a retenção alegada; inexistir escrituração contábil e fiscal do contribuinte dando conta desses pagamentos e retenções. Trata-se de grave fraude cometida pelo contribuinte, pois informou retenções falsas para forjar crédito de saldos negativos e aproveitá-los em compensações. Ante a falsidade do crédito informado em DCOMP, tem-se a ocorrência da compensação indevida por falsidade de declaração, agravada pelo não atendimento a intimações, o que justifica a multa ampliada de 225% sobre o débito indevidamente compensado.

8. Na mesma tabela denominada “Compensações Indevidas – Cálculo da Multa Isolada”, anexada ao processo, podemos ver na Coluna “MULTA ISOLADA 225%” o cálculo da multa isolada agravada. Os valores ali apurados constituem os montantes lançados no auto de infração.

Na impugnação (conjunta), que é praticamente igual ao recurso voluntário, a multa foi questionada sob os seguintes argumentos: **(i)** afronta aos princípios constitucionais da *capacidade contributiva* e *vedação ao confisco*; **(ii)** violação à Súmula CARF nº 96; e **(iii)** que a empresa teria sido *vítima* de escritório por ela contratado, este sim o responsável pelo preenchimento e transmissão das declarações com informações falsas, à sua revelia, e que inclusive teria recebido honorários por ocasião das compensações.

A DRJ julgou a defesa improcedente, merecendo destaques as seguintes passagens:

[...]

13. No que concerne às alegações de ilegalidade, inconstitucionalidade e violação de Princípios, cabe esclarecer que não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição nem declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário, pela Constituição Federal, em seu artigo 102.

14. Nos termos do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, devendo a autoridade fiscal efetuar-lo sob pena de responsabilidade funcional.

15. No âmbito desse julgamento administrativo, cabe tão-somente verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está ou não conforme a legislação tributária, sem emitir juízo de legalidade ou constitucionalidade das normas jurídicas que embasaram o ato.

16. Nesse sentido, já se pronunciou a Receita Federal, por meio do Parecer Normativo CST n.º 329, de 1970:

Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

17. Tampouco pode afastar a aplicação ou deixar de observar disposição de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade. Isso é o que dispõe o art. 25 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 25. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

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.

18. A impugnante alegou ainda entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal para a cobrança exagerada da multa, mesmo sem comprovar tratar-se de *repercussão geral*¹² e, mesmo que se tratasse de repercussão geral, vale destacar que não há nenhuma manifestação da PGFN acerca da matéria ora em questão, de forma que carece de fundamento a alegação da defesa.

19. Quanto à Súmula nº 96 do CARF, não houve arbitramento dos lucros da interessada a ensejar aplicação da mesma.

DO EXCLUDENTE DE ILICITUDE

20. Consoante já abordado no processo nº 10730.722439/2018-33, que resolveu por não reconhecer o crédito pleiteado no PER/DCOMP nº 35970.64287.170117.1.3.03-3240, não homologando as compensações a ele vinculadas, considerado com falsidade de declaração de conteúdo do crédito, agravada pelo não atendimento às intimações, a impugnante não discordou, pelo contrário, confirmou a apresentação da DCOMP, ressaltando, apenas, que foi transmitida por um terceiro, **sem seu consentimento**, regularmente constituído para essa finalidade.

21. Restou concluído no referido processo que a interessada não apresentou razões e provas que o terceiro agiu sem sua anuência e para prejudicá-la, o que vai de encontro ao disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 - PAF. Ademais, de acordo com o próprio CTN (art. 123): *“salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”*, não fazendo sentido, portanto, a tese por ela defendida para o excludente de ilicitude.

Nenhum reparo cabe ao que restou decidido.

Isso porque realmente ficou demonstrado, nos autos do processo nº 10730.722439/2018-33 (julgado em conjunto e apenso a este PAF) que a contribuinte apresentou DCOMP's buscando compensar créditos tributários de Saldo Negativo de CSLL oriundos de retenções sabidamente inexistentes, o que realmente caracteriza espécie de *fraude* passível de exigência da multa isolada de 150%, devendo esta ser agravada ante o não atendimento às intimações.

Acrescenta-se, aqui, que a responsabilidade pela *infração* não deve ser imputada a terceiro quando não há dúvidas de que o sujeito passivo outorgou procuração para a prática de tais atos em seu nome.

E quanto à apreciação de argumentos de inconstitucionalidade, tais como o de violação aos princípios constitucionais do *não confisco* e *capacidade contributiva*, esta resta prejudicada na esfera administrativa também em face da Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Nesse ponto, cumpre observar que, considerando que até o momento deste julgamento, não há acórdão vinculante proferidos por Tribunais Superiores que afastariam o patamar da multa em questão, que não diz respeito à penalidade acessória de principal e nem por descumprimento de dever instrumental, esta deve ser mantida à luz da legislação de regência.

Da responsabilidade solidária

De acordo com o Auto de Infração (fls. 189):

[...]

11. Conforme o art. 135, do Código Tributário Nacional, 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, os mandatários, prepostos e empregados; e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

12. Dessa forma, as pessoas identificadas abaixo praticaram os atos citados, sendo, por isso, responsáveis pelos créditos ora lançados, uma vez que detinham poder de autorizar que as referidas DCOMP, com informações falsas, fossem transmitidas:

Identificação

JAIR DE ALBUQUERQUE MAGALHAES JUNIOR (Presidente)

CPF: 737.595.207-82

FELIPE VALLE DE ALBUQUERQUE MAGALHAES (Diretor)

CPF: 141.310.337-55

Como se percebe, a fiscalização imputou responsabilidade aos representantes da empresa pela singela alegação de que tais pessoas *detinham poder de autorizar que as referidas DCOMP, com informações falsas, fossem transmitidas*.

Trata-se, a meu ver, de acusação genérica que se mostra insuficiente para a manutenção da solidariedade.

Considerando que a própria fiscalização atesta que a transmissão das DCOMP ocorreu por terceiro (escritório), que figurou como Procurador para as práticas dos atos questionados e inclusive cobraria pelos serviços, deveria ter *melhor* investigado por quem e em que termos exatamente se deu esta contratação.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela motive adequadamente o Auto, o que lhe impõe o ônus de demonstrar a participação direta daquele que detém poder de representação na realização da fraude descortinada.

Afasto, contudo, a responsabilidade solidária por vício de motivação.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, de modo a afastar integralmente a responsabilidade solidária.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável à exclusão da responsabilidade tributária imputada a Jair de Albuquerque Magalhães Junior e a Felipe Valle de Albuquerque Magalhães. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que estavam presentes os requisitos do art. 135, III do CTN.

A falsidade na apresentação das Declarações de Compensação – DCOMP está apontada desde o despacho de sua não-homologação, assim transcrito na acusação fiscal:

10. Como vimos no relatório, o crédito postulado é relativo a saldo negativo de CSLL do 4º trimestre de 2016.

11. O chamado saldo negativo surge no ajuste ao final do trimestre ou ano-calendário de apuração do IRPJ ou CSLL devidos. Normalmente ocorre quando o somatório das antecipações de tributo (estimativa, tributo retido na fonte) excede o tributo devido apurado. Esse excesso de antecipações se denomina “saldo negativo” de IRPJ ou de CSLL, conforme o caso.

12. Em nosso caso, trata-se de apuração trimestral sob a sistemática do lucro real. Segundo a DCOMP com o demonstrativo do crédito, teria havido retenções na fonte de quatorze (14) fontes sob o código DARF 5952 - Retenção (CSLL, COFINS e PIS/PASEP), e retenção de uma única fonte sob o código DARF 5987 (CSLL). Ressalto ainda que a condição para esse aproveitamento do tributo retido na fonte é que a receita - ou rendimento - sobre a qual ocorreu a incidência na fonte tenha sido oferecida à tributação. Vejamos então como a legislação estabelece a forma de aproveitamento do IRPJ ou da CSLL retidos na fonte:

[...]

13. Como já expus no relatório, a ECF do interessado não só não consigna saldo negativo nenhum, bem como não informa ter ocorrido dedução de retenção na fonte que pudesse servir na apuração do tributo devido no período.

14. Do mesmo modo, vimos no relatório que o registro de informações relativas a retenções na fonte de CSLL na ECF (Registro Y570), afóra a menção a retenção de CSLL supostamente originada da Caixa Econômica Federal, em valor bem distinto do informado na DCOMP (DCOMP, R\$ 145.985,00; ECF Y570, R\$ 2.075,13),

explicita a total dissociação do informado na ECF(instrumento próprio de apuração do IRPJ e da CSLL) com o informado na DCOMP. As fontes não são as mesmas e os valores não são os mesmos.

15.Destaco, por fim, a estranheza do valor do crédito solicitado na DCOMP tendo em vista a receita auferida no trimestre. Fazendo a conta inversa, ou seja, partindo do valor alegado de retenção na fonte no trimestre (R\$ 1.808.120,00) para se chegar ao que seria a receita de serviço auferida, chegaríamos a um valor de receita de R\$ 180.812.000,00 (R\$ 1.808.120,00/1% CSLL)⁷, muito superior às receitas efetivamente declaradas pelo contribuinte no trimestre (R\$ 8.271.767,26). Ou bem houve uma enorme omissão de receitas de serviços, ou bem houve apenas a criação fictícia de créditos a compor um saldo negativo falso, e assim buscar adimplir por compensação débitos tributários. A segunda hipótese é mais consentânea com os dados e indícios levantados nesta ação fiscal.

16.De resto, destaco o desinteresse do interessado em comprovar o alegado crédito, uma vez que nem mesmo se dignou a atender às duas intimações que recebeu; as quais, como vimos, objetivaram justamente o esclarecimento dessas graves incongruências. Nesse contexto, entendo que o presente procedimento expôs a falsidade da DCOMP e a tentativa de usá-la como instrumento a consignar crédito tributário em favor do interessado. De fato, este se valeu da declaração falsa apenas como mero ardid para “adimplir” tributos de forma tácita, valendo-se de “crédito” fictício, criado do nada. Assim agiu no afã de que - anteriormente a qualquer percepção da fraude por parte das autoridades fiscais - ocorresse a homologação tácita dos débitos, como prevista no § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996. Ao menos neste caso, foi em vão tal estratégia.

A autoridade lançadora acrescentou que:

7. Em função da não homologação das compensações, motivada pela inserção de informações falsas nas DCOMPs, e do não atendimento a intimações para prestar esclarecimentos, lança-se a multa exigida isoladamente de 225%, sobre os débitos indevidamente compensados, conforme preveem o no art. 18, caput, § 2º e § 5º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 74, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Como se vê no Despacho Decisório de não-homologação das compensações indevidas, essas informações falsas se manifestaram nos fatos de: inexistir em DIRF a retenção informada nas DCOMPs auditadas; inexistir informações da fonte pagadora corroborando o pagamento ou a retenção alegada; inexistir escrituração contábil e fiscal do contribuinte dando conta desses pagamentos e retenções. Trata-se de grave fraude cometida pelo contribuinte, pois informou retenções falsas para forjar crédito de saldos negativos e aproveitá-los em compensações. Ante a falsidade do

⁷ Código Darf – 5952 - percentual de 4,65%, correspondente à soma das seguintes alíquotas: a) 1% (um por cento), a título de CSLL; b) 3% (três por cento), a título de Cofins; e c) 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), a título de PIS/Pasep.

crédito informado em DCOMP, tem-se a ocorrência da compensação indevida por falsidade de declaração, agravada pelo não atendimento a intimações, o que justifica a multa ampliada de 225% sobre o débito indevidamente compensado.

E, diante destas circunstâncias, o fiscal autuante entendeu presentes as circunstâncias expressas no art. 135 do CTN, porque:

11. Conforme o art. 135, do Código Tributário Nacional, 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, os mandatários, prepostos e empregados; e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

12. Dessa forma, as pessoas identificadas abaixo praticaram os atos citados, sendo, por isso, responsáveis pelos créditos ora lançados, **uma vez que detinham poder de autorizar que as referidas DCOMP, com informações falsas, fossem transmitidas:**

Identificação

JAIR DE ALBUQUERQUE MAGALHAES JUNIOR (Presidente)

CPF: (...)

FELIPE VALLE DE ALBUQUERQUE MAGALHAES (Diretor)

CPF: (...) (*destacou-se*)

No contexto de prática de atos de inclusão de *informações falsas* em DCOMP, constituindo *grave fraude cometida pelo contribuinte, pois informou retenções falsas para forjar crédito de saldos negativos e aproveitá-los em compensações*, a responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN claramente se impõe àqueles que *detinham poder de autorizar que as referidas DCOMP, com informações falsas*, ou seja, que figuraram como *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* e permitem que seja frustrado o pagamento de *créditos correspondentes a obrigações tributárias mediante atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

A autoridade lançadora juntou aos autos os atos societários da Contribuinte (e-fls. 125/180), nos quais se confirma que os acusados figuravam como Diretor Presidente e Diretor Financeiro da pessoa jurídica, integrando a Diretoria que administrava a Companhia, a quem cabia *celebrar quaisquer contratos ou transações, ainda que criem obrigações para a Companhia*. Desnecessário, assim, qualquer outro elemento de prova, porque somente o Presidente (Jair de Albuquerque Magalhães Junior) e o Diretor (Felipe Valle de Albuquerque) poderiam outorgar procuração para que outros agissem em nome da pessoa jurídica, mormente para apresentação de Declarações de Compensação descrevendo a significativa gama de débitos que a pessoa jurídica tinha em aberto, e que desapareceram de seu endividamento perante a Receita Federal imediatamente após a outorga daqueles poderes, entre 2014 e 2017, quando é reiterada a

conduta de liquidar o segundo grupo de débitos que se acumulava depois da primeira DCOMP transmitida.

Vale a transcrição dos dois conjuntos de débitos liquidados:

DATA TRANSMISSÃO	CÓDIGO DE REC.	PERÍODO DE APURAÇÃO	DÉBITO INDEVIDAMENTE COMPENSADO				MULTA ISOLADA 225%
			VALOR DO PRINCIPAL	VALOR DA MULTA	VALOR DO JUROS	VALOR TOTAL DO DÉBITO	
02/06/15	6012	01/10/2014	23.022,38	4.604,47	1.105,07	28.731,92	64.646,82
	2362	01/03/2015	66.400,56	6.573,65	1.321,37	74.295,58	167.165,06
	3373	01/10/2014	57.951,06	11.590,21	2.781,65	72.322,92	162.726,57
						175.350,42	394.538,45

CÓDIGO DE RECEITA	PERÍODO DE APURAÇÃO	DÉBITO INDEVIDAMENTE COMPENSADO				MULTA ISOLADA 225%
		VALOR DO PRINCIPAL	VALOR DA MULTA	VALOR DO JUROS	VALOR TOTAL DO DÉBITO	
2172	01/10/2016	89.286,43	15.473,34	1.892,87	106.652,64	239.968,44
8109	01/07/2016	18.361,34	3.672,27	976,82	23.010,43	51.773,47
2172	01/09/2016	52.175,44	10.435,09	1.648,74	64.259,27	144.583,36
2172	01/06/2016	84.744,63	16.948,93	5.542,30	107.235,86	241.280,69
2172	01/07/2016	84.744,63	16.948,93	4.508,41	106.201,97	238.954,43
2172	01/04/2016	104.091,50	20.818,30	9.170,46	134.080,26	301.680,59
2172	01/05/2016	64.164,49	12.832,90	4.908,58	81.905,97	184.288,43
2172	01/11/2015	92.391,23	18.478,25	13.119,50	123.988,98	278.975,21
2172	01/12/2015	81.960,23	16.392,05	10.769,57	109.121,85	245.524,16
2172	01/02/2016	39.528,63	7.905,73	4.340,24	51.774,60	116.492,85
2172	01/03/2016	106.180,04	21.236,01	10.533,06	137.949,11	310.385,50
5993	01/02/2016	31.251,44	6.250,29	3.431,41	40.933,14	92.099,57
5993	01/03/2016	38.286,56	7.657,31	3.798,03	49.741,90	111.919,28
5993	01/06/2016	41.280,52	8.256,10	2.699,75	52.236,37	117.531,83
5993	01/08/2016	15.752,47	3.150,49	663,18	19.566,14	44.023,82
5993	01/04/2016	34.696,57	6.939,31	3.056,77	44.692,65	100.558,46
5993	01/05/2016	29.366,99	5.873,40	2.246,57	37.486,96	84.345,66
2484	01/08/2016	6.291,00	1.258,20	264,85	7.814,05	17.581,61
2484	01/10/2016	5.610,95	972,38	118,95	6.702,28	15.080,13
2484	01/05/2016	10.060,18	2.012,04	769,60	12.841,82	28.894,10
2484	01/06/2016	15.269,30	3.053,86	998,61	19.321,77	43.473,98
5993	01/10/2016	14.751,30	2.556,40	312,73	17.620,43	39.645,97
2484	01/02/2016	11.755,58	2.351,12	1.290,76	15.397,46	34.644,29
2484	01/03/2016	14.265,04	2.853,01	1.415,09	18.533,14	41.699,57
2484	01/04/2016	13.210,76	2.642,15	1.163,87	17.016,78	38.287,76
8109	01/11/2015	20.018,10	4.003,62	2.842,57	26.864,29	60.444,65
8109	01/03/2016	23.005,68	4.601,14	2.282,16	29.888,98	67.250,21
8109	01/04/2016	22.553,16	4.510,63	1.986,93	29.050,72	65.364,12
8109	01/05/2016	13.902,30	2.780,46	1.063,53	17.746,29	39.929,15
8109	01/08/2016	17.284,19	3.456,84	727,66	21.468,69	48.304,55
8109	01/10/2016	19.345,39	3.352,56	410,12	23.108,07	51.993,16
8109	01/06/2016	18.361,34	3.672,27	1.200,83	23.234,44	52.277,49
2172	01/08/2016	79.786,98	15.957,40	3.359,03	99.103,41	222.982,67
					1.676.550,72	3.772.239,16

Trata-se, à evidência, de um conjunto de operações dependente de informações às quais o outorgado não teria acesso senão por concessão dos dirigentes da pessoa jurídica. Inadmissível, assim, a alegação de que o escritório de advocacia contratado *efetou, à revelia da IMPUGNANTE, declarações de supostos créditos compensáveis, aos quais a Empresa supostamente faria jus*. Inexiste qualquer boa-fé, objetiva ou subjetiva, por quem confere poderes para liquidação de débitos precisamente identificados sem oferecer, aos outorgados, os

correspondentes direitos creditórios para tanto, e aceita que tal liquidação seja promovida sem qualquer questionamento acerca da moeda utilizada.

Daí a suficiência, para caracterização da infração de lei, da imputação àqueles *que detinham poderes de autorizar que as referidas DCOMP, com informações falsas, fossem transmitidas*, os quais tinham conhecimento da realidade patrimonial da pessoa jurídica, tanto passiva, como ativa, vez que o volume de débitos, parte deles inclusive correspondente a IRPJ e CSLL, é claramente incompatível com uma apuração credora, de tão significativa magnitude, de CSLL nos 4º trimestres de 2015 e 2016.

Irrelevante se os outorgantes não tinham capacidade técnica para transmitir as DCOMP em questão. Os débitos de tributos decorrentes de sua atividade, acumulados desde 2014, não poderiam ser de seu desconhecimento, e inclusive motivaram a contratação do referido escritório para as providências necessárias à sua liquidação. Admitir que tal se fizesse sem o oferecimento de moeda equivalente somente permite cogitar que alguma forma anormal de extinção era esperada.

No mais, tem prevalecido neste Colegiado a desnecessidade de prova de participação direta dos administradores na infração para imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN. Neste sentido é o entendimento que tem sido reafirmado pela 1ª Turma da CSRF⁸, a partir dos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351⁹, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

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

Vale dizer que cabe aos sócios e dirigentes zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal. Fábio Ulhoa Coelho¹⁰ discorre:

⁸ Neste sentido o recente Acórdão nº 9101-007.216, proferido em 7 de novembro de 2024.

⁹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, divergindo na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

¹⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

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

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

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

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva:

[...]

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

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, **para o caso concreto**. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e

representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à **fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea** (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

No mesmo sentido é o entendimento expresso pelo Presidente Fernando Brasil de Oliveira Pinto e que prevaleceu¹¹, por exemplo, no Acórdão nº 9101-006.331:

2.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS COOBRIGADOS

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

Desde a apresentação da impugnação, as alegações de defesa partem do princípio de que o simples inadimplemento de tributos não pode levar à responsabilização dos representantes legais da pessoa jurídica e de que não haveria prova da conduta praticada pelos aludidos administradores que pudesse responsabilizá-los pelo crédito tributário relativo.

Pois bem, passo à análise do tema.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.¹²

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.¹³

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

Segundo Gonçalves

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípuo a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.¹⁴

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

¹¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

¹² LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

¹³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

¹⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 25.

Já o termo *responsabilidade tributária*, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.¹⁵

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.¹⁶

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.¹⁷

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária¹⁸, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.¹⁹

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

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

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

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

¹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

¹⁸ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

¹⁹ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

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

[...]

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

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

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

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

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

- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.²⁰

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.²¹

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

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.²²

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.²³

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do

²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

²¹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

²² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

²³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.²⁴

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

Passo à análise do caso concreto.

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

Entendo lhe assistir razão.

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.²⁵ [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

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

- Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;
- Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

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

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

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

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...] ²⁶ [grifos nossos]

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

- PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

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

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;*

²⁵ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

²⁶ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

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

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

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

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

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

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

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

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

E a jurisprudência também caminho nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

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

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

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

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

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

que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).

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

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

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

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

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

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

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

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

3. Recurso especial parcialmente provido.

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

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

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

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

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

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

Nesse mesmo sentido, venho decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica atuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica atuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.²⁷

²⁷ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do acórdão é elucidativo:

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

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

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

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

[...]

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

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

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

Nessa linha, os seguintes julgados:

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

[...]

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

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

5. Malgrado seja imprescindível explicitar o liame do fato descrito com a pessoa do denunciado, importa reconhecer a desnecessidade da pormenorização das condutas, até pelas comuns limitações de elementos de informações angariados nos crimes societários, por ocasião do oferecimento da denúncia, sob pena de inviabilizar a persecução penal. A acusação deve correlacionar com o mínimo de concretude os fatos delituosos com a atividade do acusado, não sendo suficiente a condição de sócio da sociedade, sob pena de responsabilização objetiva.

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

6. No caso dos autos, de acordo com a peça vestibular, os recorrentes, na qualidade de administradores da Drogaria Principal do Bairro Ltda., teriam fraudado a fiscalização tributária, omitindo receita relativa a saídas de mercadorias tributadas em documento exigido pela lei fiscal, creditando-se, indevidamente, do

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Assim, demonstrado que os acusados são administradores da empresa, sua responsabilidade por infração à lei tributária deve ser mantida em relação à penalidade qualificada aplicada em razão da falsidade veiculada nas DCOMP transmitidas por seus outorgados. Em tais circunstâncias, compreende-se ser desnecessário identificar conduta específica e participação consciente dos diretores, bastando a comprovação de que ele detém poderes de administração da pessoa jurídica.

Estas as razões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso relativamente à imputação de responsabilidade tributária.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Diante dos argumentos aqui deduzidos acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada, apesar da suficiente invocação da Súmula CARF nº 2 e do apontamento de que não há decisão vinculante dos Tribunais Superiores acerca do tema, vale adicionar que as discussões referidas pela Contribuinte em seus memoriais não guardam relação com a penalidade aqui imputada.

Isto porque se trata, aqui, de penalidade que não decorre do descumprimento da obrigação tributária principal, nem de obrigação acessória, mas sim da utilização indevida da DCOMP.

Esta distinção fica evidente, desde a edição da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, que determina duas providências em face da não-homologação de compensações:

Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74.

[...].

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

[...]

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não

tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 1º Nas hipóteses de que trata o **caput**, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o **caput** é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

[...]

Nestes termos, a autoridade competente, quando edita um ato de não-homologação da compensação, deve promover: a cobrança dos débitos indevidamente compensados (e declarados, na medida em que neste mesmo ato legal foi reconhecido à DCOMP o caráter de confissão de dívida) e o lançamento de ofício de multa isolada se, além da inadmissibilidade da compensação, restar configurado, dentre outras hipóteses, que o crédito utilizado era de natureza não tributária, ou se ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Esclareça-se que quando cometidas as infrações aqui punidas, a estrutura normativa do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 melhor especificava as condutas, especialmente no que se refere à apresentação de DCOMP com falsidade:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o **caput**, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o **caput** deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do **caput** do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

No âmbito da não-homologação de DCOMP com informações falsas, a cobrança dos débitos indevidamente compensados, porque declarados, faz-se com os acréscimos cabíveis em caso de procedimento espontâneo: multa de mora e juros de mora, como previsto no art. 61 da Lei nº 9.430/96. E tal cobrança, com multa de mora, não é incompatível com a aplicação de multa isolada, pois esta não representa exigência, em separado, do acréscimo que seria aplicável ao débito, em lançamento de ofício, se ele não estivesse declarado. Trata-se, sim, de penalidade específica, e decorrente do uso indevido da DCOMP como meio de extinção do crédito tributário, nas hipóteses ali mencionadas.

De fato, não é possível cogitar que um mesmo débito sofra a aplicação de multa de ofício e de multa de mora em razão de falta de recolhimento; elas são excludentes. Na exigência de débitos declarados há, tão só, acréscimos moratórios, inclusive de multa de mora, como, aliás, já pacificado no Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes. (AGRG no RESP 463.050/RS, Rel. Min. Francisco Falcão)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. SÚMULA 168/STJ.

[...]

2. Deveras, pacificou-se a jurisprudência da Primeira Seção no sentido de "não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente." (AgRg no EREsp 636.064/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 05.09.2005) (Embargos de Divergência em RESP Nº 511.340 – MG, Rel. Min. Luiz Fux)

Todavia, o legislador pode identificar, no procedimento que conduz à falta de recolhimento do tributo declarado, infração que mereça penalidade específica, e isolada, na medida em que o principal já está constituído e sujeito à cobrança com acréscimos moratórios.

Neste caso, a multa isolada por compensação indevida, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, embora associada à falta de recolhimento do débito compensado, decorre do abuso de forma na apresentação de DCOMP, em hipóteses frontalmente contrárias à Lei que autorizou sua utilização.

E isto porque a **DCOMP não é mera obrigação acessória, mas sim integra a essência da compensação, que somente se efetiva por meio dela (art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002), formalizando a extinção do crédito tributário, e não apenas sua constituição (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002).**

Aliás, a evidenciar a distinção entre as hipóteses de aplicação da multa de ofício em acréscimo ao principal e da multa isolada, destaque-se ser possível, inclusive, a coexistência das duas penalidades em razão de uma mesma compensação que resulte indevida. De fato, a multa isolada por compensação indevida, nas hipóteses de não-declaração criadas com a Lei nº 11.051/2004 (mediante inclusão do § 12 no art. 74 da Lei nº 9.430/96), pode conviver com o lançamento de ofício dos débitos compensados, dado que a DCOMP, nestes casos, deixa de ter o caráter de confissão de dívida (§ 13, incluído no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.051/2004), e o valor compensado pode não ter sido confessado em outra declaração.

Em tais condições fica evidente que duas condutas estão sendo penalizadas: a falta de declaração e recolhimento do tributo (do que decorre o lançamento de ofício do principal e da multa de ofício acessória) e o uso abusivo e/ou fraudulento da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário (do que decorre o lançamento de ofício da multa isolada).

Veja-se que é admissível, inclusive, a aplicação da multa de ofício isolada sobre multa de mora, nos casos em que a compensação, mediante DCOMP, se faça com débito em atraso, **como aqui ocorrido**, na medida em que a multa por compensação indevida tem por base de cálculo o total do débito compensado. Aliás, a multa de ofício isolada pode incidir, até mesmo, sobre multa de ofício acessória de principal devido, nos casos em que tributo lançado de ofício seja objeto de compensação, e reste caracterizado o abuso de forma ou a fraude na apresentação da DCOMP.

A multa isolada, portanto, pune o uso indevido da DCOMP, quando presentes as circunstâncias gravosas previstas em lei, e é proporcional aos efeitos da conduta praticada, qual seja, o valor dos débitos que o contribuinte pretendeu extinguir. Neste sentido, aliás, a data do “fato gerador” da multa, como consignado no lançamento, é a data de apresentação da DCOMP, e a ocorrência dos fatos geradores e vencimento dos débitos compensados em nada afetam a dimensão da penalidade constituída de ofício e, inclusive, sujeita a juros moratórios apenas a partir do vencimento assim estipulado no auto de infração:

Ficam os sujeitos passivos intimados a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09, cujo montante, acima discriminado, será recalculado, na data da efetiva extinção, de acordo com a legislação aplicável.

Será concedido redução das multas passíveis de redução, nos seguintes percentuais, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração;

II - 40% (quarenta por cento), se for requerido o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração.

Esta intimação é válida, também, para a cobrança amigável de que trata o art. 21 do Decreto nº 70.235/72.

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto:

Os responsáveis tributários do presente tipo respondem solidariamente com o sujeito passivo acima discriminado pelo crédito tributário constituído neste documento de lançamento.

Em seus memoriais, a Contribuinte cita, primeiramente, que *a jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), inclusive no RE 833.106/GO, já pacificou o entendimento de que a manutenção de multa tributária acima da obrigação principal está em desarmonia com o princípio do não confisco*. Referido julgado tinha em conta legislação do Estado do Rio de Janeiro especificando que *as multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor*, limite elevado para *cinco vezes o seu valor* em caso de *sonegação dos impostos ou taxas estaduais*, e o voto do relator Ministro Ilmar Galvão foi acolhido à unanimidade ao assim concluir:

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do **não-recolhimento** apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de **sonegação** na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte. *(destacou-se)*

Tratava-se, portanto, de punição por falta de recolhimento simples ou qualificado (sonegação), e a partir da evolução acerca do tema, o Ministro Marco Aurélio esclarece em Agravo Regimental no citado Recurso Extraordinário nº 833.106 que:

Consoante consignei na decisão atacada, o Tribunal de origem manteve a cobrança de multa tributária no percentual de 120% do valor da obrigação principal, assentando não implicar, tal exigência, violação ao princípio constitucional da vedação ao confisco tributário ante a razoabilidade da penalidade imposta.

Independentemente dos elementos fáticos envolvidos, considerada a conduta do contribuinte punida, a manutenção de multa tributária acima do valor da própria obrigação principal está em clara desarmonia com a jurisprudência do Supremo.

O Tribunal já assentou a invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Daí a jurisprudência invocada no sentido de limitar a multa tributária a 100%, mas, como se vê, em contexto de falta de cumprimento da obrigação tributária principal.

Na sequência dos memoriais, a Contribuinte refere o *julgamento do RE 640.452/RO (Tema 487 da Repercussão Geral)*, aduzindo que *embora o julgamento do mérito tenha sido suspenso para definição da tese, os fundamentos apresentados pelos Ministros definem claramente os limites constitucionais para a multa isolada decorrente do descumprimento de obrigação acessória com um tributo subjacente. Vale a transcrição das decisões até tal suspensão:*

[11/11/2025] Decisão: Após o voto-vista do Ministro Flávio Dino e dos votos dos Ministros Cármen Lúcia e Nunes Marques, todos acompanhando a divergência aberta pelo Ministro Dias Toffoli; do voto do Ministro Luiz Fux, que acompanhava a divergência aberta pelo Ministro Cristiano Zanin; e dos votos dos Ministros André Mendonça e Gilmar Mendes, ambos acompanhando o Ministro Luís Roberto Barroso (Relator), o julgamento foi suspenso para posterior proclamação do resultado. Plenário, Sessão Virtual de 31.10.2025 a 10.11.2025

[15/09/2025] Após o voto do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), que (a) homologava a desistência do recurso extraordinário; e (b) propunha a fixação das seguintes teses (tema 487 da repercussão geral): “1. A multa isolada, aplicada em razão do **descumprimento de obrigação acessória**, não pode exceder 20% (vinte por cento) do valor do tributo ou crédito correlatos, sob pena de violação à proibição constitucional do confisco. 2. **Nos casos em que não haja tributo ou crédito diretamente vinculados à obrigação acessória**, mas seja possível estimar a base de cálculo aplicável como se houvesse obrigação principal subjacente, **o limite máximo de 20% deverá incidir sobre o valor do tributo ou crédito potenciais, correspondentes à operação**. 3. Observado o limite máximo ora definido, compete ao legislador a definição dos critérios de gradação da multa, podendo prever causas agravantes ou atenuantes, respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sem prejuízo do controle judicial das penalidades aplicadas”, no que foi acompanhado pelo Ministro Edson

Fachin; do voto do Ministro Dias Toffoli, que (a) divergia parcialmente do Relator; (b) homologava a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte); (c) propunha a fixação das seguintes teses: “1. Havendo tributo ou crédito, **a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes**. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, **a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes**. Nessa hipótese, a multa aplicada isoladamente fica limitada, respectivamente, a **0,5% ou 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente**. 3. Na aplicação da **multa por descumprimento de deveres instrumentais**, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e *ne bis in idem*; e (d) propunha a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas da modulação: (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, no que foi acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes; e do voto do Ministro Cristiano Zanin, que (a) homologava a desistência do recurso extraordinário; (b) propunha a seguinte tese de repercussão geral: “1. Até que Lei Complementar do Congresso Nacional disponha de maneira diversa sobre os limites aplicáveis às sanções tributárias, a **multa isolada relativa ao fluxo doméstico de mercadorias desacompanhado do documento fiscal apropriado** — compreendendo não apenas o transporte, mas também operações como a remessa, a guarda, a estocagem, o depósito ou a posse sob qualquer título — não pode exceder 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, admitindo-se a majoração para até 100% desse valor se verificadas circunstâncias agravantes, conforme a legislação de regência. 2. Não havendo tributo ou crédito vinculado, e não sendo possível estimar a base de cálculo aplicável como se houvesse obrigação principal subjacente, admite-se que a multa isolada mencionada no parágrafo anterior adote como parâmetro o valor da operação ou da prestação envolvida, hipótese na qual não poderá superar 20% desse montante, podendo chegar a 30% na presença de circunstâncias agravantes, conforme a legislação de regência. 3. Observados os limites máximos ora definidos, compete ao legislador a definição dos critérios de gradação da multa, podendo prever causas agravantes ou atenuantes, respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. 4. Em qualquer das hipóteses anteriores, os parâmetros ora adotados não afastam o controle judicial das

penalidades concretamente aplicadas, não vedando que as instâncias ordinárias, à luz do conjunto fático-probatório constante dos autos, verifiquem, excepcionalmente, o caráter confiscatório ou desproporcional de determinado auto de infração, mesmo que dentro dos limites propostos. 5. Na aplicação da multa em apreço, **quando em concorrência com outras multas por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção**, de modo que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, quando presente o adequado nexo entre elas”; e (c) adotava a modulação de efeitos, nos termos propostos pelo Ministro Dias Toffoli, pediu vista dos autos o Ministro Flávio Dino. Plenário, Sessão Virtual de 5.9.2025 a 12.9.2025. *(destacou-se)*

Como se vê, o debate tem em conta multa por descumprimento de obrigação acessória, ou de deveres instrumentais, considerando, inclusive, a possibilidade de não haver obrigação principal subjacente, dada a finalidade de controle fiscal da conduta imposta pelo Poder Pública e sujeita a punição se descumprida. Nada, neste contexto, se aproxima na penalidade aqui em debate, estabelecida em face da conduta de falsear documento de extinção, por compensação, de crédito tributário, que não se impõe ao sujeito passivo como obrigação acessória, mas sim como equivalente papel-moeda para liquidação de débitos tributários.

Confirma-se, portanto, inexistir qualquer decisão vinculante dos Tribunais Superiores amparando a pretensão da Contribuinte de ver reduzida a penalidade exigida.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa