



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720066/2015-29
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.331 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DEMAC PRODUTOS FARMACEUTICOS LTDA

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

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A apresentação ao Fisco, de forma reiterada, de DCTFs, declarando débitos tributários, em valores irrisórios, em relação aos realmente devidos e apurados pelo próprio contribuinte revela sua intenção de ocultar e/ ou retardar o conhecimento, pela autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador e/ ou da redução dos reais valores de tributos devidos, implicando a qualificação da multa de ofício.

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

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

Correta a imputação de responsabilidade tributária aos sócios administradores da pessoa jurídica por terem agido com infração à legislação tributária, visando reduzir o pagamento de tributos devidos, mediante a apresentação de DCTF com valores irrisórios, em relação aos efetivamente devidos e apurados pelo próprio contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à matéria “responsabilidade tributária”. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

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).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1201-002.630, de 18/10/2018, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado para reduzir a multa de ofício para 75% e excluir os coobrigados do polo passivo da obrigação tributária, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS COM ALUGUEIS NÃO COMPROVADAS. INDEDUTIBILIDADE.

O ônus da prova de despesas com alugueis não é da fiscalização, cabendo ao contribuinte comprovar as despesas contabilizadas em sua escrituração com documentação hábil e idônea. A ausência de comprovação implica na indedutibilidade das despesas.

DESPESAS COM BAIXA DE ESTOQUE NÃO COMPROVADAS. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos custos relativos à baixa de estoque por furtos ou roubos e deterioração de medicamentos deve atender aos requisitos previstos nos artigos 364 e 291 do RIR/99, respectivamente. A ausência de documentação hábil e idônea implica na indedutibilidade das despesas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. NÃO COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO DOLOSO.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração à lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. A responsabilidade não deve ser atribuída caso não tenha sido comprovado pela autoridade fiscal o elemento doloso.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

APLICAÇÃO DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICÁVEL.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Incidem juros de mora (com base na taxa Selic) sobre o crédito tributário constituído e a multa de ofício. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 108.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento aos recursos voluntários para afastar a multa qualificada, reduzindo-a para 75% e afastar a responsabilidade tributária dos Srs. Alexandre Della Coletta e Marcos Della Coletta, nos termos do voto da relatora.

Trata-se de autos de IRPJ e CSLL em face da constatação de o contribuinte ter oferecido à tributação e receitas e lucros em descompassado com os dados escriturados em Lalur e as receitas registradas em Livro de Saídas. Além disso, teriam sido transmitidas reiteradas declarações em DCTF com débitos de IRPJ e de CSLL em valores significativamente inferiores aos compatíveis com o lucro real e a base de cálculo da CSLL constantes no Lalur. O lançamento foi realizado com a cominação da penalidade qualificada (150%). Imputou-se ainda - com base no art. 135, III, do CTN - responsabilidade tributária aos sócios que constavam no contrato social como administradores da autuada.

Apresentada impugnação, a turma julgadora de primeira instância considerou-a improcedente. Inconformado, o Contribuinte manejou o competente Recurso Voluntário que, conforme já relatado, o colegiado *a quo*, por meio do Acórdão nº 1201-002.630, deu-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício para 75% e excluir os coobrigados do polo passivo da obrigação tributária.

Os autos foram encaminhados à PFN em 26/11/2018 (fl. 24.464), e, acerca da tempestividade do Recurso Especial interposto, assim consta no Despacho de Admissibilidade de fls. 2.601-2.610:

De acordo com o art. 79, Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 e alterações, a PGFN foi considerada intimada do despacho de exame de admissibilidade de Embargos de Declaração, em 26/12/2018 (30 dias contados da data em que os autos foram entregues à PGFN, em 26/11/2018, cf. fl. 2.464). O Recurso Especial foi manejado em 09/01/2019 (conforme despacho de encaminhamento - e-fl. 2.489), antes de findo o prazo de 15 (quinze) dias previsto no RICARF. O apelo é, portanto, **tempestivo**.

A ementa dos acórdãos paradigmas foram transcritas no corpo das razões recursais e a Recorrente promoveu o cotejo analítico entre paradigmas e recorrido.

Passa-se ao exame das matérias divergentes.

2 Análise da Divergência

1) Redução da multa de ofício.

No presente caso o acórdão recorrido consignou que para que seja procedente a imputação da penalidade qualificada é dever da autoridade fiscal comprovar que o sujeito passivo teria praticado qualquer uma das condutas elencadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, porque a qualificação da multa é medida de caráter excepcional.

Considerou que a atitude do sujeito passivo, de declarar em DCTF reiteradamente débitos de valores irrisórios, não seria suficiente a demonstrar o dolo, uma vez que no LALUR os valores teriam sido registrados corretamente.

Entendeu que se tratou de mera desorganização contábil e como tal insuficiente a implicar na penalização qualificada:

[...]

59. Em linha com o exposto no item 44 e seguintes, a fiscalização fundamentou a qualificação da multa na reiterada apresentação de DCTFs com débitos inferiores aos devidos.

60. Entretanto, as autoridades fiscal e julgadora, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte e administradores em praticar sonegação e/ou fraude, citaram de forma genérica a ocorrência de tais infrações como se as circunstâncias fáticas aqui narradas se enquadrassem em quaisquer dessas figuras.

61. Apesar de ter declarado débitos irrisórios na DCTF, a Recorrente escriturou lucro real tributável no LALUR e contabilizou as receitas compatíveis com o seu Livro Registro de Saídas.

62. Considero que a desorganização interna da contribuinte, também assistida no item relativo à glosa de despesas, não pode ser confundida com prática criminosa. Assim, diante da falta de elementos, acolho o pedido da Recorrente para que seja afastada a qualificação da multa de ofício.

O paradigma indicado pela Recorrente para este tema registrou a seguinte ementa:

Acórdão n.º 9303-004.317

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

*Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2001 ALARGAMENTO.
BASE DE CALCULO. LEINº9.718.*

*E inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Cofins
prevista no art. 3º, §1º da Lei nº9.718/98.*

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2001

*Nos casos de dolo, fraude ou simulação, aplica-se, na contagem do
prazo decadencial, o disposto no art. 173, inciso I, do CTN,
hipótese em que o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro
dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter
sido efetuado.*

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA.

*Nos termos da jurisprudência majoritária do CARF, a prática
reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção
dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação
tributária e lesar o Fisco, ensejando a aplicação da multa de ofício
na forma qualificada, tal como ocorre com aquele que apura
valores de receita em seus livros fiscais e contábeis e nada declara.*

Este aresto analisou situação em que o sujeito passivo, apesar de
informar corretamente os valores apurados em DIPJ e na escrituração
contábil, reiteradamente declarou valores muito inferiores em DCTF.

O colegiado superior considerou que a despeito disso, em razão de a
DCTF se constituir em confissão de dívida, a atitude de declarar valores
inferiores foi suficiente a manutenção da penalidade qualificada, o que é
confirmado pelo seguinte trecho do voto:

*É sabido que a jurisprudência deste Colegiado Administrativo,
inclusive da CSRF, consolidou-se no sentido de que a prática
reiterada de infrações afasta a alegação do mero equívoco e
qualifica a multa de ofício, uma vez que daí exsurge evidente a
intenção de recolher tributos em montantes inferiores aos devidos.
Exemplificativamente:*

[...]

*Ora, o fato de os valores terem sido registrados na escrituração
contábil e fiscal e também constarem informados na DIPJ
(observe-se que esta declaração não se reveste da natureza
confissão de dívida, não servindo como título jurídico hábil a
ensejar a execução, daí o lançamento), porém sistematicamente
declarados a menor na DCTF, já autoriza, sem maiores*

considerações, a qualificação da multa. O dolo, a intenção clara de pagar menos que o devido, em face da sistemática declaração a menor, resulta evidente.

E, por via de consequência, presente o dolo em face da reiteração da conduta, a contagem do prazo decadencial deve observar o disposto no art. 173,1, do CTN, o que afasta o reconhecimento desta causa extintiva do crédito tributário quanto a todos os períodos de apuração objeto dos autos.

Entendo que este paradigma é apto a caracterizar a divergência jurisprudencial invocada, de modo que, nesta matéria, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

2) Da responsabilidade solidária e pessoal.

Na situação em concreto, o aresto recorrido consignou que para que se configurar a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios, os acionistas, os gerentes e/ou administradores devem **praticar atos de gestão** e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com **abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos**. Logo, **o elemento doloso deve estar presente**.

Registrou que a partir da análise do dispositivo, verificar-se-ia que apenas as pessoas nele elencadas podem ser responsabilizadas pessoalmente, o que não engloba o caso da pessoa que seja sócia mas não tenha poderes de gestão.

Ainda assim, entendeu que, mesmo que a pessoa detenha poderes de gestão, há que ser comprovado o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.

E concluiu:

No presente caso, a fiscalização não foi capaz de comprovar o elemento doloso necessário à atribuição da responsabilidade. A fiscalização e a decisão de piso fundamentam a imputação de responsabilidade solidária aos administradores com base apenas na reiterada apresentação de declarações com débitos inferiores aos devidos,...

[...]

44. Não verifico, contudo, a existência de conjunto probatório que demonstre a atuação dolosa dos administradores. A fiscalização foi capaz de provar apenas que as pessoas indicadas tinham poder de controle sobre a autuada durante o período fiscalizado.

45. Para se atribuir a responsabilidade nos termos do artigo 135, a fiscalização deve demonstrar, para além do elemento doloso, o nexo causal entre as ações dos administradores (com excesso de poder, infração à lei ou ao estatuto) e a situação que constituiu o fato gerador. In casu, não evidencio o preenchimento de tais requisitos legais.

46. Diante do exposto, voto por afastar a atribuição de responsabilidade solidária nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

O primeiro paradigma indicado para esta matéria encontra-se assim ementado (na parte que interessa ao exame):

Acórdão n.º 1102-001.017

RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR. ART. 135, INCISO III, DO CTN. ALCANCE.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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 (art. 135, inciso III, do CTN).

Essa responsabilidade é solidária com o contribuinte da obrigação tributária, consistindo em garantia adicional ao crédito tributário.

A responsabilidade do administrador é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito, que deve ser provado pelo Fisco.

No caso, a acusação fiscal comprovou de forma suficiente a ação dolosa do sócio no sentido de suprimir tributos.

Neste paradigma a imputação da penalidade qualificada e da responsabilidade solidária do sócio, com base no art. 135, III, do CTN, foram mantidas, por entender, a turma, que é razão suficiente à qualificação e a responsabilidade a atitude de se declarar reiteradamente valores de receitas inferiores aos sabidamente auferidos:

Fiscalização atribuiu ao Sr. Valter Prado Lopes, sócio-administrador da empresa, responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído de ofício, em decorrência de atos praticados com infração da lei (prática reiterada e contumaz de apresentar as declarações fiscais inexatas da empresa, com receitas sabidamente menores que as efetivamente auferidas), de acordo com o art. 135, inciso III, do CTN.

[...]

A constatação acima, responsabilidade por ato ilícito, nos termos do CTN, art. 135, III, mostra que o interessado responde não por ser sócio, mas por praticar ato ilícito na gerência dos negócios da pessoa jurídica, como demonstrado nestes autos. Dessa forma, entendo que a reponsabilidade (sic) por ato ilícito exclui a subsidiariedade do responsável quanto à exigência do crédito tributário.

[...]

De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, a responsabilidade do "sócio-gerente" decorre de sua condição de "gerente" e não de "sócio". Assim, não basta ser sócio para que responda solidariamente pelo crédito tributário. A responsabilidade do administrador é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito, que deve ser provada pelo Fisco.

[...]

Entendo que a acusação fiscal comprovou de forma suficiente a ação dolosa do sócio no sentido de suprimir tributos.

Como já consignado, considero que restou comprovada a sonegação, caracterizada pela prática reiterada de declarar receitas em valores muito abaixo daqueles efetivamente auferidos. E foi o sócio-gerente quem elaborou os documentos contábeis e fiscais que continham as informações incorretas, não sendo possível afastar sua participação na conduta ilícita apurada.

Como se vê, neste caso, o sujeito passivo também apresentou reiteradamente (24 meses) declarações informando valores de receitas inferiores àquelas efetivamente auferidas, o que para a turma foi suficiente para demonstrar que o sócio-gerente incorreu na situação prevista no art. 135, III, do CTN.

Por outro lado, o acórdão recorrido, analisando situação semelhante, considerou que não houve prova da atitude dolosa do sócio, como condição necessária à atribuição da responsabilidade prevista no mesmo dispositivo.

Resta, portanto, caracterizada a divergência invocada.

O paradigma seguinte deduziu a ementa ora transcrita:

Acórdão nº 1302-00.458 [...]

Neste paradigma, uma série de atos, como não apresentar DIPJ, DCTF, não efetuar os lançamentos contábeis e não pagar nada de tributos, é que levou o colegiado a manter a imputação da responsabilidade ao sócio com base no art. 135, do CTN.

Por outro lado, no acórdão recorrido, o fato de o sujeito passivo apenas declarar em DCTF valores inferiores aos devidos é que levou ao mesmo resultado.

Tratando-se de situações fáticas distintas, cada qual com seu conjunto probatório, as diferentes conclusões não tem origem na distinta interpretação da legislação tributária, senão nas diferentes situações fáticas.

Este paradigma, portanto, não é apto a caracterizar a divergência.

Todavia, esta já restou caracterizada na comparação entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma, razão pela qual, nesta matéria, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

No mérito, em apertada síntese, pautando-se nos fundamentos dos paradigmas apontado, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido a fim de que sejam restabelecidas a multa de ofício de 150% e a responsabilidade dos coobrigados.

Cientificado formalmente do seguimento parcial do Recurso Fazendário em 14/09/2020 (fl. 2615), o Contribuinte, antes mesmo disso, apresentou em 19/06/2020 (fls. 2.616-2.617) Contrarrazões de fls. 2.633-2.644, aduzindo, em síntese:

- preliminarmente, requer o não conhecimento do recurso, nos seguintes termos:

1) Da multa qualificada: o conjunto fático do acórdão paradigma (nº 9303-004.317) utilizado pela Recorrente diverge, e muito, do presente nesses autos. Isto porque, no caso paradigma o contribuinte apurou valores de receita em seus livros fiscais e contábeis, mas nada declarou. No caso dos autos, diferente do paradigma, a Recorrida declarou os débitos na DCTF, escriturou lucro real tributável na LALUR e contabilizou as receitas compatíveis com o Livro Registro de Saídas.

2) Da responsabilidade solidária e pessoal: o acórdão paradigma nº 1102-001.017 apresentado pela Recorrente, no que tange à responsabilidade do administrador, constatou-se de forma comprovada, a ação dolosa do sócio na prática do ato ilícito. Contrariamente, no caso em comento, o motivo porque afastaram a responsabilidade solidária e pessoal dos sócios reside, justamente, na ausência de provas cabais a comprovar a conduta delituosa a eles imputada.

Assim, restou claramente demonstrado que os pontos divergentes apontados pela Recorrente se relacionam com conjuntos fáticos diferentes do presente, razão pela qual não há o que se falar em divergência jurisprudencial.

- no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões oferecendo resistência ao conhecimento do Apelo Fazendário.

Não lhe assiste razão.

Em relação à multa qualificada, a pequena distinção fática citada pelo Contribuinte não se confirma, pois tanto no acórdão recorrido, quanto no paradigma n.º 9303-004.317 houve entrega de DCTF com débitos informados em montante inferior ao devido. Desse modo, tal qual no acórdão recorrido, nesse paradigma entendeu-se haver razões suficientes para manter a penalidade qualificada, não havendo dúvidas de que o colegiado que proferiu o acórdão paradigma reformaria o recorrido, uma vez que o cerne da decisão, para fins de aferição do dolo, foi o fato de o contribuinte ter débitos apurados e, reiteradamente, informar débitos significativamente menores do que o devido em DCTF.

A propósito, em situação muito similar que a ora enfrentada quanto ao conhecimento, este Colegiado, no Acórdão n.º 9101-006.229, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, acatou o paradigma (Acórdão n.º 9303-004.317) como suficiente para caracterização de divergência jurisprudencial acerca da cominação de multa qualificada. Confira-se:

O primeiro paradigma (n.º 9303-004.317) teve em conta infrações verificadas entre 01/06/2000 e 31/12/2001, correspondentes à apresentação de DCTF com valores inferiores aos devidos. A PGFN pleiteou o restabelecimento da qualificação da penalidade apresentando paradigma segundo o qual o procedimento sistemático de declarar, em DCTF, valores devidos da contribuição a menor representa procedimento enquadrável como sonegação comissiva, o que sujeita o contribuinte a multa qualificada. O voto condutor do paradigma, por sua vez, expressa que:

Já se demonstrou na análise de sua admissibilidade, além de comprovadas a divergência de interpretação da legislação tributária entre o que decidido no acórdão recorrido e no paradigma, visto que, enquanto naquele entendeu-se, a despeito da reiteração da conduta de declarar a menor valores devidos da Cofins em DCTF, que a contribuinte nada escondeu na DIPJ, de modo que descaberia a qualificação da multa, o último consubstanciou o entendimento de que o procedimento sistemático de declarar, também em DCTF, valores a

menor representa procedimento enquadrável como sonegação, o que sujeitaria o contribuinte à aplicação da multa qualificada.

Portanto, aqui a divergência é manifesta. [...]

É sabido que a jurisprudência deste Colegiado Administrativo, inclusive da CSRF, consolidou-se no sentido de que a prática reiterada de infrações afasta a alegação do mero equívoco e qualifica a multa de ofício, uma vez que daí exsurge evidente a intenção de recolher tributos em montantes inferiores aos devidos. Exemplificativamente:

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (CSRF/1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.140, de 12/05/2009)

MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada. (CSRF/1ª Turma, Acórdão nº 9101-001.856, de 28/01/2014)

DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA QUALIFICADA. AÇÃO REITERADA. A prática reiterada e injustificada do contribuinte de declarar em DCTF valores inferiores aos que são registrados nos assentamentos contábeis ou que apurados pela Fiscalização Federal, constitui ato doloso, sujeito à multa de 150% do valor do imposto devido. Recurso de Voluntário Negado e Recurso de Ofício Provido (3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma, Acórdão nº 3102-003.101, de 15/03/2016)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. POSSIBILIDADE. Cabível a multa qualificada de 150% quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, ocultar parte dos tributos devidos, deixando, com isso, de recolhê-los à Fazenda Nacional. (2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma, Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015)

Ora, o fato de os valores terem sido registrados na escrituração contábil e fiscal e também constarem informados na DIPJ (observe-se que esta declaração não se reveste da natureza confissão de dívida, não servindo como título jurídico hábil a ensejar a execução, daí o lançamento), porém sistematicamente declarados a menor na DCTF, já autoriza, sem maiores considerações, a qualificação da multa. O dolo, a intenção clara de pagar menos que o devido, em face da sistemática declaração a menor, resulta evidente. E, por via de consequência, presente o dolo em face da reiteração da conduta, a contagem do prazo decadencial deve observar o disposto no art. 173, I, do CTN, o que afasta o reconhecimento desta causa extintiva do crédito tributário quanto a todos os períodos de apuração objeto dos autos. [...]

Estas são as únicas referências, contidas no paradigma, para definição do cabimento da multa qualificada. A reiteração é referida sem maior especificação da prática, muito embora a ementa indique período superior a um ano-calendário (01/06/2000 a 31/12/2001). Sob outra ótica, porém, o contexto do paradigma seria menos gravoso que o presente no recorrido porque, além de escrituradas, as

bases tributáveis também teriam sido informadas em DIPJ, verificando-se a declaração a menor apenas em DCTF.

Assim, considerando que o período de reiteração pouco se diferencia do recorrido, e no paradigma as informações prestadas pela Contribuinte são mais representativas que no presente caso, há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial acerca do cabimento da multa qualificada na hipótese de reiterada declaração inexata de receitas da atividade.

No que diz respeito à responsabilidade tributária, no Acórdão paradigma n.º 1102-001.017 a prova que levou o colegiado a manter a responsabilidade foi o fato de os coobrigados constarem no contrato social como administradores da pessoa jurídica autuada, tal qual o ocorrido no acórdão recorrido diante de quadro fático absolutamente idêntico ao examinado naquele precedente.

Dessa forma, relativamente a ambas as matérias, confirmo o muito bem fundamentado Despacho de Admissibilidade, e voto por conhecer do Recurso Especial.

2 MÉRITO

O Apelo da PGFN requer o restabelecimento da multa qualificada e a reinclusão dos senhores Alexandre Della Coletta e Marcos Della Coletta no polo passivo da obrigação tributária.

2.1 MULTA QUALIFICADA

Pois bem, a multa de 150% sobre o imposto de renda e contribuições apuradas com base em provas diretas, prevista no art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, foi aplicada tendo em vista a suposta intenção dolosa do contribuinte de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador (sonegação).

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

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

[...]

Como visto, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Desse modo, a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

Relembremos a infração detectada pela autoridade fiscal e que continua sob litígio relativamente à aplicação da penalidade qualificada: receitas escrituradas e não declaradas.

Segundo a autoridade fiscal autuante, o Contribuinte havia escriturado os seguintes valores de apuração de lucro real relativos ao ano-calendário de 2011:

Período	Lucro Real (R\$)
1º Trimestre/2011	3.151.921,00
2º Trimestre/2011	2.994.325,00
3º Trimestre/2011	2.096.027,67
4º Trimestre/2011	2.245.743,78

A autoridade consignou ainda que o Contribuinte registrara receitas em seu Livro de Apuração de ICMS de acordo com as notas fiscais eletrônicas emitidas.

Os valores então confessados em DCTF relativos ao IRPJ e à CSLL dos quatro trimestres de 2011 eram irrisórios (pouco mais de R\$ 900,00 de IRPJ e de R\$ 300,00 de CSLL), tendo o Contribuinte, após o início do procedimento fiscal, procedido à retificação das DCTFs, conforme tabela elaborada pela autoridade fiscal (fl. 68):

Período	Débitos de IRPJ		Débitos de CSLL		Débitos de PIS		Débitos de COFINS	
	DCTF anterior	DCTF retificadora	DCTF anterior	DCTF retificadora	DCTF anterior	DCTF retificadora	DCTF anterior	DCTF retificadora
01/2011					0,00	19.560,41	0,00	89.648,22
02/2011					198,52	19.461,62	909,87	89.195,49
03/2011					186,48	19.648,37	700,51	90.051,41
1º Trim.	781,98	781.980,27	283,67	283.672,89				
04/2011					0,00	18.020,23	0,00	82.589,39
05/2011					54,35	20.022,48	117,66	91.765,99
06/2011					20,25	22.024,72	19,43	100.942,59
2º Trim.	17,25	742.581,25	26,94	269.489,25				
07/2011					22,65	22.465,21	22,58	102.961,44
08/2011					26,57	22.577,24	13,24	103.476,25
09/2011					0,00	24.834,96	54,92	113.823,88
3º Trim.	0,00	518.006,88	0,00	188.642,49				
10/2011					43,88	25.309,15	0,00	116.575,50
11/2011					23,89	17.550,28	0,00	80.837,65
12/2011					17,89	17.901,28	18,72	82.454,38
4º Trim.	102,16	555.435,12	0,00	202.116,94				

Os valores declarados nas DCTF's retificadores equivalem exatamente à aplicação das alíquotas de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo escriturada pelo Contribuinte em seu Lalur.

A autoridade fiscal consignou ainda que, relativamente ao ano-calendário anterior, o Contribuinte já houvera sido também autuado.

Ora, conforme se observa, a Autuada declarou a menor praticamente a totalidade de IRPJ e de CSLL devidos ao longo de quatro trimestres. E a consciência de sua conduta reprovável torna-se ainda mais evidente quando, após iniciado o procedimento fiscal, o Contribuinte retificou as DCTF confessando ***exatamente os valores devidos desses tributos***, ao menos relativamente às bases de cálculo por ele apuradas e escrituradas¹. Esses procedimentos configuram, sem dúvida, a intenção dolosa na sua conduta com o propósito de impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação). Esse

¹ Esclarece-se que houve outras infrações também objeto de lançamento de ofício, mas com aplicação de multa de 75%.

"*animus*", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e demonstrado nos autos, não podendo ser considerado mero erro de ordem material, ou divergência de interpretação de lei, sem a caracterização de qualquer intuito doloso, posto que não se tratam de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo contribuinte nos quatro períodos de apuração do ano-calendário de 2011. *E veja-se que o contribuinte sabia dos valores que efetivamente devia, tanto que, após iniciado o procedimento fiscal, retificou suas declarações para declarar absolutamente os mesmos débitos que posteriormente foram exigidos de ofício!*

Em tais circunstâncias, a intenção de sonegar, ocultando o fato gerador, é conclusão imediata e inequívoca. Portanto, em relação a essa infração correta a posição do Fisco em exasperar a penalidade.

Aliás, a essa mesma conclusão, por unanimidade de votos, chegou o colegiado que apreciou os autos de infração de PIS e de Cofins lavrados no mesmo procedimento fiscal (Acórdão nº 3302-005.579), cujo excerto do voto condutor do aresto reproduz-se a seguir:

- Multa de ofício. Previsão legal e percentual (150%).

O litigante investe contra a aplicação da multa qualificada de 150%, que diz ser confiscatória e injustificada. O dispositivo aplicado, conforme indicado no auto de infração, foi o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que, expressa e objetivamente, prevê:

Art. 44. [...]

- Lei nº 4.502/1964:

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

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

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

Art . 72. Fraude é tódã ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

O agravamento da multa de ofício tem por suporte fático **a declaração dos débitos das contribuições, nas respectivas DCTFs, em valores irrisórios, em relação aos valores apurados nos Dacons e escriturados em sua contabilidade, de forma reiterada.**

Essa conduta se coaduna com a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade

fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, o que corresponde à SONEGAÇÃO.

A multa de ofício calculada sobre o valor do imposto cuja falta de recolhimento se apurou, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual 150 % o legalmente previsto para a situação descrita no Termo de Verificação Fiscal, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório ou de ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

Desse modo, deve-se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 150%, definido em lei, sobre os valores do imposto não recolhido, rejeitando-se a contestação de que não haveria previsão legal para tanto.

No que atine aos argumentos em Contrarrazões da suposta inconstitucionalidade da penalidade aplicada, deve-se observar que a declaração de inconstitucionalidade de leis está além das possibilidades de juízo desta Corte Administrativa, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, em relação à competência para analisar inconstitucionalidade de lei tributária, este Conselho também já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

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

A respeito da decisão do STF sobre o patamar máximo de multa em 100% do tributo, há de se ressaltar que não foi abordado o limite da penalidade em casos de sonegação, fraude ou conluio, como as apontadas no caso concreto, tema em que recentemente foi reconhecida sua repercussão geral no Recurso Extraordinário 736090, pendente de julgamento.

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

Desse modo, voto por restabelecer a multa de 150%.

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.²

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.³

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

² LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.⁴

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

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.⁵

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevindo 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.⁶

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.⁷

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 tributária⁸, 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”.⁹

⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

⁸ NEDER, MARCOS Vinícius. 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.

⁹ NEDER, MARCOS Vinícius. 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.

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

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

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

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

[...]

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

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

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

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

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

- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.¹⁰

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹¹

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

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹¹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

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.¹²

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.¹³

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.¹⁴

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

¹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

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:

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.¹⁵ [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

¹⁵ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

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). [...] ¹⁶ [grifos nossos]

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

- PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

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

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

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

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

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

- NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e

¹⁶ 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.

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.¹⁷

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 se mostra 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).

¹⁷ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do aresto é elucidativo:

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

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

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

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

Nessa linha, os seguintes julgados:

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

[...]

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

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

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

7. Recurso desprovido. (RHC 34.684/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 01/12/2016, DJe 07/12/2016).

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. **CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. PEÇA EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 41 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL - CPP. CRIME SOCIETÁRIO. POSSIBILIDADE DE DENÚNCIA GERAL. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. AUSÊNCIA DE FLAGRANTE ILEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

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

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO SOCIETÁRIO. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA

CONDUTA DOS RECORRENTES. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS E DESCREVE CRIME EM TESE. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. CONSTRANGIMENTO AFASTADO. [...]

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

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

6. No caso dos autos, de acordo com a peça vestibular, os recorrentes, na qualidade de administradores da Drogaria Principal do Bairro Ltda., teriam fraudado a fiscalização tributária, omitindo receita relativa a saídas de mercadorias tributadas em documento exigido pela lei fiscal, creditando-se, indevidamente, do ICMS incidente sobre tais operações, o que teria resultado em prejuízo à Fazenda Estadual superior a 2 (dois) milhões de reais, descrição que atende de forma satisfatória as exigências legais para que se garanta ao réu o exercício da ampla defesa e do contraditório. [...]

2. Recurso desprovido. (RHC 67.183/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 9/8/2016, DJe 24/08/2016).

PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME SOCIETÁRIO. LEI 8.137/90, ART. 1º, II E V. IMPOSSIBILIDADE DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL SE A ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO OCORRE APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. COAÇÃO INEXISTENTE. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

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

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

IV - Na hipótese em análise, a peça inaugural da acusação revela que os denunciados, por meio da empresa CPI Engenharia Ltda, teriam suprimido valores 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.

Cumpre salientar que no referido Acórdão nº 3302-005.579, que examinou a exigência de PIS e Cofins, por unanimidade de votos também manteve-se a imputação de responsabilidade aos então administradores da autuada. Confira-se passagem do voto a esse respeito:

- O alcance da responsabilidade dos sócios.

É alegado às folhas 09 do Recurso Voluntário do Sr. Marcos Della Coletta:

*Dito isso, nas situações em que mais de um sujeito tenha interesse comum no fato descrito como hipótese de incidência tributária, poder-se-á atribuir-lhes, **em caráter solidário, o dever de adimplir a obrigação tributária. É o que determina o inciso I do art. 124 do CTN.***

Por todo o exposto, revela-se desprovida de quaisquer fundamentos fático- probatórios e jurídicos a desastrada iniciativa da Fiscalização, visando a imputar a outros Contribuintes o ônus de responsabilidade tributária solidária, quanto ao crédito tributário constituído no presente processo, pelo que se faz imperativa a exclusão da Impugnante, quanto ao referido auto de infração.(Grifo e negrito nossos)

Sem razão ao Recorrente.

O instituto a ser considerado não é o da solidariedade, mas o da responsabilidade pessoal tributária a luz do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

É certo que os sócios, ao constituírem a sociedade na forma disciplinada no Código Civil, fundamentados no direito societário, limitam sua responsabilidade aos aportes que realizam para a formação do capital, seja em quotas ou ações - objetivando restringir sua participação no pagamento dos débitos sociais, desde que não pratiquem atos com excesso de mandato, violação da lei ou do contrato social.

A determinação do sujeito passivo da obrigação tributária principal é determinada pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

1 - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional determina que a responsabilidade dos sócios somente ocorrerá quando demonstrado o fato de os sócios haverem agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos:

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. [grifos do voto]

Isto significa que, se o empresário ou administrador agir dentro da lei e do contrato social ou estatuto e, por circunstâncias do mercado, a empresa da qual é sócio ou administrador não cumprir com suas obrigações tributárias - seus bens particulares não respondem pela dívida tributária.

Não é o caso.

*A ação fiscal se apóia na seguinte constatação: **a declaração dos débitos das contribuições, nas respectivas DCTFs, em valores irrisórios, em relação aos valores apurados nos Dacons e escriturados em sua contabilidade, de forma reiterada.***

Essa conduta se coaduna com a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, o que corresponde à SONEGAÇÃO, na forma do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

Se configurada a infração de Lei, por determinação expressa do caput do artigo 135 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade pela exação tributária atinge a pessoa dos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim sendo, voto restabelecer a imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados.

Por conseguinte, conclui-se que a decisão do Colegiado *a quo* deve ser reformada, provendo-se integralmente o Apelo Fazendário.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, voto por DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto