



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721224/2017-33
ACÓRDÃO	1004-000.220 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WINDOWS FLEX COMERCIO E DECORACAO DE AMBIENTES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

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

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

LUCRO PRESUMIDO. NÃO PAGAMENTO DA PRIMEIRA PARCELA DOS TRIBUTOS DEVIDOS. DIPJ ZERADA. NÃO EFETIVAÇÃO DA OPÇÃO.

A opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido é exercida mediante o recolhimento da importância correspondente à primeira ou única quota do imposto devido concernente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Não realizado o pagamento exigido, considera-se não efetivada a opção pelo lucro presumido, não sendo considerada suprida a escolha pela entrega de DIPJ sem preenchimento.

ARBITRAMENTO. LUCRO REAL. NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. CABIMENTO.

A não apresentação à autoridade lançadora pela contribuinte, quando intimada, de sua escrituração contábil e fiscal regulares, enseja o arbitramento do lucro.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS REITERADA E SIGNIFICATIVA. CUMULAÇÃO COM PARCIAL FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática de prestar declaração ao Fisco deixando de informar os valores sabidamente devidos em razão das operações escrituradas,

concomitantemente com recolhimentos na sistemática simplificada, em relação à qual o sujeito passivo já havia comunicado sua exclusão, e contemplando, em todos os meses do ano-calendário, pequena parcela das receitas auferidas, parte das quais, inclusive, sem emissão de notas fiscais, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial aos recursos para reduzir a multa de ofício para 100%, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, negar provimento em relação às exigências principais; (ii) por voto de qualidade, dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício para 100%, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento para reduzir a multa para 75%; e (iii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso do coobrigado, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento para excluir o coobrigado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

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 julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários (fls. 627/655 e 663/702) interpostos, respectivamente, pela contribuinte acima identificada e pela **Sra. Patrícia Galassi**, esta na qualidade de *responsável solidário*, contra o Acórdão nº 07-41-548 da 6ª Turma da DRJ/FNS (fls. 579/602), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA PRIMEIRA PARCELA DOS TRIBUTOS DEVIDOS. DIPJ ZERADA. NÃO EFETIVAÇÃO.

A opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido é exercida mediante o recolhimento aos cofres públicos da importância correspondente à primeira ou única quota do imposto devido concernente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Não realizado o pagamento exigido, considera-se não efetivada a opção pelo lucro presumido, não sendo considerada suprida a escolha pela simples entrega de DIPJ sem preenchimento.

ARBITRAMENTO. LUCRO REAL. NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. AUTORIZAÇÃO.

A empresa obrigada à apuração de tributos com base no lucro real que não apresentar à autoridade lançadora, quando intimada, as escriturações contábil e fiscal regulares, fica sujeita ao arbitramento do lucro, não se prestando para tal fim a mera disponibilização do livro caixa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA DE OFÍCIO. SONEGAÇÃO FISCAL. QUALIFICAÇÃO.

São tipificadas como sonegação tributária, sujeitando à empresa à multa qualificada, as condutas consistentes na apuração dos tributos devidos sob as regras do Simples Nacional, quando, sabidamente, se achava a sociedade excluída do regime, assim como a não declaração de receitas auferidas, apesar de escrituradas em livro caixa, porém muitas delas sem ter havido a respectiva emissão das notas fiscais obrigatórias, de modo a ocultar as suas reais bases de cálculo e reduzir ilicitamente as importâncias tributárias a serem recolhidas à administração fazendária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. DOLO.

O sócio administrador é responsável solidário pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, considerado como tal a apuração dos tributos no regime do Simples Nacional, quando havia pleno conhecimento de sua exclusão da sistema, assim como em função das vultosas diferenças encontradas entre as receitas auferidas e declaradas, ocorridas em todos os meses de 2013, e pela falta de emissão de grande quantidade de notas fiscais de serviços, situações essas que, em função das circunstâncias em que foram praticadas, configuraram condutas dolosas do agente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em resumo, o presente processo é decorrente de autos de infração que exigem IRPJ e CSLL com base no **lucro arbitrado**, além de PIS e COFINS, acrescidos de juros e multa qualificada, em razão da apuração de omissão de receitas das atividades de vendas de mercadorias e prestação de serviços.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (“TVF” de fls. 242/247):

[...]

4. DO RESULTADO DO PROCEDIMENTO FISCAL

4.1 Da análise de todos os documentos e informações do contribuinte, concluímos:

- O contribuinte estava excluído do Simples Nacional em 2013, mas recolheu em guia própria nesse regime, DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional. Os valores recolhidos estão informados no Anexo I
- Apresentou também DIPJ com opção pelo lucro presumido, mas não pagou nenhuma parcela, tornando ineficaz a opção.
- Constam notas fiscais de venda de mercadorias no sistema SPED - NFe no valor total de R\$ 4.358.754,10. Anexo II
- Apresentou notas fiscais de prestação de serviços no total de R\$ 13.087,20. Entretanto, no livro caixa, está escriturada a receita de prestação de serviços no valor total de R\$ 1.629.969,69 Anexo II.

4.2 Considerando que o contribuinte não estava incluído na sistemática do Simples Nacional e não concretizou a opção pelo lucro presumido, ficou obrigado à escrituração pelo lucro real. No entanto, não apresentou a Escrituração Contábil Digital, nem os Livros Diários e Razão em papel, com as formalidades necessárias.

4.3 Assim, com fundamento no artigo 530, I, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, procedemos ao arbitramento do lucro, com base nas receitas conhecidas.

Receita Bruta de Venda de Mercadorias: R\$ 4.358.754,10

Receita Bruta de Serviços Prestados: R\$ 1.629.969,69

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º);

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

4.4 De acordo com os artigos 537 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, temos:

Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei nº 9,249, de 1995, art. 24).

(...)

5. DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

5.1 Assim, considerando as receitas brutas por nós apuradas como bases de cálculo, lavramos os Autos de Infração de IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS), Processo nº 19515721.224/2017-33 anexo a este Termo. Foram deduzidas as parcelas pagas no sistema do Simples Nacional, através dos Documentos de Arrecadação do Simples Nacional - DAS.

[...]

Inconformadas com o lançamento tributário, a **contribuinte Window Flex** e a **responsável solidária Patrícia Galassi** apresentaram impugnações (fls. 323/355 e 460/486) que foram julgadas integralmente improcedentes pela referida decisão de piso.

Intimados, a empresa e a responsável solidária apresentaram os recursos voluntários, alegando, em síntese, o quanto segue:

Recurso voluntário apresentado por Windows Flex (contribuinte)

- a Recorrente optou expressamente, em sua DIPJ e antes do início do procedimento fiscal, pela sistemática do lucro presumido, o que tornaria a aplicação do método do lucro arbitrado ilegal, notadamente quanto há a apresentação de Livro Caixa, notas fiscais e movimentação bancária em atendimento à intimação fiscal; e

- a Recorrente sempre agiu com lisura e transparência, em momento algum praticou qualquer ato que pudesse ser caracterizado como sonegação, fraude ou conluio e que pudesse, de modo que a qualificação da multa de ofício não se sustenta.

Recurso voluntário apresentado Patrícia Galassi (responsável solidária)

- a responsabilidade pessoal de sócios por obrigações tributárias é medida excepcional, dependente da demonstração de comportamento doloso ou fraudulento, consistente em atos praticados com excesso de poder, infração à lei ou estatuto, tudo o que no caso não houve;

- o simples descumprimento da obrigação tributária não configura infração à lei disposta no inciso III, do artigo 135 do CTN; e

- não há contra a Recorrente elementos que evidenciem qualquer ato tendente a lesar o fisco, não havendo como subsumir os fatos à norma de responsabilidade tributária.

Tramitado o feito, os autos foram a mim distribuídos para julgamento dos referidos recursos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Da omissão de receitas com a consequente cobrança pelo método do arbitramento

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

Inicialmente, em relação à argumentação tecida pela Contribuinte no sentido de que expressamente optou pelo regime de tributação com base no lucro presumido, faz-se necessário, antes de tudo, reproduzir dispositivos do art. 516 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, que trata especificamente do procedimento relativo à opção pelo citado regime de apuração de tributos:

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

*§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada **com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).*

(grifos acrescidos)

Analizando as regras acima estampadas, não há qualquer dúvida no que se refere à forma de proceder à opção pelo lucro presumido. Aliás, há de se dizer que tais preceitos são muitos claros e simples, não ensejando um grande esforço intelectual em seu trabalho interpretativo.

Basicamente, para optar por tal regime, como condição, basta que o sujeito passivo não esteja submetido obrigatoriamente à tributação com base no lucro real. Só Isso. Satisfeito esse requisito, cabe, então, ao contribuinte tão somente manifestar sua opção efetuando o recolhimento aos cofres públicos da importância correspondente à primeira ou única quota do imposto devido concernente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

No entanto, conforme afirma a autoridade lançadora (e não rechaçado pela impugnante) tal recolhimento da primeira parcela dos tributos apurados em conformidade com a sistemática do lucro presumido não foi realizado, de sorte que, como consequência, sua opção por tal regime de tributação não foi verdadeiramente exercida para o ano-calendário de 2013, sobrevindo, a partir disso, a obrigatoriedade de apuração dos tributos pelo lucro real, a rigor do que dispõe cristalinamente as normas acima transcritas, que disciplinam o procedimento de opção pelo lucro presumido.

Aliás, fica muito claro que a contribuinte não optou pelo lucro presumido, na medida em que recolheu todos tributos relativos ao ano-calendário de 2013, impropriamente, pela sistemática do Simples Nacional, mesmo tendo sido excluída de tal regime de tributação.

[...]

Portanto, como se pode denotar, a entrega da DIPJ zerada não constitui documento hábil para concretização da opção pelo lucro presumido.

Além disso, necessário assinalar ainda que a contribuinte para o referido calendário tampouco apresentou DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), ECD (Escrituração Contábil Digital), EFD (Escrituração Fiscal Digital) e DACON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais), de acordo com informação trazidas pela autoridade fiscal no item 2.4 do TVF.

Em sendo assim, não há como contemplar a impugnante em sua pretensão de ser tributada com base no lucro presumido, pelo simples fato de que não ter sido direcionado nesse sentido os atos por si praticados quando da escolha do regime de tributação, não podendo, por consequência, ser abarcada por sistema de tributação por qual não optou.

Arbitramento

Delineado, então, o quadro no qual ficou demonstrada a não efetivação da opção pelo lucro presumido por parte da contribuinte, não poderia a autoridade lançadora trilhar outro caminho a não ser o de se empenhar em apurar os tributos levando-se em conta o regime de apuração pelo lucro real, que consiste na regra geral de tributação, ao qual se achava obrigado o sujeito passivo, que, uma vez excluído do Simples Nacional, não efetuou a devida opção pelo lucro presumido.

Como se sabe, para levar a efeito a tributação com base no lucro real, não há como ignorar a necessidade de existência de uma escrituração contábil regular, com a confecção de todos os livros obrigatórios exigidos pela lei fiscal e comercial, bem assim o levantamento de todos os demonstrativos contábeis, na medida em que o lucro real é apurado a partir do lucro contábil da sociedade empresária.

A propósito, em relação a citados livros, importante destacar o relato da autoridade lançadora contido no item 4.2:

*4.2 Considerando que o contribuinte não estava incluído na sistemática do Simples Nacional e não concretizou a opção pelo lucro presumido, ficou obrigado à escrituração pelo lucro real. **No entanto, não apresentou a Escrituração Contábil Digital, nem os Livros Diários e Razão em papel, com as formalidades necessárias.***
(grifos acrescidos)

Conforme se pode verificar do trecho reproduzido, a contribuinte não apresentou os elementos contábeis à autoridade lançadora imprescindíveis à apuração dos tributos com base no lucro real.

Aliás, na peça impugnatória, a própria autuada acaba por confessar que não os possuía, conforme se extrai do excerto abaixo colacionado (fls. 329-330):

[...]

Ora, como se pode observar, a própria contribuinte deixou registrado que “carecia de determinadas escriturações fiscais”. Diante disso, como a fiscal, então, iria apurar o lucro real da empresa relativo ao ano-calendário de 2013?

Obviamente, não havia como. Todos sabem que o livro caixa não se presta para tal fim, mesmo que contemple todas as movimentações financeiras da sociedade. A escrituração contábil vai muito além de ingressos e dispêndios de recursos, pois abrange, além dessas operações, outras não representativas de movimentações de numerários, não permitindo, por esse motivo, a apuração do lucro contábil, e, por via de consequência, do lucro real, sobre o qual incidem o imposto de renda e contribuição social.

Portanto, acertada a utilização da técnica do arbitramento pela autoridade lançadora.

[...]

De fato, ao não apresentar a escrituração contábil à fiscalização, por determinação legal, a contribuinte ficou submetida à apuração dos tributos, que,

em tese, eram devidos pela sistemática do lucro real, pelo lucro arbitrado, em respeito ao art. 530, I, do Regulamento do Imposto de Renda, transcrito adiante:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

Perceba-se que a disposição contida no inciso é cristalina, não havendo nenhuma indicação no sentido da necessidade prévia de intimação para oportunizar uma escrituração não promovida ao seu tempo pela contribuinte. Diversamente disso, a medida prevista para esses casos é a de levar a efeito o arbitramento.

Posto isso, considero não ter havido qualquer irregularidade na fiscalização, em virtude da falta de intimação para escrituração dos livros contábeis e fiscais.

Já no que toca às disposições contidas no ADN COSIT nº 35, de 17 de junho de 1994 e aos acórdãos exarados pelo CARF, no sentido de que é devido o arbitramento daquele contribuinte optante pelo lucro presumido somente na hipótese de não apresentação do livro caixa, é de se atentar que citadas disposições se referem apenas às empresas optantes pelo regime de tributação do lucro presumido, o que, conforme já debatido, não reflete à escolha da contribuinte, não abrangendo, portanto, o caso dos autos, que versa sobre empresa **sujeita à tributação com base no lucro real**.

Com efeito, realmente restou demonstrado que a Recorrente omitiu receitas de suas atividades à tributação, bem como não exerceu seu direito de se valer do lucro presumido, tendo em vista que descumpriu requisito legal para sua adoção, afinal deixou de efetuar o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração do ano-calendário objeto dos autos de infração.

Nesse contexto, e considerando a não apresentação de escrituração que permitisse a apuração do lucro real, a autoridade fiscal responsável pelos lançamentos corretamente tributou as receitas omitidas mediante arbitramento, como determina a lei.

Nenhum reparo, portanto, cabe ao que restou decidido nesse particular.

Da multa qualificada

A multa qualificada foi assim mantida pela DRJ:

[...] a contribuinte sabia de sua obrigação de recolher os tributos devidos por outro regime de tributação diverso do Simples Nacional, porquanto, além de ter sido a própria responsável por informar ao fisco sua exclusão obrigatória do

Simples Nacional, também indicou na DIPJ a opção pelo lucro presumido, bem assim, em diversas passagens na peça impugnatória, insiste que concretizou a opção por citada sistemática. Não obstante, ao fim, ainda resolveu adotar aquele menos oneroso, em prejuízo ao erário público.

Desse modo, ficou caracterizado o dolo da contribuinte, já que sabia da irregularidade quanto à forma de tributação adotada, mas, mesmo assim, permaneceu recolhendo valores com base no regime do Simples Nacional durante todo o ano-calendário de 2013.

Ademais, é oportuno salientar que a qualificação da multa de ofício, como já visto, não decorreu simplesmente em virtude do arbitramento da base de cálculo dos tributos lançados, como afirma a impugnante, mas em função de os tributos devidos terem sido apurados pelo sistema de tributação pelo qual a contribuinte não se encontrava habilitada a optar, reduzindo de maneira deliberada e injustificada a carga tributária a que estava sujeita, mesmo estando ciente de seu impedimento quanto à permanência no Simples Nacional, e, principalmente, como se verá adiante, da constatação de omissões de receitas, não declaradas pela contribuinte, nem mesmo no regime simplificado, sendo que, muitas delas, achavam-se desamparadas de emissão das correspondentes notas fiscais.

[...]

Pois bem, pelo que se pode depreender facilmente do exposto pela fiscalização no TVF, a contribuinte no ano-calendário de 2013 auferiu receitas no montante de R\$ 5.988.723,79, sendo R\$ 4.358.754,10 referentes a receitas de vendas e R\$ 1.629.969,69 relativos a receitas de serviços, contudo declarou ao fisco federal tão somente o montante de R\$ 1.530.850,33, sendo R\$ 1.517.718,13 decorrente de vendas de produtos e apenas R\$ 13.087,20 advindas de prestação de serviços.

Vale dizer, houve um déficit de declaração ao fisco de receita de R\$ 4.457.893,46, correspondendo a quase 75% do seu faturamento, o que não pode ser atribuído, conforme articulou o fiscal, ao justificar a qualificação da multa de ofício, “a um simples erro de fato”. Não bastasse, o pouco de receita informado, ainda foi tributado indevidamente com base em sistemática de tributação favorecida, da qual a contribuinte, indubitavelmente, era sabedora de sua exclusão.

E não para por aí.

Das receitas de serviços, que no ano-calendário de 2013 totalizaram R\$ 1.629.969,69, conforme escrituração do livro caixa, tão somente R\$ 13.087,20 estão abrangidas por emissão de nota fiscal, fato esse que, por si só, já revela a intenção da contribuinte de iludir o fisco, com vistas à redução ilegítima da carga tributária a que estava obrigada legalmente.

Com efeito, assim agindo, a contribuinte desobedeceu aos ditames legais que determinam a emissão dos documentos fiscais relativos às operações de compra e venda, bem assim os que obrigam que seja declarada a totalidade de suas receitas à administração tributária e de acordo com o regime de tributação permitido,

isso, consoante já demonstrado, com intuito de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de sua natureza e de suas circunstâncias materiais.

Portanto, diante de todo quadro desenhado, não resta dúvida de que o comportamento adotado pela contribuinte se enquadra na moldura legal do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, que versa especificamente de sonegação tributária.

Pois bem.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Todo lançamento parte de um ilícito tributário consistente no não pagamento do tributo devido ou no descumprimento da respectiva obrigação acessória (*elemento objetivo*). Porém, nem todo ilícito tributário envolve dolo, fraude ou sonegação (*elemento subjetivo*), sem o qual não há que se falar em qualificação da multa.

Em outras palavras: a sonegação (crime) pressupõe o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão. Mas a recíproca não é verdadeira: o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão não caracterizam *per se* a sonegação ou fraude.

Nesse caso concreto, chama atenção o fato de que a Recorrente, à época da fiscalização, pronta e tempestivamente, forneceu, dentre outros, (i) o Livro Caixa, (ii) todos os Extratos Bancários de janeiro a dezembro de 2013, (iii) todas as Notas Fiscais de Serviço e de Vendas de Mercadorias, detalhando as datas e valores recebidos, sendo exclusivamente a partir desta documentação que a fiscalização apurou os tributos que deixaram de ser recolhidos sobre a receita omitida.

O fato dessas receitas não terem sido integralmente declaradas a meu ver não deveria impactar no percentual da multa aplicável sobre os tributos que não foram pagos, afinal esta conduta na verdade constitui o *meio* de omitir a receita.

A lei, conforme visto, ao determinar a tributação de ofício sobre receita omitida, inclusive sob o método do arbitramento, em nenhum momento qualificou a omissão de receitas por tipos ou espécies, o que significa dizer que a conduta de não pagar tributos ou não declará-los, independentemente de sua “intensidade” (volume, relação com o faturamento ou número de meses), enseja a multa de ofício ordinária, de 75%, conforme prevê expressamente o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 acima transcrito.

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

Aplica-se, aqui, a Súmula nº 14 do CARF, que assim dispõe:

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

Nesses termos, a qualificação da multa de ofício não se sustenta, devendo esta ser reduzida para 75%.

Da responsabilidade solidária

De acordo com o voto condutor da DRJ:

[...]

... no que se refere ao fato de a própria impugnante ter comunicado à Administração Fazendária a sua exclusão do regime simplificado, tampouco é capaz de elidir a responsabilidade da sócia administradora. Como já visto, ao contrário do que espera a impugnante, a comunicação à Receita Federal sobre a exclusão do Simples Nacional constitui mais um elemento caracterizador da conduta dolosa por parte da administração da sociedade empresária, na medida em que a própria empresa acabou por admitir que tinha completa ciência do seu impedimento quanto à sua inscrição no Simples Nacional, porém, ainda assim, deixou de oferecer a tributação as rendas auferidas no ano-calendário de 2013, pelo regime de tributação a que estava sujeita.

Melhor sorte também não assiste à impugnante em relação à alegação no sentido de que, enquanto sócia e gestora, atendeu pronta e tempestivamente todas as intimações e forneceu toda a documentação solicitada. Isso porque o atendimento diligente à fiscalização não tem qualquer influência nas infrações praticadas. Ou seja, uma coisa é o dever do contribuinte de cumprimento das obrigações acessórias e principais em relação aos tributos devidos, outra, completamente diferente, é o de bem atender à fiscalização quando solicitada. Assim, o fato de a contribuinte ter colaborado com a fiscalização não tem

qualquer força capaz de isentar a sócia administradora da responsabilização pela adoção das condutas infracionais já consumadas, as quais, diga-se de passagem, já produziram os resultados perniciosos ao erário público.

[...]

Não se está aqui se ocupando de mero descumprimento de obrigação tributária, mas da comprovação de prática de comportamentos dolosos, tipificados como sonegação fiscal, conforme já verificado quando que apreciação das razões suscitadas contra a aplicação da multa qualificada, que exige, sim, a responsabilização solidária da administradora da empresa, a teor do art. 135, III, do CTN.

[...]

Inicialmente, como já visto, é de se relembrar que as infrações à lei que motivaram à responsabilização da Srª Patrícia Galassi foram: a) a indevida opção pelo Simples Nacional, b) a falta de declaração de maior parte das receitas auferidas no ano de 2013, e c) a não emissão inúmeras notas fiscais de serviço.

[...]

No campo tributário, por ser a administradora do negócio, é a Srª Patrícia Galassi a responsável por decidir por qual regime de tributação a empresa deve optar, assim como, embora em contrariedade à lei, como serão declaradas as receitas da sociedade e para quais receitas serão emitidas as exigidas notas fiscais.

Decerto, é muito improvável que decisões desse nível, tão importantes para o futuro da sociedade empresária, tenham sido tomadas por subalternos sem o consentimento da administradora da empresa, que é a pessoa que, verdadeiramente, está apta a traçar os rumos que ela deve seguir.

Em harmonia com o que afirmou a autoridade lançadora, com efeito, não há como crer que tais condutas praticadas se materializaram em virtude de meros erros de fato, mas, ao contrário disso, em função de decisões previamente planejadas, visando a reduzir os encargos tributários a que se achava sujeita a sociedade empresária, à margem da legalidade. Essa é a conclusão a que se chega.

[...]

Dessa forma, ante o que foi exposto aqui e em outras partes deste voto, considero que ficou adequadamente demonstrada a atuação dolosa da Srª. Patrícia Galassi em relação às infrações à lei verificadas pela autoridade lançadora, devidamente descritas no Termo de Verificação Fiscal e nos autos de infração lavrados.

Não concordo com esse racional.

Considerando que afastei a qualificação da multa em relação à infração de omissão de receitas ante a não caracterização de *dolo* ou *fraude*, o afastamento da responsabilidade solidária já seria medida que se impõe.

Além disso, cabe pontuar novamente que a omissão de receitas em questão foi apurada a partir do atendimento às intimações fiscais, que já tinha a informação de que a empresa não poderia se valer do regime simplificado, o que a meu ver afasta a caracterização de atos *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos* na concepção do artigo 135, III, do CTN, na linha da inteligência da Súmula 430 do STJ, proferida nos seguintes termos: *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*.

Nesse sentido, entendo que a responsabilidade solidária deve ser afastada.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada e 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 qualificação da penalidade e da imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que a qualificação da penalidade deveria ser, apenas, reduzida a 100%, e que a responsabilidade tributária dos coobrigados deveria ser mantida.

Com respeito à qualificação da penalidade, tem-se por inaplicável a Súmula CARF nº 14 por não se tratar, aqui, de *simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos*, vez que presentes indícios suficientes do intuito de fraude do sujeito passivo. Como bem evidenciado pela autoridade julgadora de 1ª instância:

[...] a contribuinte **sabia de sua obrigação de recolher os tributos devidos por outro regime de tributação diverso do Simples Nacional**, porquanto, além de ter

sido a própria responsável por informar ao fisco sua exclusão obrigatória do Simples Nacional, também **indicou na DIPJ a opção pelo lucro presumido**, bem assim, em diversas passagens na peça impugnatória, insiste que concretizou a opção por citada sistemática. Não obstante, ao fim, ainda **resolveu adotar aquele menos oneroso, em prejuízo ao erário público**.

Desse modo, ficou caracterizado o dolo da contribuinte, já que sabia da irregularidade quanto à forma de tributação adotada, mas, mesmo assim, permaneceu recolhendo valores com base no regime do Simples Nacional durante todo o ano-calendário de 2013.

Ademais, é oportuno salientar que a qualificação da multa de ofício, como já visto, não decorreu simplesmente em virtude do arbitramento da base de cálculo dos tributos lançados, como afirma a impugnante, mas em função de os tributos devidos terem sido apurados pelo sistema de tributação pelo qual a contribuinte não se encontrava habilitada a optar, **reduzindo de maneira deliberada e injustificada a carga tributária a que estava sujeita, mesmo estando ciente de seu impedimento quanto à permanência no Simples Nacional**, e, principalmente, como se verá adiante, da constatação de **omissões de receitas, não declaradas pela contribuinte, nem mesmo no regime simplificado**, sendo que, muitas delas, achavam-se **desamparadas de emissão das correspondentes notas fiscais**.

[...]

Pois bem, pelo que se pode depreender facilmente do exposto pela fiscalização no TVF, a contribuinte no ano-calendário de 2013 **auferiu receitas no montante de R\$ 5.988.723,79**, sendo R\$ 4.358.754,10 referentes a receitas de vendas e R\$ 1.629.969,69 relativos a receitas de serviços, contudo **declarou ao fisco federal tão somente o montante de R\$ 1.530.850,33**, sendo R\$ 1.517.718,13 decorrente de vendas de produtos e apenas R\$ 13.087,20 advindas de prestação de serviços.

Vale dizer, **houve um déficit de declaração ao fisco de receita de R\$ 4.457.893,46, correspondendo a quase 75% do seu faturamento**, o que não pode ser atribuído, conforme articulou o fiscal, ao justificar a qualificação da multa de ofício, “a um simples erro de fato”. Não bastasse, o pouco de receita informado, ainda foi tributado indevidamente com base em sistemática de tributação favorecida, da qual a contribuinte, indubitavelmente, era sabedora de sua exclusão.

E não para por aí.

Das receitas de serviços, que no ano-calendário de 2013 totalizaram R\$ 1.629.969,69, conforme escrituração do livro caixa, tão somente R\$ 13.087,20 estão abrangidas por emissão de nota fiscal, fato esse que, por si só, já revela a intenção da contribuinte de iludir o fisco, com vistas à redução ilegítima da carga tributária a que estava obrigada legalmente.

Com efeito, assim agindo, a contribuinte desobedeceu aos ditames legais que determinam a emissão dos documentos fiscais relativos às operações de compra e

venda, bem assim os que obrigam que seja declarada a totalidade de suas receitas à administração tributária e de acordo com o regime de tributação permitido, isso, consoante já demonstrado, com intuito de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de sua natureza e de suas circunstâncias materiais.

Portanto, diante de todo quadro desenhado, não resta dúvida de que o comportamento adotado pela contribuinte se enquadra na moldura legal do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, que versa especificamente de sonegação tributária. *(destacou-se)*

Como se vê, houve reiterada omissão de receitas em todos os meses do ano-calendário, e por valores extremamente significativos, de receitas da atividade conhecidas da Contribuinte, parte delas inclusive sem emissão de notas fiscais, constituindo indícios consistentes e convergentes da intenção de sonegar. As circunstâncias de a Contribuinte solicitar sua exclusão do Simples Nacional e apresentar ao Fisco os elementos de sua escrituração não desconstituem as evidências de fraude em sua conduta contemporânea aos fatos geradores, de permanecer promovendo recolhimentos na sistemática simplificada, mas tendo como base de cálculo apenas parte de suas receitas, sem nada informar na declaração em que apontou a pretendida adoção do lucro presumido no ano-calendário 2013. Esta declaração, inclusive, infirma sua alegação de que apenas em 2015 teria constado a *impossibilidade de manutenção da empresa no SIMPLES NACIONAL*.

É certo que, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção da intenção de fraude na conduta reiterada de recolhimentos inexpressivos e nada declarar, apesar dos expressivos resultados obtidos no exercício da atividade econômica própria da Contribuinte, reconhecidos em seus livros fiscais.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (in Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação do intuito de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Em linha com este entendimento foi o voto vencedor proferido por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.330:

A Contribuinte, ao longo dos dois anos-calendários fiscalizados, embora reconhecendo volume significativo de receitas em seus livros fiscais, praticamente nada recolheu ou declarou ao Fisco Federal, bem como apresentou DIPJ, DCTF e DACON omitindo estas informações e fazendo crer que suas operações nada resultaram em tributos devidos sobre o lucro e o faturamento. E, relativamente a tais circunstâncias, há muito este Colegiado admite a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

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.

- Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Em circunstâncias praticamente idênticas, este Colegiado decidiu, à unanimidade de votos, na forma do paradigma nº 9101-003.663¹, o que assim exposto pelo ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa:

A Administração Tributária é um serviço público de grande importância para a satisfação das inúmeras tarefas dos Estados modernos, que são, hoje, Estados Fiscais, aqueles cujas necessidades financeiras são cobertas essencialmente pelos tributos. Por isso, regras tributárias regulam a exigência estatal para fazer face às despesas gerais do Estado. É sabido, no entanto, que o Estado moderno não tem apenas a função de zelar pela preservação do território contra invasores estrangeiros, atividade que reclama o devido custeio por parte de todos os que recebem o benefício da proteção. Há, também, custos públicos que se relacionam ao cumprimento dos clássicos direitos sociais, como também há os custos inerentes à garantia dos direitos individuais, a exemplo da liberdade e da propriedade. Tomando como base o fato de que o Estado não é ágil o bastante para realizar o processo subsuntivo de aplicação da regra tributária caso a caso, estabeleceu-se um dever de colaboração de acordo com o qual ao próprio administrado incumbe apurar, por sua conta e risco, o valor do tributo que lhe cabe recolher aos cofres públicos. Para a fiscalização da observância a esse dever, instituíram-se as declarações que veiculam as informações de que o Estado precisa não só para o necessário controle da arrecadação, mas, também, para viabilizar o acompanhamento da programação orçamentária do Estado.

Tal perspectiva acena para o papel substantivo das declarações de tributos. A consideração que lhes é devida é incompatível com a decisão tomada pela Turma a quo. Não se pode admitir que o contribuinte faça uso da DIPJ e da DCTF como se

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

estivesse em jogo sujeito aos caprichos da sorte ou do azar. A recorrida tinha o dever de apresentar ao Fisco a distribuição da receita bruta anual pelos trimestres do ano-calendário, de acordo com o regime de caixa, por ela eleito. No mesmo passo, deveria apurar o IRPJ e a CSLL calculados sobre as bases de cálculo trimestrais, em consonância com o regime de tributação do lucro presumido. Deve-se recusar com veemência a assertiva de que o recorrido "informou à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal". As receitas brutas trimestrais estão zeradas; logo não é verdade que o recorrido tenha informado a ocorrência do fato gerador. Tendo em conta que o contribuinte furtou-se ao dever de apurar a base imponible, omitiu, portanto, o dado quantitativo sem o qual não há que se falar em fato gerador declarado. Se o recorrido houvesse declarado a ocorrência do fato gerador, não seria necessária a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, diversamente do acontecido.

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos "zerada", na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também "zeradas". A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo "zerada".

Em face do exposto, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Tais razões de decidir são aqui reiteradas.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, para os casos de falta de declaração ou de declaração inexata, e outros listados no inciso I, determina a aplicação da multa de 75%, a menos que o Fisco detecte e aponte o intuito de fraude, ou seja, que demonstre tratar-se de conduta dolosa. Por sua vez, o intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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, 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.

Não se olvide, também, que, pela Lei nº 8.137/90, no âmbito do Direito Penal, a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais merece relevo as abaixo citadas:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

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

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

[...]

O exame dos dispositivos legais supra transcritos permite concluir que para se caracterizar como sonegação, a falta de pagamento sequer necessita vir acompanhada do falso material na escrituração, e contenta-se, apenas, com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está obrigado o sujeito passivo.

É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores que os verdadeiros, ou nada informar nas declarações prestadas, sem nenhuma justificativa plausível apresentada, além de retardar o conhecimento do

fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que o sujeito passivo está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula nº 14 (*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. Já as Súmulas nº 25 e 34 não guardam relação direta com o caso presente, que veicula omissão de receita apurada por prova direta e não por presunção legal.

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

Evidente, assim, que a qualificação da penalidade não decorre do arbitramento dos lucros, como pretende fazer crer a Contribuinte. E, quanto à recorrência em apenas um ano-calendário, é necessário ter em conta que os recolhimentos efetuados na sistemática do Simples Nacional representaram condutas reiteradas mensais de ocultação das receitas auferidas.

Apenas que a legislação de regência foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, em razão da qual a Lei nº 9.430/96 passou a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

~~§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 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)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

II – (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Dessa forma, a majoração da multa de ofício *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* passou a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Nos termos do art. 106, II, “c”, *a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, passe a lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*, cabendo aqui reduzir a penalidade aplicada ao percentual de 100%.

Quanto à responsabilidade tributária, tem-se que Patrícia Galassi não questiona sua condição de sócia administradora no período autuado. Por esta razão, a maioria qualificada deste Colegiado compreende suficiente, para a imputação, a sua condição de sócia administradora no período de apuração em que constatada infração submetida a multa de ofício qualificada, independentemente de prova de sua participação direta nas operações autuadas.

Neste sentido é o entendimento que tem sido reafirmado pela 1ª Turma da CSRF², a partir dos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351³, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

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

² Neste sentido o recente Acórdão nº 9101-007.216, proferido em 7 de novembro de 2024.

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, divergindo na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Lívia De Carli Germano.

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 Coelho⁴ discorre:

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

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

⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

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 prevaleceu⁵, 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

⁵ 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.

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.⁶

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.⁷

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

Segundo Gonçalves

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.⁸

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

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

⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

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

passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.⁹

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.¹⁰

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.¹¹

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 tributária¹², 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”.¹³

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:
[...]

⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

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

¹² 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.

¹³ 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.

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.¹⁴

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹⁵

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.¹⁶

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.¹⁷

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

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹⁵ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

¹⁷ 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.¹⁸

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.

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

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.*¹⁹ [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispõe:

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). [...]²⁰ [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

¹⁹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

²⁰ 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.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

E a jurisprudência também caminho nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

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 autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.²¹

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

²¹ 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.”

conduta delituosa, por configurar, além de ofensa à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, responsabilidade penal objetiva, repudiada pelo ordenamento jurídico pátrio (RHC 35.687/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, julgado em 18/09/2014, DJe 07/10/2014).

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

Nessa linha, os seguintes julgados:

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

[...]

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

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

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

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

INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. AUSÊNCIA DE FLAGRANTE ILEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

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

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

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

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

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

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

Assim, sendo incontestado que a coobrigada é sócia administradora da empresa, sua responsabilidade, por infração à lei tributária, deve ser mantida em relação ao crédito tributário exigido com qualificação da penalidade. A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, enseja a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão. Desnecessária a identificação de conduta específica e participação consciente do gerente, bastando, em tais circunstâncias, a comprovação de que ele detém poderes de administração da pessoa jurídica.

Quanto ao fato de a Contribuinte atuada dispor de patrimônio suficiente à garantia do débito, tem-se que o art. 135 do CTN estipula responsabilidade pessoal, e não subsidiária. Significa dizer que o administrador figura como garantidor da dívida tributária com seu patrimônio pessoal e poderá ser acionado conjuntamente com a pessoa jurídica para satisfação do

crédito tributário, momento no qual poderá comprometer o patrimônio da pessoa jurídica, se ainda existente, com a liquidação da dívida.

Estas as razões, portanto, para reduzir a qualificação da penalidade ao percentual de 100% e manter a responsabilidade tributária de Patrícia Galassi.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa