



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720034/2015-17
ACÓRDÃO	1301-007.584 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MZM EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 31/12/2010, 07/07/2011

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ou quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA QUALIFICADA.

O percentual da multa de ofício não será duplicado quando não comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado (i) em dar parcial provimento ao recurso, por unanimidade de votos, para reduzir a multa qualificada ao percentual ordinário e (ii) para negar provimento ao recurso, por voto de qualidade, para manter a responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Francisco Diogo Magnani e à Sra. Mirian Zanetti Magnani, vencidos os Conselheiros Relator, José Eduardo Dornelas Souza, e Eduardo Monteiro Cardoso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Assinado Digitalmente

IÁGARO JUNG MARTINS – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaró Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Eduarda Lacerda Kanieski.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-68.707, proferido pela 3ª Turma da DRJ/BHE, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação para:

- Rejeitar a preliminar de nulidade;
- manter a sujeição passiva solidária dos impugnantes;
- não tomar conhecimento das questões relacionadas à Representação Fiscal Para Fins Penais;
- manter integralmente as exigências de IRRF, com o acréscimo da multa de ofício qualificada e dos juros de mora respectivos.

Versa o presente processo sobre lavratura de Auto de Infração que exige crédito tributário de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), no valor de R\$ 1.507.692,32, incidente sobre pagamentos sem causa nem operação comprovada, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, foram autuados, solidariamente, os sócios: Mirian Zanetti Magnani, CPF nº 008.939.058-01 e Francisco Diogo Magnani, CPF nº 859.983.898-91, pela ocorrência, em tese, de Crime contra a Ordem Tributária, os sujeitos passivos foram, cientificados que será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

A motivação do lançamento encontra-se descrito no Relatório Fiscal, nos seguintes termos:

- Em 13/10/2014, em procedimento de diligência fiscal, no cumprimento de MPF, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal requisitando documentação comprobatória das operações que deram origem aos lançamentos contábeis de pagamentos realizados em favor de Peralta Ambiental Importação e Exportação Ltda., no período entre 28/06/2011 e 29/12/2011.

- Em resposta, o fiscalizado apresentou somente cópias de recibos de adiantamentos realizados à referida empresa, alegando que a numeração do contrato mencionado em histórico contábil fazia referência ao sistema de controle do pagamento de tais valores.

- Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal que solicitava documentos relacionados aos pagamentos realizados à empresa Peralta Ambiental, a saber: contrato de prestação dos serviços; descrição pormenorizada dos serviços realizados; notas fiscais/fatura relativas à efetividade dos serviços prestados e cópia dos comprovantes dos desembolsos, o sujeito passivo apresentou apenas os extratos bancários, com a justificativa de que não existe Contrato de Prestação de Serviços; não houve prestação dos serviços apenas pagamentos a título de adiantamento; não existem notas fiscais emitidas.

- Em resposta ao TIF n 01, de 30/01/2015, o fiscalizado informou que os valores adiantados não foram devolvidos e estão em processo de discussão com a empresa Peralta, para recuperação dos mesmos.

- Intimada a apresentar: justificativa dos ingressos dos recursos; comprovantes financeiros das operações; contrato de prestação de serviços; notas fiscais de prestação de serviços e esclarecimentos sobre a natureza dos serviços prestados à empresa MZM Empreendimentos Imobiliários Ltda. , a empresa Peralta Ambiental informa que não é possível prestar os esclarecimentos solicitados, tendo em vista que não possui os documentos que serviram de base nos lançamento contábeis indicados, os quais só a empresa responsável pela contabilização pode fazê-lo.

- Em virtude das respostas evasivas das empresas intimadas, concluiu-se que não se acham perfeitamente identificados os beneficiários e a causa de tais pagamentos, sujeitando tais pagamentos à incidência do Imposto Sobre a Renda na Fonte com reajustamento da base de cálculo na forma do art. 674 e §§ do RIR de 1999.

- Além disso, em virtude de não restar comprovada a efetiva causa dos pagamentos, assim como os seus reais beneficiários, requisitos imprescindíveis a demonstrar a necessidade dos dispêndios à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, nos termos do art. 299, do RIR de 1999, foi efetuada a glosa dos valores apropriados como despesas na determinação do lucro líquido e apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

Cientificados do lançamento, os sujeitos passivos apresentaram, em peça única, a Impugnação, alegando, em síntese:

- Que o auto de infração lavrado deve ser declarado nulo por cerceamento do direito de defesa.

- Que durante o procedimento fiscalizatório, em diversas oportunidades a autoridade fiscal requereu documentos, com a concessão de prazo incompatível com o requerido, o que limitou o tempo para levantamento de eventuais documentos que pudessem compor a instrução do procedimento fiscal.

- O auto de infração foi lavrado em decorrência da imputação da conduta de pagamento sem causa a beneficiário não identificado prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, art. 674 do RIR, de 1999, e que essa norma exige a comprovação do pagamento.
- Através dos documentos entregues não há como negar que o próprio contribuinte indicou o beneficiário e demonstrou a causa dos pagamentos.
- A planilha apresentada pela Impugnante, em que correlaciona os cheques aos valores constantes dos extratos, justificam os lançamentos contábeis indicados, e que não esgotou todos os meios inquisitivos para qualificar os pagamentos como adiantamentos.
- A multa qualificada somente tem lugar quando inequivocamente demonstrada a presença de uma das hipóteses a que alude o art 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, que se refere aos conceitos de sonegação, fraude e conluio dispostos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.
- Não se sustenta a tese de existência de fraude. Os lançamentos contábeis foram integralmente realizados pela Impugnante.
- Ainda que conste da contabilidade lançamentos referentes à medição de obra, ao contrário do efeito que a autoridade fiscal quer atribuir a estes, eles justamente demonstram que quando houve efetiva prestação de serviços, a contabilização refletiu a medição, caso em que, evidenciam-se o beneficiário e a causa, o que fortalece a tese da Impugnante sobre a veracidade de seus lançamentos contábeis.
- A autoridade fiscal, sem demonstrar e individualizar, no tempo e no espaço, a conduta que entende enquadrável no crime de sonegação, atribui intenção dolosa aos sócios administradores Mirian Zanetti Magnani e Francisco Diogo Magnani, nos termos do art. 135, III do CTN.
- Para enquadramento no art. 135 do CTN, é necessário que a autoridade fiscal aponte o fato imputável ao sócio administrador. Não basta dizer que houve infração de lei, como consta do Termo de Verificação. A conduta deve ser descrita e subsumida à hipótese indicada.
- Na representação fiscal, não há sequer a especificação dos atos que o sócio responsável e o contador da empresa teriam praticado, que caracterizariam crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 1990.

Na sequência, a DRJ julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito exigido, a multa qualificada e a sujeição passiva solidária dos impugnantes. O Julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do Fato Gerador: 31/12/2010, 07/07/2011

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ou quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS.

O procedimento de representação fiscal corre em paralelo ao processo administrativo fiscal e quanto àquele nenhuma competência é atribuída à autoridade julgadora administrativa.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA QUALIFICADA.

O percentual da multa de ofício será duplicado quando comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a autuada e os coobrigados apresentam, tempestivamente, o Recurso Voluntário, pugnando pelo cancelamento do crédito tributário exigido nestes autos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais disposições legais, dele conheço.

Da Análise do Recurso.

A autuação tem como objeto a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, que é regulamentado pelos artigos 674 e 675 do Decreto nº 3000/1999 (RIR/99) e artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, *verbis*:

Lei nº 8.981/1995

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Decreto nº 3000 (RIR/99)

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º)''

Da leitura destas normas, especificamente o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, a existência de *pagamentos a beneficiários não identificados, cuja operação ou causa não for comprovada*, autoriza o lançamento de IRRF. No caso, cabe ao contribuinte, e não às autoridades fiscais, o ônus de comprovar/identificar os beneficiários e a ocorrência da operação e a causa dos pagamentos, posto que estamos diante de presunção autorizada por lei, e portanto, apta à exigência do imposto.

Com efeito, na hipótese da escrituração contábil e fiscal não permitir a identificação do beneficiário ou a causa da operação e o sujeito passivo não ser capaz, através de elementos de prova, identificá-los, aplica-se o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 e seus parágrafos.

Note-se que, a comprovação da causa e operação dos pagamentos prevista nesse dispositivo, não possui as mesmas exigências da comprovação de necessidade no caso de glosa de despesas (artigo 299, do RIR). Não se pode confundir a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa de despesas) com a inoccorrência de causa e da operação em si.

Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação, não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995. Diferente do caso da glosa de despesa para fins de exigência de IRPJ/CSLL, a natureza jurídica do pagamento

do IRRF não tem relevância, pouco importando se a causa do pagamento é ligada ou não a atividade da empresa, ou se é lícita ou não. Ou seja, não há que se verificar, para fins de incidência do IRRF, se o pagamento ou a entrega dos recursos, por exemplo, se deu nos contornos da legislação.

Neste sentido, são as lições de Ricardo Mariz de Oliveira¹, quando afirma que:

“ [...] se a incidência do imposto de 35% na fonte não pressupõe a existência de ilicitude, mas pode abrange-la, também não ocorre necessariamente em todos os casos em que haja a prática de um crime ou de outra ilegalidade, mas apenas naqueles em que a saída de recursos do caixa da fonte pagadora se dê nas circunstâncias descritas no artigo 61, isto é, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento ou não comprovação da respectiva causa. Isto é assim porque a licitude ou ilicitude não compõe a descrição das hipóteses de incidência da norma desse artigo, necessárias e suficientes para o nascimento da obrigação correspondente.

[...] o lançamento previsto no artigo 61 da Lei 8.981 somente é cabível quando não seja possível ao fisco exercer a competência tributária relativa ao pagamento ou à entrega em virtude da absoluta impossibilidade de identificação do beneficiário e de comprovação da operação e da respectiva causa”. (grifos nossos)

Posto essas premissas, passo a análise do caso concreto.

O presente lançamento, em resumo, refere-se a valores que foram registrados na contabilidade como pagamentos e, intimado, o Contribuinte não logrou comprovar a sua efetividade. Também não esboçou nenhum movimento nesse sentido durante as fases do processo.

Em sede recursal, a Recorrente renova sua alegação de insubsistência do auto de infração, sustentado que os pagamentos que realizou estariam identificados, tanto quanto a sua causa como o beneficiário, e por isso, insubsistentes seriam a autuação, a aplicação da multa qualificada e a imputação de responsabilidade solidária atribuída aos sócios da empresa autuada.

Não prosperam seus argumentos, pelo menos em parte, vejamos.

A alegação de que a Fiscalização teria o dever de aprofundar as investigações, sob pena de invalidade do lançamento não procede. É verdade que cabe à Fiscalização aprofundar investigações, com o propósito de identificar e comprovar a ocorrência de infrações fiscais. Mas, no caso, estamos diante de presunção legal, com inversão do ônus, em desfavor do Contribuinte, para que ele identifique o beneficiário dos pagamentos realizados e registrados em sua contabilidade, bem como a causa de tais pagamentos. E, como visto, ele não desincumbiu deste ônus, inclusive nas fases impugnatória e recursal.

De fato, compulsando os autos, verifico que, na fase de investigação, foram juntados cópias de recibos realizados para a empresa Peralta Ambiental, extratos bancários e fichas do livro Razão do sujeito passivo. Em Impugnação, nada foi trazido aos autos para infirmar as conclusões da Autoridade Fiscal autuante, e, em sede de Recurso, foram juntados apenas cópias de comprovantes de transferências realizados em favor da empresa Peralta.

Penso que todos estes documentos se prestam a demonstrar a realização de pagamentos, ou melhor, comprovam a ocorrência do fato jurídico tributário descrito no artigo 61,

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 6. Tributação em Torno de Atos Ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin, FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 125 e ss.

da Lei nº 8.981/1995, evidenciando-se que de fato houve a realização de pagamentos a terceiros não identificados e sem comprovação da causa da operação. Logo, não servem para a pretensão do Contribuinte e sim para os interesses da autuação.

Não constitui prova em favor da autuada o fato de sua escrituração constar que os pagamentos decorreram a título de adiantamento por conta de serviços que deveriam ter sido prestados por outra empresa, quando esses registros contábeis não estiverem acompanhados de documentos que comprovam a operação.

Faltando documentação hábil, tampouco a correspondência entre a escrituração de ambas as partes, como demonstrado no TVF (e-fls. 396-397), a prova não é satisfatória. Isso ainda é mais verdadeiro no caso dos autos, em que a autuada não apresenta elementos hábeis para comprovar suas alegações.

Ora, o recibo apresentado não possui nenhum valor probatório, pois produzido internamente sem identificação do assinante, apenas rubricado. E, os extratos apresentados ou os comprovantes de transferência demonstram unicamente que houve desembolso por parte da MZM Empreendimentos Imobiliários Ltda, sem, entretanto, identificar a causa dos pagamentos realizados e/ou a operação.

Assim, ante a falta de comprovação dos beneficiários dos pagamentos e/ou a sua causa, entendo caracterizada a hipótese referida no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, impondo-se a confirmação do crédito tributário constituído.

MULTA QUALIFICADA

De acordo com o TVF, a Autoridade Fiscal autuante considera a conduta da Interessada dolosa, pois os registros contábeis da empresa indicam que os pagamentos seriam para a empresa Peralta Ambiental, inclusive, noticiando que haveria pagamento por medição de obra e contrato entre as partes. Porém, ao cabo da auditoria, verificou-se que inexistiu contrato e que os pagamentos não foram recebidos pela empresa descrita como receptora dos lançamentos contábeis, o que configura, segundo seu entendimento, sonegação fiscal.

Entende que tais lançamentos contábeis serviram tão somente para omitir a fraude nos pagamentos sem causa; que tinha conhecimento da sonegação envolvida nos pagamentos, mas preferiu agir de maneira evasiva, registrando de forma simulada, com o intuito sonegatório, o que justificaria a aplicação da multa qualificada.

O Contribuinte defende-se, sustentando a inaplicabilidade da multa qualificada, alegando que o crédito tributário apurado tem origem nas informações registradas em sua contabilidade; que, em sua ótica, identificou o beneficiário e a causa dos pagamentos, não havendo, portanto, que se falar em fraude a hipótese como se apresenta.

Por sua vez, a DRJ assim se manifestou-se sobre o tema:

Com efeito, no termo de verificação fiscal informa-se que os registros contábeis da empresa autuada indicavam que os pagamentos seriam para a empresa Peralta Ambiental. Mais ainda, indicavam que haveria pagamento por medição de obra e contrato entre as partes, quando que, ao fim da auditoria, conclui-se que inexistiu contrato e que os pagamentos não foram recebidos pela empresa descrita como recebedora nos lançamentos contábeis.

Estes fatos minudentemente relatados caracterizam a figura da sonegação fiscal, eis que, a empresa autuada não apresentou sequer os contratos com a Peralta Ambiental e nenhuma das duas empresas justificaram qualquer transação comercial.

Os lançamentos contábeis serviram tão somente para omitir a fraude nos pagamentos sem causa, a autuada tinha conhecimento da sonegação envolvida nos pagamentos, mas preferiu agir de maneira evasiva, registrando de forma simulada as transações, caracterizando o intuito sonegatório e justificando a aplicação da multa qualificada.

A vontade manifesta, deliberada e sistemática, destes atos demonstra a presença do dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, a qual define fraude como ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo justificando a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Descabe, por conseguinte, fazer qualquer alteração no percentual lançado.

Neste ponto, compreendo que a decisão merece reparos.

Embora seja relevante para exigência do IRRF a demonstração do pagamento e a inexistência de provas aptas à identificação do beneficiário e a causa dos pagamentos realizados, para qualificação da multa exige-se a existência nos autos de elementos adicionais capazes de criar a convicção acerca da conduta dolosa da Recorrente.

Nos termos em que foi formalizada a imputação, o dolo, elemento essencial à qualificação pretendida, decorre de mera presunção, o que não se pode admitir.

Compulsando os autos, pode ser identificado até indícios que apontam para uma possível ajuste ente as partes, com registros contábeis e informações evasivas, ausência de contrato entre as partes, etc. Porém, tais provas são insuficientes para transformar os indícios em prova efetiva de que a Recorrente, ao adotar a forma de contabilização dos pagamentos efetuados, pretendeu deliberada e dolosamente impedir a incidência tributária sobre os valores envolvidos.

Destaca-se que todos os elementos de prova, responsáveis pela exigência fiscal foi trazido ou disponibilizado pela própria Recorrente, ou seja, não representa provas adicional à qualificação empreendida pela Autoridade Fiscal.

Por fim, há de se dizer ainda que a ausência de identificação do beneficiário ou a causa dos pagamentos realizados constitui a própria infração, e foi esta a infração que ensejou a substancial cobrança de IRFonte de 35% com base reajustada, não podendo ela também ser utilizada como argumento para caracterizar sonegação e, assim, dobrar a multa de ofício.

Nestes termos, a multa qualificada não se aplica ao caso concreto, devendo ser reduzida para o percentual de 75%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN

Atribui-se responsabilidade solidária à Sra. Mirian Zanetti Magnani, CPF nº 008.939.058-01, e ao Sr. Francisco Diogo Magnani, CPF nº 859.983.898-91, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, e a motivação para o enquadramento das referidas pessoas físicas encontra-se na seguinte passagem do TVF:

5. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

*Em face da caracterização da sonegação perpetrada pelos pagamentos sem causa, restou evidenciado nestes atos a **intenção dolosa dos sócios administradores**, pois os **atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes**, preocupados, no presente caso, em ocultar a realidade dos fatos com o intuito único de eximir-se de pagamento de tributos.*

A questão que se põe na berlinda aponta para a perfeita subsunção aos ditames legais aplicáveis à responsabilização tributária pessoal. Sobre a matéria trata o Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) :

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

I – (...);

II – (...)

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

Pelo que se depreende, os Recorrentes foram responsabilizados pelo fato de serem sócios da empresa atuada, sob a premissa de que *os atos da empresa são sempre praticados pela vontade de seus dirigentes*.

Antes de analisar o tema, transcrevo o artigo 135 do CTN:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Da leitura do dispositivo, compreendo que a responsabilidade mencionada depende da comprovação de conduta (i) com excesso de poderes ou (ii) infração de lei, contrato ou estatuto.

A responsabilidade de que trata o dispositivo é composta por dois elementos: o pessoal, que diz respeito à pessoa que praticou a conduta, e o elemento fático, que diz respeito ao exercício do ato com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa.

Ainda segundo o CTN, a conduta que enseja a responsabilidade de terceiros deve estar intimamente ligada ao fato gerador do tributo, como prescreve o artigo 128 do CTN:

Artigo 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Dessa forma, o TVF deve demonstrar que coobrigados apontados agiram em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de sócio, e, mais ainda, que desta conduta é que teria resultado o ilícito. Ou seja, em minha compreensão, para prevalecer a imputação de responsabilidade, necessário que ele (o TVF) comprove a participação direta e consciente dos administradores na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

Já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Tal entendimento foi ratificado em recurso julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (sistemática de recursos repetitivos), cuja ementa foi assim redigida:

[...] 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que 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 (EREsp 374.139/RS, 1ªSeção, DJ de 28.02.2005).[...]" (Resp 1.101.728/SP, julgado. Dje 23/03/2009).

Sendo assim, reconhece-se que a jurisprudência está consolidada no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais. Por conseguinte, a mera qualificação de sócio, diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por si só, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Pois bem. Lendo o TVF, verifica-se que ele não apontou qual situação a responsabilidade tributária teria sido exatamente enquadrada. Ou melhor, não há qualquer relato objetivo de fatos passíveis de enquadramento de "excesso de poderes" ou "infração à lei" ou "violação ao contrato social".

Na verdade, como se viu, a motivação reside na circunstância das Recorrentes serem responsabilizadas pelo fato de serem sócias da empresa autuada, tanto que uma é responsável integralmente pelo lançamento e a outra, apenas parcialmente, tudo a depender do tempo em que eram sócias da autuada (fls., 401, Mirian Zanetti Magnani: 06/2011 a 12/2011; e Francisco Diogo Magnani: 06/2011 a 08/2011).

Ora, não é porque os coobrigados apontados eram sócios que participaram dolosamente da operação considerada fraudulenta. A mera qualificação jurídica de sócio não é suficiente para a responsabilização por crédito tributário, conforme restou consignado acima.

Não há nenhuma ata societária ou qualquer outro documento que possa indicar o conhecimento da ilegalidade pelos sócios tal como sustentado pela fiscalização, muito menos indícios de que as Recorrentes teriam arquitetado a pretensa simulação.

Na verdade, o único elemento que poderia vincular as Recorrentes à responsabilidade imputada seria a multa qualificada que foi exigida. Parece, então, que o silogismo empregado pela Autoridade autuante foi o seguinte: como a qualificação da multa pressupõe a prática de ato doloso, e sendo este ato decorrente de ato de gestão, logo, deve ser atribuída a autoria do ilícito àquele que ocupa a função de sócio ou administrador da empresa.

Embora não concorde com tal raciocínio, o fato é que a multa qualificada aplicada foi afastada, nos termos deste voto, pela ausência de dolo. Logo, não subsiste a premissa adotada no TVF, e, portanto, não há que se falar nos pressupostos para a aplicação da responsabilidade pessoal dos sócios.

Nestes termos, afasta-se a imputação da responsabilidade tributária dos sócios administrador, Sra. Mirian Zanetti Magnani e Sr. Francisco Diogo Magnani.

CONCLUSÃO

Portanto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa punitiva aplicada ao percentual de 75%, bem como afastar a responsabilidade tributária atribuída aos Sr. Francisco Diogo Magnani e a Sra. Mirian Zanetti Magnani.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator

Em que pese a respeitável posição do i. Relator no sentido de excluir do polo passivo da relação tributária os sócios da autuada principal, Sra. Mirian Zanetti Magnani e o Sr. Francisco Diogo Magnani, a Turma, pelo voto de qualidade, entendeu que existe demonstração nos autos que as pessoas físicas incorreram na hipótese do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

No entendimento do i. Relator, o TVF *‘não apontou qual situação a responsabilidade tributária teria sido exatamente enquadrada. Ou melhor, não há qualquer relato objetivo de fatos passíveis de enquadramento de “excesso de poderes” ou “infração à lei” ou “violação ao contrato social”’*.

Em que pese a econômica fundamentação no tópico específico no TVF sobre a motivação para responsabilização tributária, que aparentemente a vinculou à qualificação da multa (fls. 419/429), importante destacar que não é requisito para a responsabilização tributária, mas é desejável, que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento discrimine em seção específica do respectivo relatório as razões que levaram ao chamamento do terceiro ao polo passivo da relação tributária.

Essas razões, em relação ao nexo de causalidade, podem inclusive repetir os fatos que motivaram o lançamento, vinculando-os às respectivas condutas das pessoas chamadas ao polo passivo da relação tributária, em razão do necessário componente subjetivo, que o art. 135, III, do CTN exige. Isso não se confunde, como alguns postulam, com a necessidade de provar com documento específico, com assinatura do sócio-administrador, determinando a prática da infração, o que, se sabe, inexiste no mundo real. Logo, a responsabilização com base do art. 135,

III, do CTN, dá-se, também, pela presunção e o dever de controle e gestão, inerente às atribuições dos sócios-administradores.

De qualquer forma, o TVF descreve de forma minudente as infrações praticadas pela autuada principal, infrações essas que só ocorreram em decorrência de atos dos seus sócios-administradores, que decidiram efetuar pagamentos sem causa em valores superiores a R\$ 1, 5 mi.

Registre-se que no PAF nº 10803.720033/2015-72, que versa sobre lançamento do IRPJ, em que a autuada reconheceu os custos da construção de empreendimentos imobiliários na condição de construtora subcontratada, mas não reconheceu as receitas de prestação de serviços dos contratos de empreitada, julgado nesta mesma sessão de julgamento, o i. Relator entendeu por manter a solidarização passiva dos sócios-administradores, pelos fundamentos da decisão proferida pela DRJ, que passam a integrar o presente voto:

A tese dos impugnantes não se sustenta diante dos elementos dos autos. Ao contrário do que alegam, a fiscalização logrou comprovar de maneira robusta que a infração praticada implicou bem mais que o simples inadimplemento da obrigação tributária.

Em verdade, a autuada e seus sócios administradores recorreram a um artifício fraudulento com o objetivo deliberado de reduzir indevidamente sua carga tributária. Os fatos que comprovam as circunstâncias caracterizadoras de fraude estão amplamente narrados no termo de verificação fiscal. Na motivação da sujeição passiva solidária, o autuante aponta reiterados lançamentos contábeis retratando os pagamentos por conta dos desembolsos incorridos com a aquisição de materiais e serviços aplicados nas obras contratadas, sem contudo, ater-se a qualquer registro contábil alusivo ao reconhecimento das receitas oriundas dos contratos celebrados para a realização das obras, fatos que apontam pra a nítida finalidade de redução dos pagamentos dos tributos.

De qualquer forma, os fatos e circunstâncias invocados pela fiscalização são o bastante para demonstrar que a infração que resultou no lançamento do crédito tributário foi praticada de forma dolosa. Daí se segue também que a infração de lei a que se refere o artigo 135, inciso III, do CTN se encontra caracterizada, pois o cometimento doloso de infração tributária não se enquadra como simples omissão de receita.

Em Declaração de Voto, nos autos do PAF nº 15868.720059/2016-61², que igualmente versava sobre responsabilização tributária de infração por pagamento sem causa, defendi posição pela manutenção inclusive do sócio-administrador da *holding* que controladora da então autuada, que no caso, serviu como braço financeiro para, no interesse do grupo econômico, praticar a infração tributária de pagamento a beneficiários não identificados ou sem causa. Reproduzo. Naquele julgado, pelo voto de qualidade, foi excluída a responsabilidade pelo voto de qualidade, nos termos do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020.

Por pertinentes ao caso, reproduzo parte da referida Declaração de Voto:

Escapa a qualquer razoabilidade imaginar que os diversos pagamentos efetuados ao longo de 58 meses, no valor total de R\$ 12.632.613,25, foram efetuados única e exclusivamente por iniciativa e ordem do gerente financeiro ou do funcionário responsável pela área financeira da autuada.

Não se trata de uma empresa mal gerida, pelo contrário, a autuada e o Grupo ANDRADE GUTIERREZ eram e são um dos principais conglomerados empresariais do País, com elevados padrões de governança e controles internos, que obviamente são objeto de procedimentos de auditorias, efetuadas pelas mais renomadas empresas de auditoria independente.

As discussões que levaram a Turma a excluir o senhor OTÁVIO MARQUES DE AZEVEDO, pelo voto de qualidade, foi o fato de que não há no processo nenhum documento assinado pelo responsável ou pelo fato de ele não figurar formalmente como diretor da autuada.

Ora, não está aqui a falar de uma empresa de pequeno porte, em que o sócio-administrador é também a pessoa que celebra contratos, assina cheques ou detém as senhas para movimentar recursos financeiros da pessoa jurídica.

Imaginar que a única forma de provar atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, é quando a Fiscalização logra trazer um documento com assinatura daquele que concorreu para a prática da infração é restringir a aplicação do referido dispositivo do CTN às microempresas e às empresas de pequeno porte, onde o sócio-administrador exerce cumulativamente, por razões óbvias, as funções financeiras da pessoa jurídica.

Em sentido contrário, a prevalecer o entendimento dado pela Turma, nasce aqui uma nova forma de planejamento tributário para se evitar a responsabilização solidária com base no art. 135, III, do CTN, basta que o sócio-administrador

² Acórdão nº 1301-006.545, sessão de 17.08.2023, relator Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, redator designado Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

contrate terceira pessoa para executar as funções financeiras da empresa ou as faça por intermédio de terceira empresa do grupo econômico.

[...]

Seria por demais desarrazoada a hipótese de que, em situações análogas, o gestor que tencionasse descumprir a norma tributária pudesse se eximir a partir da interposição de terceira pessoa como administrador da pessoa jurídica onde as infrações fossem levadas a efeito.

No caso presente, relativo ao IRRF, é hipótese absolutamente impossível que pagamentos sem causa em valores superiores a R\$ 1,5 mi sejam efetuados sem concorrência consciente dos sócios-administradores, que têm como atribuição exercer atos de gestão, inclusive financeira, pois para que pagamentos sem causa ocorram, faz-se necessário que os sócios-administradores os determinem.

Dessa forma, diante das infrações praticadas e da ação dolosa dos sócios-administradores que a determinaram ou com ela consentiram, resta configurada a hipótese do art. 135, III, do CTN.

Em razão do exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins