



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.722808/2012-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.942 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2023
Recorrente IMPRESSORA BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE RECURSOS.

Constitui omissão de receita a manutenção irregular de importâncias depositadas em contas bancárias, sem registro na escrituração contábil e fiscal, quando não comprovada a origem dos recursos.

A presunção de omissão de receita prevista no art. 42 e § 5º da Lei 9430/96 é relativa, podendo ser afastada mediante apresentação de escrituração contábil ou outros elementos que demonstrem a origem das operações e o pagamento dos tributos, devendo ser mantida quando o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento de prova capaz de demonstrar a origem dos recursos.

É ônus do contribuinte comprovar documentalmente a origem dos montantes depositados em contas financeiras, sob pena de se presumirem omissas as receitas decorrentes das respectivas movimentações bancárias, passível de tributação sobre a receita e a renda presumidas, despendida a demonstração, pela administração tributária, do consumo dos valores representados pelos depósitos bancários e a demonstração da renda efetiva.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA INTENÇÃO DE OCULTAÇÃO DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 25.

A qualificação da multa de ofício revela-se inadequada quando a administração tributária não demonstrar a prática intencional pelo sujeito passivo de ato tendente a omitir ou reduzir o pagamento de tributos ou de utilizar mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagá-los. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária, principal ou acessória, comprova-se mediante regular instrução do lançamento, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei e motive a qualificação por dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, mercê da aplicação vinculante da Súmula CARF 25.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, cabendo ao Fisco o ônus de comprovar o ilícito praticado, mediante prova que demonstre a consciência da inadequação dos meios tendentes à obtenção de proveito tributário indevido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES. ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE PROVA DA PRÁTICA DE EXCESSO DE PODERES OU DE INFRAÇÃO À LEI.

A responsabilidade tributária de administradores e gestores é subjetiva, demandando a comprovação da prática de ilícito, por excesso de poderes, infração à lei para obtenção intencional de proveito tributário indevido ou ato contrário contrato social ou estatutos do sujeito passivo.

Por decisão vinculante do STF no RE 562.276, prolatada sob o regime de repercussão geral, a atribuição de responsabilidade tributária a administradores exige a comprovação de um ato ilícito qualificado. A mera ausência de pagamento de tributos não é causa automática de responsabilização por infração à lei a que alude o art. 135, III, do CTN, exigindo-se que a conduta esteja qualificada por elementos inequívocos da prática de dolo, simulação ou conluio para alcançar tal finalidade.

O não pagamento do tributo ou o descumprimento de obrigação acessória pelo sujeito passivo não enseja responsabilização solidária automática de administradores, porquanto o tipo previsto no art. 135, III, do CTN não possui natureza objetiva e exige a demonstração da prática de ilícito, assim considerado aquele decorra de atos que excedam os poderes de gestão, que intentem contra atos constitutivos do negócio ou que infrinjam intencionalmente a lei para alcançar proveito indevido.

Aplicação da súmula 430 do STJ, segundo a qual o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, bem como do Resp. 962.379, com repercussão geral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício e para excluir integralmente a responsabilidade tributária dos responsáveis solidários. Os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro e Neudson Cavalcante Albuquerque acompanharam o relator pelas conclusões no que diz respeito à exclusão da responsabilidade tributária.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face do acórdão da DRJ que julgou procedentes os lançamentos de IRPJ e reflexos, referentes aos anos-calendários de 2008 e 2009, acrescidos de multa de ofício qualificada e juros, tendo como infração a omissão de receita por presunção legal decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

O Termo de Verificação Fiscal - TVF (e.fl.s 1149/1182) aponta que foi realizada conciliação dos extratos apresentados pela contribuinte, tendo a mesma sido intimada a esclarecer e apresentar documentação hábil e idônea das divergências de valores creditadas em suas contas correntes com as informações declaradas ao Fisco.

A administração tributária registrou que *parte dos valores creditados nas suas contas bancárias não foi devidamente comprovada com documentação hábil e idônea. Em regra, trata-se de valores referentes a depósitos de cheques e dinheiro que não foram escriturados na contabilidade e/ou não foram oferecidos à tributação. Apresenta planilha demonstrativa dos créditos não comprovados referente aos anos-calendários de 2008 e 2009, com valores individualizados e somados mensalmente, bem como resumo de omissão de receita mensal, durante todos os trimestres dos anos-calendários 2008 e 2009.*

Foi atribuída responsabilidade tributária solidária aos sócios administradores da contribuinte, Francisco Luiz Cassaro e Carla Assis Bueno, tendo sido lavrada representação fiscal para fins penais.

Consta do TVF planilha com resumo de omissão por receita, tanto mensal, quanto trimestral (e.fl.s. 1153), assim como os créditos individuais de origem não comprovada, tanto no ano de 2008 (e.fl.s. 1154/1169), quanto no ano de 2009 (e.fl.s. 1170/1181), as quais apontam os bancos, agências, contas correntes, datas e origem de cada depósito não comprovado, assim como sua natureza e valor.

Após impugnação da autuada e dos responsáveis solidários, a DRJ manteve integralmente todos os lançamentos, em decisão assim ementada (e.fl.s. 1150/1564):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS OMISSÃO DE RENDIMENTOS. A Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza lançar o imposto correspondente sempre que

o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada como receita omitida.

DECORRÊNCIAS. CSLL - PIS - COFINS. Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA. Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignados, a contribuinte e os responsáveis tributários interpuseram Recurso Voluntário conjuntamente ao CARF (e.fls. 1603/1615), em que controvertem as seguintes razões:

- a) Anulação dos autos de infração, porquanto as receitas consideradas omitidas terem sido alegadamente declaradas, sendo desnecessário o lançamento;
- b) Ausência de elementos probatórios que justifiquem a acusação de sonegação fiscal com fundamento no art. 71 da Lei 4.502/64;
- c) Impossibilidade de qualificação da multa e responsabilização dos sócios administradores, diante da inocorrência de sonegação e não configuração dos requisitos do art. 135, III, do CTN, devendo ser dada baixa na representação fiscal para fins penais.

Os argumentos centrais do recurso da parte serão tratados analiticamente no voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

REQUERIMENTO DE ANULAÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

A parte requesta a “*anulação do auto de infração, ante o fato de que as receitas consideradas ‘omitidas’ pela Auditoria foram devidamente declaradas*”, sem indicar nenhum motivo legal que justifique o reconhecimento de nulidade, conforme previsão do art. 59 do Decreto 70.235/72.

Na verdade, traz questão relacionada ao mérito da autuação, que tem como fundamento omissão de receitas por ausência da tributação de ativos financeiros mantidos em contas bancárias. Aliás, expressamente reconhece esse fato ao consignar em seu recurso que “*é preciso considerar que a ‘nulidade’ ocorre em virtude dos valores já terem sido objeto de lançamento por homologação, realizado pelo próprio contribuinte de tal forma que o lançamento de ofício não teria espaço*”.

Trata-se de matéria afeta à análise de mérito, portanto, o pedido de anulação dos autos de infração não se justifica por ser tecnicamente incorreto. Na hipótese do mérito favorecer a contribuinte, será caso de improcedência, não de nulidade.

Assim, afasta-se o pedido formulado nesse sentido.

NO MÉRITO

QUANTO ÀS RECEITAS OMITIDAS

A matéria controvertida no mérito diz respeito à omissão de receita por presunção legal, decorrente da comprovação de depósitos bancários não declarados pela contribuinte, mercê da aplicação do art. 42 da Lei 9430/96, segundo o qual:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

Vê-se que o dispositivo legal estipula presunção legal *juris tantum* de omissão de receita, sempre que o sujeito passivo mantiver recursos creditados em instituição financeira sem origem justificável ou comprovada. A contribuinte pode afastar tal presunção mediante apresentação de escrituração que demonstre a origem das operações e o eventual pagamento dos tributos, contudo, a presunção deve ser mantida nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento capaz de demonstrar a origem dos recursos, inclusive, quando houver interposição de pessoa que detenha ou maneje recurso de terceiro tendente a reduzir ou evitar artificialmente a tributação devida.

É esse o caso dos autos! Ficou demonstrado que a contribuinte deixou de comprovar diversos depósitos bancários existentes em contas correntes. Os depósitos estão individualizados, portanto, é plenamente possível que a parte apresente justificativas em relação aos mesmos, inclusive, mediante cotejo em relação à sua contabilidade.

Vê-se às e.fl.s. 834 a intimação por meio da qual a contribuinte foi instada a justificar “*as divergências quanto à Receita Bruta informada na DIPJ, Livro de Saída, GIA e valores creditados nas contas correntes mantidas pelo fiscalizado junto às instituições financeiras, bem como a sua origem, conforme planilha I, II, III e IV deste termo*”, tendo a administração tributária indicado todos os depósitos, bancos, agências, contas correntes, datas, natureza e respectivos valores, em informação anexa àquele instrumento (e.fl.s.835/902).

Em seu Recurso Voluntário, a parte alega que os valores tratam de receitas já oferecidas à tributação e que teria faltado cuidado da administração tributária ao analisar a documentação completa, pois teria sido apresentada “*uma extensa relação de notas fiscais que foram colocadas à sua disposição, mas recusadas*”.

Ocorre, porém, que a parte não indica onde estaria essa recusa e não apresenta nenhum elemento de prova que permita concluir que os créditos mantidos em contas correntes bancárias teriam sido lançados em sua contabilidade. Bastaria apresentar o livro razão analítico e fazer uma conciliação simples, a fim de afastar a presunção legal de omissão de receita.

Alega, ainda, que “*muito se poderia excluir das ‘receitas omitidas’ se o trabalho de fiscalização considerasse (a) créditos decorrentes de transferências entre contas da empresa em um mesmo banco ou em bancos diferentes; (b) resgates de aplicações financeiras; (c) estornos ou devoluções; (d) cheques devolvidos; (e) liberação de empréstimos bancários creditados e/ou (f) outras situações de crédito na conta que não importam em recebimento de receita*”.

Vê-se que a contribuinte é sabedora dos mecanismos para elidir a presunção de omissão, porém, limita-se a fazer o argumento retórico e não apresenta nada para comprovar o que alega de forma objetiva.

Se a própria interessada sabe que *muito se poderia excluir das receitas omitidas* mediante justificação dos depósitos não declarados nem tributados, pergunta-se:

- a) Quais os créditos decorrentes de transferências entre contas da empresa em um mesmo banco ou em bancos diferentes? Não houve resposta alguma.!
- b) Quais os resgates de aplicações financeiras e quais as operações realizadas? Nada informado!
- c) Quais os estornos ou devoluções e onde estão seus registros contábeis e fiscais? Nenhuma explicação!
- d) Quais os cheques pretensamente devolvidos? Se foram devolvidos, porque não houve registro dessa saída nem o retorno da receita correspondente?
- e) Quais os supostos empréstimos liberados? Quais os contratos? Em que se fundamentam? Não há nenhuma informação.
- f) Quais as outras situações de crédito na conta que não importam em recebimento de receita? Apenas ficou o registro da pergunta, sem nenhuma resposta.

Há uma clara compreensão da matéria envolvida, porém, inexistente qualquer esforço probatório para trazer aos autos elementos que justifiquem os depósitos ou afaste a tributação sobre os respectivos créditos, mantidos à margem da contabilidade.

A recorrente apresenta, ainda, um quadro com “a síntese do total de movimentações cuja origem é demonstrável de plano (e que, portanto, deveriam estar fora da base de cálculo), porém acabaram desprezadas”:

RECEITAS DE ORIGEM COMPROVADA DESCONSIDERADAS PELA FISCALIZAÇÃO - ANO 2008	
JANEIRO	R\$ 5.902,41
FEVEREIRO	R\$ 45.274,84
MARÇO	R\$ 305.285,53
ABRIL	R\$ 2.025,00
MAIO	R\$ 14.640,95
JUNHO	R\$ 82.289,04
JULHO	R\$ 612.983,94
AGOSTO	R\$ 182.530,37
SETEMBRO	R\$ 133.728,62
OUTUBRO	R\$ 162.136,24
NOVEMBRO	R\$ 23.893,94
DEZEMBRO	R\$ 23.893,94
TOTAL 2008	R\$ 1.594.584,82

RECEITAS DE ORIGEM COMPROVADA DESCONSIDERADAS PELA FISCALIZAÇÃO - ANO 2009	
JANEIRO	R\$ 316.680,10
FEVEREIRO	R\$ 1.926,06
MARÇO	R\$ 670,24
ABRIL	R\$ 93.602,89
MAIO	R\$ 15.732,00
JUNHO	
JULHO	R\$ 14.118,11
AGOSTO	R\$ 24.258,66
SETEMBRO	-
OUTUBRO	R\$ 18.098,83
NOVEMBRO	R\$ 10.156,82
DEZEMBRO	R\$ 29.829,30
TOTAL 2009	R\$ 58.084,95

Mais uma vez, são apenas números, sem indicação de nenhum elemento de prova e sem qualquer referência com dados reais.

Em caso de presunção de omissão de receita, é ônus da contribuinte comprovar a origem dos créditos e conectá-los com suas declarações. Meros totalizadores não servem à desconstituição da presunção, cabendo à parte interessada controverter elementos de prova úteis e relevantes à solução da matéria.

A parte não traz ao processo tais elementos, acreditando que a mera retórica argumentativa seria suficiente para descortinar a presunção legal, sob argumento genérico da busca da verdade material, que representa a meta do processo administrativo fiscal, porém, exige condições probatórias mínimas para que se realize.

Argumentos não constituem prova! O caso dos autos revela o descumprimento do ônus probatório da parte quanto ao afastamento da presunção legal em apreço.

Não há no processo a comprovação de que as receitas obtidas mediante comprovação de depósitos bancários tenham sido submetidas à tributação. A informação trazida pela recorrente não procede, porquanto não parametrizada em elementos fáticos.

TRIBUTOS REFLEXOS

Mantido o lançamento de IRPJ, devem ser igualmente mantidos os lançamentos reflexos, porquanto vinculados diante da constatação de sua formalização em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos, nos termos do art. 6º, §1º, III do anexo II do RICARF.

QUANTO À QUALIFICAÇÃO DA MULTA

O § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que *o percentual de multa de ofício (75%) será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais remetem às circunstâncias que denotem sonegação, fraude ou conluio.*

A qualificação da multa revela-se adequada quando a administração tributária se desincumbe do ônus de demonstrar, a desdúvidas, ter o sujeito passivo utilizado, conscientemente, de mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar tributo. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária se revela durante a regular instrução processual, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei, sob a pecha da existência de motivação que justifique a atribuição das qualificadoras de dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Autoriza-se a qualificação da multa de ofício quando há nos autos a comprovação do ilícito através de prova que demonstre ter a contribuinte consciência da inadequação dos meios que pratica na operacionalização de seus pagamentos. Tal ônus pertence à administração tributária, sob pena de não se comprovar a intenção, que é o elemento cerne do suporte fático da norma jurídica infracional.

A qualificação da penalidade é resultado da evidenciação de uma intenção deliberada que demonstre desvio da conduta normalmente esperada, devendo serem sólidos os elementos de prova que evidenciem o intuito de omitir o pagamento do tributo. Os autos não revelam tais circunstâncias nem indicam o pleno conhecimento do equívoco fiscal operacionalizado pela empresa.

Nesse particular, o TVF foi lacônico e não controverteu elementos adicionais relacionados ao dolo, simulação ou conluio, limitando-se a citar o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Não indicou, sequer, qual o tipo infracional específico que justificasse a qualificação da penalidade. Aduziu somente que, *“neste momento, cabe salientar a conduta sistemática do contribuinte em declarar a menor o tributo devido, com o fim específico de evitar a sua cobrança, sem todos os períodos de apuração objeto deste procedimento fiscal”*.

Penso inexistir fundamento que autorize a qualificação da multa de ofício, pois não está demonstrada a intenção adicional da parte no sentido de obter proveito indevido. O elemento de prova quanto à intenção deve ser controvertido pela administração tributária, que não pode confundir a omissão de receita com a própria qualificação da multa.

Aplica-se, assim, a Súmula CARF n.º 25, com efeito vinculante, e, por fundamentos semelhantes, a inteligência das Súmulas CARF n.º 14 e 96, a saber:

Súmula CARF n.º 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (aprovada pelo Pleno em 08/12/2009 - vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF n.º 14 (aprovada pelo Pleno em 2006)

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.

Súmula CARF n.º 96 (aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013)

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Assim, afasto a qualificação da multa de ofício, que deve ser mantida no patamar de 75%.

QUANTO À RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

As pessoas físicas arroladas como corresponsáveis solidárias controvertem o feito sob o argumento de que não teriam dado causa a nenhuma das hipóteses do art. 135, III, do CTN, que assim dispõe:

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

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

Tratando-se de gestores, a lei lhes atribui a responsabilidade em decorrência de excessos praticados, não apenas pelo simples descumprimento da obrigação tributária.

Não há elementos nos autos que permitam contemplar a prática do ato ilícito tendente a obter redução ilegal de tributos, em benefício próprio ou de terceiro, que justificariam a majoração da multa qualificada. Por isso mesmo, estão sendo aplicados ao caso as súmulas 14, 25 e 96 do CARF, evidenciando-se inexistir prática de qualquer ato com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social.

Os fatos que justificam a atribuição de responsabilidade tributária solidária não se presumem, demonstram-se! O mero lançamento do tributo, sem qualquer margem de qualificação da penalidade, não justifica a responsabilização de sócios e administradores e não

encontra amparo válido em norma jurídica vigente, sendo ônus da autoridade lançadora comprovar, a desdúvidas, a ocorrência das hipóteses autorizadas por lei.

Não houve fraude, simulação ou conluio nem ato praticado nos termos do art. 135, III, do CTN. Não há no TVF qualquer elemento que aponte a prática de atos com excesso de poder ou infração à lei ao contrato social.

Entendo que as pessoas físicas devam ser excluídas da relação processual, não se justificando atribuir-lhes a corresponsabilidade tributária.

DECISÃO DO STF COM REPERCUSSÃO GERAL

Persiste no CARF dúvida razoável quanto os efeitos do art. 135, III, do CTN, no que pertine à expressão “infração à lei”. Questiona-se se o inadimplemento de obrigações tributárias pode ser considerado como infração à lei, ao ponto de atribuir a responsabilidade solidária aos administradores de empresas.

Para tal linha de pensamento, tudo que constitui descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, seria infração à lei.

O assunto já foi analisado pelo **Supremo Tribunal Federal**, com julgamento vinculante ao CARF, porquanto atribuído o regime de **repercussão geral** a que alude o art. 543-B, § 3º, do CPC à época vigente (Lei 5.869/73).

Trata-se do RE 562.276, de Relatoria da Min. Ellen Gracie, julgado em 03/10/2010 (por unanimidade), onde o STF apreciava a possibilidade de sócios de empresas responderem pessoalmente por tributos previdenciários, conforme previa a Lei 8.620/93. Naquela ocasião, o art. 135, III, do CTN (aqui analisado) foi controvertido no julgamento, em decisão assim ementada:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. **ART. 135, III, DO CTN.** SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

(...)

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, "inconfundível corri àquela: O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado " na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária; e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O **art. 135, III, do CTN** responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica **e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.** Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, **o que resguarda a personalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.** (grifou-se)

O voto da Relatora esclarece as circunstâncias que representam “infração à lei” para fins de responsabilização solidária do gestor, não se admitindo que obrigações tributárias descumpridas representem o tipo previsto no art. 135, III, do CTN (com grifos adicionais):

5. Essencial à compreensão do instituto da **responsabilidade tributária** é a noção de que a obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, **jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte.**

Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste.

Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação.

(...)

6. O art. 135 do CTN estabelece a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. Eis o seu texto:

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

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

Como se vê, estamos em face de uma *regra matriz de responsabilidade tributária* que **não se confunde, de modo algum, com a regra matriz de incidência de qualquer tributo.** Tem sua estrutura própria, partindo de um pressuposto de fato específico, sem o qual não há espaço para a atribuição de responsabilidade. E seu caráter geral permite aplicação relativamente aos diversos tributos, não estando jungida à responsabilidade por tal ou qual imposto ou contribuição em particular.

(...)

A contrario sensu, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou

representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

A jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça** há muito vem destacando que **tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio**, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e EREsp 374.139). **Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita** (REsp 1.010.399 e REsp 989.724).

(...)

Além disso, o art. 135 do CTN coloca como pressupostos de fato inequívocos ou hipóteses de incidência da norma de responsabilidade a prática de atos com excesso de poder ou Infração à lei, contrato social ou estatutos. **Não se contenta, pois, com o simples surgimento da obrigação tributária para a empresa em face da ocorrência do fato gerador do tributo.**

(...)

Esclarecedora, no ponto, é a lição de Misabel Abreu Machado Derzi em nota de atualização à obra do Ministro Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 729:

"4. A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade, E que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo".

Vê-se que a decisão do STF expressamente estabelece a exigência de um *ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento*, para caracterização de infração à lei. É dizer: a mera ausência de pagamento de tributos não é causa automática de responsabilização dos sócios por infração à lei, exigindo-se que a conduta esteja qualificada

pelos elementos inequívocos da prática de dolo, simulação ou conluio para alcançar tal finalidade.

Assim, a responsabilidade tributária solidária é *subjetiva*, demandando-se que a administração tributária comprove o elemento da ilicitude intencional na prática comissiva ou omissiva de ato tendente a infringir a lei, mediante os tipos do dolo, simulação ou conluio.

O não pagamento do tributo ou o descumprimento de obrigação acessória pelo sujeito passivo não enseja responsabilização solidária automática de administradores, porquanto o tipo previsto no art. 135, III, do CTN não possui natureza objetiva e exigir a demonstração da prática de ilícito, assim considerado aquele decorra atos que excedam os poderes de gestão, que intentem contra atos constitutivos do negócio ou que infrinjam intencionalmente a lei para alcançar proveito indevido.

A matéria também se encontra pacificada pelo STJ, por força da súmula 430, que assim dispõe:

STJ. SÚMULA Nº 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Cite-se decisão do próprio **STJ**, em regime de **repercussão geral**, que também deve ser aplicada ao caso concreto, confirmando as razões e fundamentos até aqui demonstrados, a saber:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. **RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.**

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

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 (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. **Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC** e da Resolução STJ 08/08.

(RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6) RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO: 11/03/2009)

As decisões do STF e do STJ vinculam as decisões do CARF quando proferidas na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 (antigo CPC), ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 (novo Código de Processo Civil), sendo aqui reproduzidas para atender os requisitos do art. 62 e § 2º do RICARF.

Cite-se, ainda, decisão desta Turma de Julgamento, que deu igual tratamento à matéria, conforme acórdão de relatoria do ilustre Conselheiro Jeferson Teodorovicz, assim ementado:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO GERENTE. ARTIGO 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE PROVA DE QUE O SÓCIO OU EX-SÓCIO AGIU COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI.

Para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária do sócio ou ex-sócio.

(CARF, acórdão n.º 1201-005.462 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 19 de novembro de 2021, unanimidade, Rel. Conselheiro Jeferson Teodorovicz)

Assim, afasto a responsabilidade tributária dos administradores, porquanto inexistir qualquer indicação de que tenham agido com infração à lei, assim como não estão demonstrados os demais requisitos do art. 135, III, do CTN.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício e excluir integralmente a responsabilidade tributária dos responsáveis solidários.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque