



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10880.743748/2023-91
ACÓRDÃO	1201-007.658 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDO MIZIARA DE MATTOS CUNHA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2020, 2021

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. ART. 135, III, DO CTN. AUSÊNCIA DE DOLO E INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. MERO INADIMPLEMENTO.

A responsabilidade pessoal do diretor exige prova individualizada de ato doloso praticado com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto, não bastando sua condição formal de administrador, a relevância dos valores envolvidos ou a reiteração do inadimplemento tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade solidária do recorrente.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Raimundo Pires de Santana Filho e Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão monocrática proferida por autoridade julgadora de primeira instância no âmbito da DRJ07, que julgou improcedente a impugnação e manteve a responsabilidade tributária atribuída ao Recorrente pelos créditos constituídos contra a Rossi Residencial S.A., em recuperação judicial.

1 Autuação

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 648/667), a fiscalização teve por objeto a apuração do IRPJ e da CSLL, relativos aos anos-calendário de 2020 e 2021, cujos valores constavam das Escriturações Contábeis Fiscais e das EFD-Contribuições da Rossi S.A., mas não haviam sido confessados em DCTF ou PER/DCOMP, nem recolhidos.

A fiscalização confrontou os valores informados pela Contribuinte em suas escriturações fiscais com os débitos confessados em DCTF e PER/DCOMP e com os pagamentos localizados nos sistemas da Receita Federal. Como os tributos escriturados não haviam sido declarados nesses instrumentos nem recolhidos, foram constituídos de ofício.

Além disso, identificaram-se diferenças entre valores de PIS e Cofins apurados na EFD-Contribuições e aqueles declarados em DCTF em competências entre janeiro de 2019 e maio de 2022. Foram lavrados os seguintes autos de infração:

- IRPJ no valor principal de R\$ 57.769.335,03, conforme auto de infração de fls. 668/677;
- CSLL no valor principal de R\$ 20.819.335,59, conforme auto de infração de fls. 678/687;
- PIS no valor principal de R\$ 5.862,35 e PIS não cumulativo no valor principal de R\$ 45.067,20, conforme auto de infração de fls. 688/698;
- Cofins no valor principal de R\$ 26.600,39 e Cofins não cumulativa no valor principal de R\$ 284.773,66, conforme auto de infração de fls. 699/711.

O crédito tributário principal foi acrescido de juros de mora e **multa de ofício qualificada de 150%** no processo de nº 10880.732331/2023-01, além de ter sido lavrado processo de Representação Fiscal para fins Penais.

A qualificação da penalidade foi fundamentada na omissão reiterada da confissão, em DCTF, de tributos que a Contribuinte havia reconhecido em suas próprias escriturações. A autoridade fiscal considerou caracterizado o dolo destinado a evitar ou diferir o pagamento, enquadrando a conduta no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 (fraude) e aplicando o art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

A fiscalização também entendeu que a omissão das informações poderia, em tese, caracterizar o crime previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/1990.

Além da constituição dos créditos contra a pessoa jurídica, **foi atribuída responsabilidade pessoal aos diretores** que exerceram a gestão da companhia no período de 2019 a 2022, entre eles o ora Recorrente. A responsabilização foi fundamentada no art. 135, III, do CTN e no art. 158 da Lei nº 6.404/1976.

Segundo a autoridade fiscal, a pessoa jurídica atua por intermédio de seus administradores e a omissão reiterada de valores sabidamente devidos, escriturados mas não confessados, constituiria infração à lei imputável aos diretores responsáveis por sua gestão.

A Rossi Residencial renunciou ao direito de impugnar os créditos tributários lançados e requereu o encaminhamento da dívida à PGFN para aderir a transação individual. Os dois Responsáveis Solidários, Fernando Miziara de Mattos Cunha e João Paulo Franco Rossi Cuppoloni apresentaram impugnações apartadas, sendo que foram criados dois novos processos para tramitação das impugnações respectivas (fls. 1.859).

O presente processo trata apenas da responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Fernando Miziara.

2 Impugnação

Cientificado da atribuição de responsabilidade tributária, o Recorrente apresentou impugnação (fls. 758/1.164), sem contestar os créditos constituídos contra a Rossi S.A. Sua defesa restringiu-se à responsabilidade pessoal que lhe foi atribuída. Alegou, em síntese que:

- os valores de IRPJ e CSLL decorreu do resultado positivo obtido em operações de reestruturação de dívidas com instituições financeiras, que a a Rossi e seus diretores entendiam representar receita nova ou acréscimo patrimonial sujeito ao IRPJ e à CSLL;
- a Receita Federal, contudo, “notificou a Rossi 2021 para realizar ajustes em sua contabilidade e incluir o suposto resultado positivo da reestruturação de sua dívida nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”, de modo que a empresa ajustou sua contabilidade e sua DCTF após a referida notificação, constituindo débitos milionários de estimativa de IRPJ e CSLL;
- a existência de dúvida jurídica sobre a tributação da reestruturação da dívida foi demonstrada pelo ajuizamento de Tutela Cautelar Antecedente perante a Justiça Federal, na qual se pediu a suspensão da exigibilidade dos tributos;
- a controvérsia quanto à incidência tributária afastaria a conclusão de que os débitos eram sabidamente devidos e, consequentemente, a existência de dolo;

- a grave crise financeira enfrentada pela Rossi e pelas sociedades integrantes de seu grupo econômico culminou no pedido de recuperação judicial, cujo processamento foi deferido em setembro de 2022;
- o não pagamento dos tributos teria decorrido do comprometimento do fluxo financeiro e da necessidade de preservar a atividade empresarial e o pagamento de salários, configurando estado de necessidade e inexistência de conduta diversa;
- inexistindo dolo de sonegação, teria ocorrido apenas inadimplemento tributário, insuficiente para atrair a responsabilidade do administrador prevista no art. 135, III, do CTN;
- a responsabilidade tributária não poderia decorrer automaticamente da condição de diretor, cabendo à fiscalização demonstrar a conduta dolosa e individualizar os atos praticados pelo Impugnante;
- o TVF não indicou qualquer ato específico por ele praticado com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto.

Ao final, requereu a suspensão da exigibilidade dos créditos apenas em relação à sua pessoa, sem impedir o encaminhamento dos débitos da Rossi à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e a exclusão da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída.

3 Decisão de 1ª instância

A autoridade julgadora proferiu decisão monocrática, por considerar que a controvérsia se enquadrava no procedimento aplicável ao contencioso de pequeno valor¹.

A decisão registrou que não havia litígio quanto aos créditos constituídos contra a Rossi, consignando que os valores já haviam sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

No mérito, a autoridade julgadora rejeitou a alegação de dúvida quanto à incidência do IRPJ e da CSLL sobre o resultado positivo da reestruturação das dívidas. Entendeu não ser crível que a diretoria de sociedade com atuação profissional no mercado imobiliário desconhecesse o tratamento tributário da matéria ou não estivesse assessorada por profissionais especializados.

Para sustentar a incidência tributária, citou a Solução de Consulta nº 17 – SRRF01/Disit, de 27/04/2010, segundo a qual a remissão de dívida representa insubsistência do passivo e acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS e pela Cofins.

¹ Art. 3º, inciso II, da Portaria MF nº 20, de 17/02/2023 e do art. 2º, inciso I, alínea “b”, da Portaria RF13 nº 309, de 31/03/2023, possivelmente em razão de se tratar apenas da responsabilidade solidária.

Quanto à caracterização do dolo, adotou como razão de decidir fundamentos do Acórdão nº 9101-004.065, da 1ª Turma da CSRF, de 12 de março de 2019. Segundo esse precedente, a intenção dolosa pode ser demonstrada indiretamente pelo conjunto de circunstâncias, sendo relevantes a magnitude dos valores e a reiteração da conduta.

A decisão considerou presentes os dois critérios:

- a relevância, em razão do crédito principal de R\$ 78.950.974,22; e
- a recorrência, porque a ausência de confissão alcançou fatos geradores ocorridos nos anos de 2020 e 2021, embora os valores estivessem registrados nas ECF e nas EFD-Contribuições.

Também consignou ser incontroverso que o Recorrente exercia a função de diretor no período dos fatos geradores.

Com esses fundamentos, concluiu que as razões apresentadas não afastavam a responsabilidade pessoal atribuída com base no art. 135, III, do CTN e julgou a impugnação improcedente, mantendo o Recorrente como responsável pelos créditos tributários.

4 Recurso Voluntário

O Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 2.105/2.132), reiterando os argumentos apresentados na impugnação e acrescentando que:

- a decisão recorrida confundiu a necessidade de comprovação do dolo com o mero convencimento subjetivo da autoridade fiscal ou do julgador, atribuindo-lhes uma espécie de autorização irrestrita para presumir a intenção do administrador;
- a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN exige, além da ocorrência do fato gerador, a demonstração de um fato autônomo de responsabilização, consistente na prática de ato doloso com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto;
- a Solução de Consulta nº 17 – SRRF01/Disit, utilizada pela decisão recorrida, vincula a Administração Tributária, mas não o contribuinte, que poderia legitimamente questionar a incidência junto ao Poder Judiciário, tal como procedeu;
- o ajuizamento da ação judicial, com a assunção dos riscos de sucumbência, constituiria prova concreta da dúvida quanto à incidência tributária e seria incompatível com a intenção de ocultar ou suprimir tributos;

- a decisão de primeira instância não enfrentou especificamente a alegação de que a dificuldade financeira e o estado de necessidade tornavam inexigível conduta diversa por parte dos diretores;
- a jurisprudência penal admite o afastamento da culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa quando demonstrada situação financeira grave, risco à continuidade da atividade e priorização de obrigações indispensáveis, como o pagamento de salários;
- a tese firmada pelo STF no RHC nº 163.334 exige contumácia e dolo para a caracterização do crime tributário, não autorizando a responsabilização automática pelo mero inadimplemento;
- a decisão recorrida também não enfrentou adequadamente a ausência de individualização da conduta, pois manteve a responsabilidade com base na condição formal de diretor e na dimensão e repetição da omissão, sem apontar ato concreto praticado pelo Recorrente;
- a responsabilização penal ou tributária não pode decorrer de presunção fundada apenas na posição ocupada na estrutura societária, sendo necessária a demonstração do nexo entre a conduta pessoal do administrador e a infração.

Para reforçar o último argumento, o recurso invoca o AgRg no AREsp nº 1.940.726/RO, no qual o STJ afastou condenação penal fundada apenas na posição ocupada pelo acusado na administração da empresa, sem individualização de sua participação nos fatos.

Ao final, requer o provimento do recurso para excluir a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída e cancelar a correspondente representação fiscal para fins penais.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recorrente foi cientificado da decisão de primeira instância em 19/06/2024 (fl. 2.101) e apresentou o seu recurso voluntário em 03/07/2024 (fl. 2.102), dias antes do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 MÉRITO. RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIO DIRETOR. ART. 135 DO CTN.

O Recorrente argumenta, entre outras coisas, que a responsabilização sob o art. 135, III, do CTN exige atos praticados com dolo e excesso de poderes em infração à lei. No caso em apreço, inexistiria qualquer evidência de que os administradores tenham agido fora de suas atribuições, violado o contrato social, ou agido com dolo na prática de crime tributário, tal como cravou a autoridade fiscal.

Entendo que assiste razão ao Recorrente.

A responsabilização de um sócio-administrador dou diretor da sociedade empresarial exige a existência de prova consistente e detalhada que, além de individualizar sua ação, evidencie o ato ilícito praticado por ele. Somente nessa hipótese se admite atingir o patrimônio pessoal do gestor para satisfazer o crédito tributário.

Convém lembrar que a pessoa jurídica possui patrimônio próprio, distinto do de seus sócios e administradores, e que o afastamento dessa autonomia – com a consequente responsabilização pessoal dos dirigentes – constitui medida de caráter excepcional, dependente de comprovação robusta de comportamentos concretos.

É oportuno ressaltar, ainda, que a responsabilização pessoal dos administradores não pode ser instrumentalizada como meio de reforçar a garantia do crédito tributário ou substituir a desconsideração da personalidade jurídica, instituto que possui pressupostos e rito próprios. Para reforçar esta fundamentação, recorro à doutrina de Karoline Lins Câmara Marinho, que estudou a Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores da Sociedade Limitada como Decorrente do *jus puniendi* estatal, título de sua tese de doutorado publicada em 2018.

A autora discorre que a reponsabilidade dos sócios nesse tipo de sociedade está limitada à proporção de suas cotas, exceto em caso de prática de ilícitos. Citando José Augusto Delgado, ela expõe que o administrador não se exime de responder por danos produzidos ao patrimônio da sociedade ou a terceiros, quando atuar extrapolando as atribuições outorgadas pelo contrato social.

No campo tributário, não basta ser sócio para ter responsabilidade atribuída em relação a créditos da empresa, de modo que os estudos feitos por Karoline também se aplicam, em certa medida, às sociedades anônimas. É dizer, para a responsabilização tributária de um sócio ou diretor, para além das características ínsitas a cada tipo societário, é preciso que seja comprovada a ilicitude da sua conduta individual que tenha causado o não cumprimento da obrigação tributária. Mas como essa ilicitude é verificada e comprovada no caso do art. 135, III, do CTN, que fundamentou os lançamentos ora analisados?

Para responder essa pergunta, Karoline Marinho identifica quatro elementos hábeis a autorizar a responsabilização pessoal do sócio no caso do art. 135, III, quais sejam:

- a) **Elemento pessoal** – administradores, diretores, gerentes ou representantes, não necessariamente sócios. Ou seja, quem tem o comando da sociedade, que efetivamente toma decisões de gestão e administração, não bastando, portanto, ser sócio;
- b) **Elemento circunstancial** – o mero inadimplemento não configura a responsabilidade pessoal do administrador. É preciso que o fisco demonstre atuação com (i) excesso de poder, quando o agente, detentor dos poderes de direção que decorrem de suas funções, excedeu esses limites e os utilizou para perseguir objetivo diverso daquele estipulado no objeto do contrato social; ou (ii) infração à lei, que é o descumprimento das normas que regem a atuação do administrador, como ocorre em hipóteses de ocultação de receitas, adulteração de documentos ou criação de despesas fictícias.
- c) **Elemento temporal** – o administrador responde apenas por condutas exercidas durante o exercício de sua posição como tal;
- d) **Elemento subjetivo** – é necessária a comprovação do dolo na conduta. “Será atribuída responsabilidade pelos créditos tributários mesmo quando, embora a sociedade possua recursos para adimpli-los, tenham agido de má-fé, com excesso de poderes e em infração à lei ou contrato social, não os recolhendo aos cofres públicos.”

No processo em questão, não é possível identificar os elementos circunstancial e subjetivo. Não há nos autos qualquer demonstração específica e individualizada de condutas ilícitas ou de abuso de poderes atribuíveis ao Recorrente. A única razão posta pelo fisco para responsabilizar os diretores da Companhia foi [o fato deles constarem do estatuto social nessa posição, bem como a interpretação de relevância do valor envolvido (aproximadamente R\$ 78 milhões) e reiteração do inadimplemento (dois anos)]. Isso, por si só, com base na fundamentação que expus até aqui, não é suficiente para atrair a responsabilização solidária no caso concreto.

Importante pontuar que, pelas mesmas razões, os critérios de relevância dos valores envolvidos e recorrência/reiteração do inadimplemento tributário também não são suficientes para caracterizar a responsabilidade pessoa do dirigente, embora sejam elementos que reforçam eventual responsabilização.

No caso concreto, tem-se ainda a divergência de interpretação do contribuinte e do fisco em relação aos fatos que deram origem à parte mais relevante da autuação – o IRPJ e a CSLL. Conforme narrou o Recorrente, as diferenças apontadas decorreram de alterações exigidas pela própria Receita Federal, decorrentes da adição ao lucro real do resultado positivo obtido pela Rossi em negociações de dívidas. A Tutela Cautelar juntada nas fls. 858/1.045 demonstra a justificativa do da Contribuinte para não ter tributado esses resultados positivos e, independentemente do desfecho de mérito da ação, não há dúvidas de que se está diante de inadimplemento causado por divergências interpretativas da norma de incidência tributária.

Portanto, não se pode corroborar a fundamentação da decisão recorrida no sentido de que “não é crível que a Diretoria da ROSSI S.A, com atuação profissional no mercado imobiliário, desconhecesse a legislação tributária sobre o tema ou que não fosse devidamente assessorada por profissionais com experiência contábil-jurídica.”, invocando a Solução de Consulta nº 17 – SRRF01/Disit, de 27 de abril de 2010, cujo teor não é imune de questionamento judicial.

Diante de tais considerações, concluo pelo afastamento da responsabilidade tributária atribuída a Fernando Miziara de Mattos Cunha.

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade solidária do Recorrente.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha