



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.729114/2014-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.849 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de março de 2024
Recorrente SOCIEDADE EDUCACIONAL META
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IRRF. TRIBUTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO.

O art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979 prescreve a responsabilidade solidária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelo crédito tributário relativo ao imposto sobre a renda descontado na fonte e não recolhido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, III, do CTN depende da descrição de condutas dos administradores que demonstrem o dolo de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos. Omissão de receitas que é insuficiente para caracterizar a responsabilidade (Súmula nº 430 do STJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento para excluir a responsabilidade tributária do Recorrente com relação ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, mantendo-a tão somente com relação ao IRRF exigido.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a) para eventuais participações), Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente momentaneamente o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, substituído pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-006.849 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.729114/2014-12

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2.377/2.379) interposto por Claudio Roberto Machado Krinski (“Claudio Krinski”) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que julgou improcedente a sua Impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário.

Conforme Auto de Infração (fls. 2.122/2.211), trata-se de exigência formulada em face do contribuinte Sociedade Educacional Meta (“Educacional Meta”) para a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS, Cofins e IRRF, a partir da constatação das seguintes infrações:

(i) omissão de receita da atividade – receita bruta mensal de prestação de serviços em geral, levando a exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins (ano-calendário 2011), tendo em vista que a Educacional Meta, apesar de não ter apresentado escrituração contábil para esse período, juntou recibos referentes a pagamentos recebidos;

(ii) montantes de IRRF incidentes sobre pagamentos de alugueis, retidos e não recolhidos (anos-calendário 2009, 2010 e 2011); e

(iii) insuficiência de recolhimento da Contribuição ao PIS e da Cofins (anos-calendário 2009 e 2010), uma vez que a Educacional Meta pagou alugueis que não teriam sido contabilizados, caracterizados como omissão de receita com base no art. 40 da Lei nº 9.430/1996.

As infrações foram sintetizadas pelo Relatório Fiscal (fls. 2.212/2.261) da seguinte forma, com a qualificação da multa de ofício aplicada com base no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, por conta da suposta configuração da hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964:

A Sociedade Educacional Meta tem seu atos constitutivos e alteradores registrados no 1º Serviço de Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Porto Alegre (fls. 88 a 131). De acordo com seu estatuto constam como sócios, desde o seu registro, Cláudio Roberto Machado Krinski, CPF 291.729.770-00, Vanderlan Vitória Leite, CPF 350.494.210-04 e Francisco Dequi, CPF 005.083.490- 87. Ainda segundo o estatuto, a sociedade tem como objetivo criar e manter instituições de ensino e é administrada por uma Assembléia Geral, constituída por todos os sócios, e por um Conselho de Administração, composto por presidente, tesoureiro e secretário, cabendo ao Presidente dirigir a sociedade. Da análise dos documentos registrados verifica-se que, desde a fundação, o sócio Cláudio Roberto Machado Krinski é o presidente.

A empresa se declarou imune até o ano-calendário 2006, estando omissa desde lá quanto à apresentação da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) - fl. 10. Tampouco houve a apresentação dos Dacon (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais) ou das DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) referentes aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2009 e dezembro de 2011 (fls. 11 a 14). Em consulta aos sistemas da RFB verifica-se tão somente recolhimentos de IRRF – Rendimento do Trabalho Assalariado, nada constando em relação a qualquer outro tributo (fls. 1927 e 1928).

De acordo com Declarações de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) apresentadas por terceiros, referentes aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, a Sociedade Educacional Meta consta como pagadora de aluguéis (fls. 15 a 23), sendo que a empresa apresentou Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) até o ano-calendário 2009 e tão somente referente à retenção de IRRF referente a trabalho assalariado (fls. 24 a 27).

(...)

Em 30/07/2014 foi lavrada nova intimação solicitando a apresentação dos recibos referentes ao ano-calendário 2011 e para que a empresa informasse de que forma foram pagos e contabilizados os aluguéis pagos a Alencastro Administração e Participações Ltda, CNPJ 92.743.665/0001-03 (referente ao imóvel localizado na Av. Senador Salgado Filho, 230 – Porto Alegre) e a Sérgio Miguel Ruschel, CPF 164.126.130-72 (referente ao imóvel localizado na Rua Riachuelo, 1218 – Porto Alegre), bem como para que providenciasse a atualização cadastral de seu endereço (fls. 537 a 539). . Em 28/08/2014 a empresa apresentou os recibos solicitados, novamente ratificando seu endereço, mas nada informou ou apresentou sobre os aluguéis pagos (fls. 540 a 1926).

Tendo em vista que, após a lavratura da notificação para suspensão da imunidade de 23/06/2014 a empresa pela primeira vez desde o início do procedimento fiscal passou a atender às intimações, e que esta fiscalização lavrou nova intimação em 10/07/2014 com vistas a melhor instruir o procedimento fiscal, em 30/07/2014 foi lavrada nova Notificação Fiscal para suspensão da imunidade, da qual o contribuinte tomou ciência em 01/08/2014 (fls. 530 a 536). Em síntese, esta Notificação foi fundamentada pelos seguintes fatos:

- * a empresa não recolheu tributos retidos sobre rendimentos por ela pagos (aluguéis) e não apresentou a correspondente Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf);
- * a empresa não apresentou os documentos comprovantes de despesas com aluguéis;
- * os livros fiscais apresentados não foram autenticados perante a Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul;
- * a empresa encontra-se omissa quanto à apresentação da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) a partir do exercício 2008, não apresentando qualquer justificativa pela não apresentação das declarações.

(...)

Em 03/11/2014 foi emitido pelo Serviço de Orientação Tributária desta DRF/POA o Despacho Decisório DRF/POA/Seort nº 1.365 (fls. 1950 a 1959) o qual se declarou pela suspensão da imunidade tributária e isenção condicionada do contribuinte, sendo, então, emitido o Ato Declaratório Executivo DRF/POA nº 084/2014 (fl. 1960) assinado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre, o qual declarou a suspensão da imunidade tributária e isenção condicionada do contribuinte.

Em 12/11/2014 foi lavrada intimação ao contribuinte para: apresentar manifestação em relação ao regime de tributação do IRPJ e da CSLL a ser adotado para o período de 01/2009 a 12/2011; apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), observando a forma de tributação a que se sujeitam as demais pessoas jurídicas, relativa ao período em que se deu a suspensão, observando-se as formalidades legais, bem como a apresentar o Livro de apuração do Lucro Real (LALUR) referente aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, caso a opção seja pelo regime de tributação pelo lucro real. As declarações não foram apresentadas e tampouco houve qualquer tipo de resposta por parte do contribuinte.

No decorrer da fiscalização foram publicados os editais 014/2014/DRF/POA/Sefis (de 11/02/2014) e 039/2014/DRF/POA/Sefis (de 07/04/2014) cientificando o contribuinte da continuidade do procedimento fiscal, bem como encaminhados e recebidos por via postal os Termos de Continuidade lavrados em 25/08/2014, 06/10/2014.

(...)

2.3 INFRACÇÕES APURADAS

2.3.1. Falta de recolhimentos do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

Conforme já informado, o contribuinte apresentou os Livros Razão e Diário dos anos-calandário 2009 e 2010, deixando de apresentar os livros do ano de 2011. No Livro Razão de 2009 verifica-se a conta contábil 3.1.05.01.002 – Aluguel e Condomínio – em que o contribuinte registrou os pagamentos de alugueis, sem, no entanto, contabilizar o IRRF retido nos pagamentos. Em consulta ao Livro Diário de 2009 verifica-se que os pagamentos de alugueis foram registrados a crédito na conta Caixa, não constando nenhuma informação sobre a retenção de IRRF referente ao pagamento de alugueis a pessoas físicas. Em relação a 2010 não se verifica a contabilização de pagamento de alugueis.

Em contrapartida, as circularizações realizadas e referidas no item 2.1 resultaram em respostas em que se constata que o fiscalizado pagou alugueis à pessoa física Sérgio Miguel Ruschel, CPF 164.126.130-72, referente à locação do imóvel localizado na Rua Riachuelo, 1218 – Porto Alegre, retendo o respectivo IRRF, mas não realizando o devido recolhimento nem apresentando as respectivas Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Desta forma, o contribuinte atendeu ao disposto nos artigos 631 e 717 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) – Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999, efetuando a retenção do IRRF quando do pagamento de alugueis a pessoas físicas. No entanto, deixou de recolher este tributo conforme previsto no artigo 726 e 865 do RIR e artigo 70 da Lei n.º 11.196, de 2005, e de declarar em DIRF conforme previsto na Instrução Normativa RFB n.º 983, de 2009.

2.3.1.1. IRRF – Dos Valores Envolvidos

Conforme já relatado, o fiscalizado reteve IRRF sobre o pagamento de alugueis, mas não efetuou o recolhimento destes valores. Em procedimento de diligência junto à pessoa física Sérgio Miguel Ruschel, CPF 164.126.130-72, locador de imóvel ao fiscalizado e beneficiário do pagamento de alugueis esta fiscalização obteve documentos que demonstram os valores de IRRF retidos, conforme a tabela 1 abaixo:¹

Assim sendo, foi realizado o lançamento por auto de infração para constituição desse imposto de renda retido, mas não recolhido.

A conduta do contribuinte fiscalizado, já mencionada, de reter o IRRF quando do pagamento dos alugueis, mas sem recolhê-los, encontra-se tipificada como crime contra a ordem tributária no art. 2º, inciso II da Lei n.º 8.137, de 1990. Estabelece o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, que a multa de ofício aplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, será de 150%. O artigo 71 dessa Lei caracteriza a sonegação como toda ação ou omissão tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. A prática de reter o IRRF quando dos pagamentos de alugueis e não

¹ Tabela de fls. 2.226.

recolhê-los e também não declará-los em DIRF e em DCTF, ocultando deste modo essas informações, como já relatado, configura a situação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, o que justifica a qualificação da multa neste caso.

2.3.2. IRPJ, CSLL, PIS e Cofins – Falta de recolhimentos e omissão de receitas

Em relação aos anos-calendário 2009 e 2010, os Demonstrativos de Resultado do Exercício registrados nos livros diário (fls. 238 a 458) demonstram a apuração de prejuízo em ambos anos-calendário, R\$ 108.507,04 em 2009 e R\$ 115.567,32 em 2010. No entanto, sobre suas receitas mensais incidem PIS e Cofins, nos termos da Leis nº 9.718, de 1998, 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

A empresa, enquanto imune, estava obrigada a apurar e recolher o PIS sobre a folha de salários nos termos do artigo 13 da MP nº 1.858-7, de 1999. Não o fez. Agora, após ter sua imunidade suspensa, está sujeita a apurar e recolher o PIS e a Cofins pelo regime cumulativo, nos termos da Lei 10.833, de 2003, artigos 10, XIV, e 15, V. Ou seja, as alíquotas aplicadas sobre o faturamento, neste caso, são de 0,65% e 3,0%, respectivamente.

As bases de cálculo mensais sobre as quais devem ser apurados o PIS e a Cofins constam na tabela 2 abaixo.² As receitas mensais bem como as devoluções de serviços foram obtidas nos livros diário e razão.

No entanto, como já relatado, esta fiscalização verificou que o contribuinte pagou aluguéis que não foram contabilizados. Desta forma, esses valores foram considerados como omissão de receita, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996 e do artigo 281 do RIR:

Sobre as receitas mensais acima explicitadas (colunas III e IV) foram apurados o PIS e a Cofins referentes aos anos-calendário 2009 e 2010 e realizado o lançamento de ofício por auto de infração. **Sobre os valores apurados houve a aplicação da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme disposto no art. 44, inciso I c/c § 1º da Lei nº 9.430/96, uma vez que o fato de omitir a declaração de suas receitas à RFB, bem como o fato de não registrar o pagamento de despesas na contabilidade, configuram a situação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, o que justifica a qualificação da multa neste caso.**

2.3.2.2. Ano-calendário 2011

Como já relatado, em relação ao ano-calendário 2011 a fiscalizada não apresentou os livros diário e razão, informando que deixou de efetuar escrituração contábil referente a esse período, mas apresentou os recibos referentes aos pagamentos recebidos nesse período.

Assim, considerando a omissão do contribuinte em apresentar os elementos contábeis obrigatórios por lei a esta fiscalização, referentes ao ano-calendário 2011, resta a esta fiscalização o arbitramento do lucro para esse período. A previsão legal para o arbitramento, em relação ao caso concreto, está disposta no artigo 47 da Lei nº 8.981/95:

A base de cálculo foi apurada através dos recibos dos pagamentos recebidos no ano-calendário 2011, os quais estão listados no anexo III e resumidos na tabela 3 abaixo,³ de forma a aplicar o previsto no artigo 15 da Lei 9.249, de 1995:

² Tabela de fls. 2.229.

³ Tabela de fls. 2.231.

Os valores de IRPJ e tributos decorrentes (CSLL, PIS e Cofins) apurados pela fiscalização para o ano-calendário 2011 foram lançados por auto de infração. Em relação a esse ano-calendário o contribuinte informou que deixou de efetuar sua escrituração contábil devido a dificuldades financeiras. **No entanto, conforme apurado pelos recibos apresentados, seguiu recebendo receitas, sem contabilizá-las e tampouco declará-las à RFB. Desta forma a multa de ofício aplicada passa a ser de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme disposto no art. 44, inciso I c/c § 1º da Lei nº 9.430/96, uma vez que a prática de não declarar suas receitas à RFB configura a situação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, o que justifica a qualificação da multa neste caso.**

A Fiscalização também atribuiu responsabilidade tributária a Claudio Krinski com fundamento nos arts. 124, II, 128 e 135, III, todos do CTN, bem como no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979, com base na seguinte fundamentação:

Além da responsabilidade do fiscalizado pelo crédito tributário ora constituído, há incidência das normas jurídicas veiculadas pelos artigos 124, II e 128 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN) c/c o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, e do art. 135, III, também do CTN.

Os artigos 124, II e 128 da Lei nº 5.172/66 c/c o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79 são aplicados pois o fiscalizado reteve valores de IRRF ao pagar aluguéis à pessoa física durante os anos-calendário 2009, 2010 e 2011, mas não efetuou os recolhimentos, sendo claro o Decreto-Lei ao responsabilizar solidariamente as pessoas com poderes de direção sobre a pessoa jurídica.

Há ainda incidência da responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, da Lei nº 5.172/66, uma vez que o fiscalizado deixou de apresentar a esta fiscalização os Livros Diário e/ou Livro Caixa do ano-calendário 2011, não atendendo ao previsto nos artigos 257, 258, 259 e 260 do RIR e 1.180 e seguintes do Código Civil. Além disso, o fiscalizado não apresentou as declarações e demonstrativos aos quais estava obrigado pela legislação tributária desde 2006.

Por conseguinte, e, repetindo, com esteio nos artigos 124, II e 128 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN) c/c o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, e do art. 135, III, também do CTN, está sendo lavrado, juntamente com o Auto de Infração, Demonstrativo de Responsável Tributário em nome do Presidente da Sociedade Educacional Meta à época dos fatos, Cláudio Roberto Machado Krinski, CPF 291.729.770-00 (e que desempenha esta função desde que a sociedade foi fundada) e que, segundo o disposto no estatuto social da fiscalizada (artigo 17), detinha os poderes de direção da sociedade.

Somente o responsável tributário Claudio Krinski apresentou Impugnação (fls. 2.281/2.298), que foi julgada improcedente pela DRJ/RPO, por meio de acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

SOLIDARIEDADE PASSIVA. INCLUSÃO DO REPRESENTANTE LEGAL NO PÓLO PASSIVO COMO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Responde solidariamente com a autuada o representante legal quando agir com infração à lei, nos termos do artigo 135, III, do CTN. O descumprimento dos deveres de colaboração para com o fisco enseja a responsabilidade tributária do representante legal da pessoa jurídica.

IRRF. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO. FALTA DE RECURSOS. RESPONSABILIDADE. Não há que se falar em falta de recursos face à incidência em

que, embora seja rendimento de terceiro, há a responsabilização legal de reter na fonte e recolher aos cofres públicos.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. LANÇAMENTO. É necessário arrazoar, apresentando provas que demonstrem, de algum modo, a ilegalidade do procedimento, para pleitear a invalidade do lançamento.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Em face do referido acórdão, o responsável tributário interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.377/2.379), alegando que:

- (i) Inexistiria “conduta do Recorrente que acarrete em sua responsabilidade pessoal pela dívida tributária contraída pela sociedade educacional”, sendo que apenas o não pagamento dos tributos não seria suficiente;
- (ii) A responsabilidade com base no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979 se limitaria ao IRRF. Contudo, a falta de recolhimento “não ocorreu pela falta de recursos financeiros da sociedade, inexigindo-se do administrador conduta diversa”;
- (iii) Não haveria que se falar em responsabilização pelo art. 124 do CTN, pois o IRPJ, a CSLL, a Cofins e o PIS seriam “débitos exclusivos da pessoa jurídica”, não havendo “disposição legal que impute responsabilidade solidária ao administrador no que tange aos referidos tributos”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

O Recurso Voluntário foi interposto em 12/07/2016, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 2.375), tendo sido protocolado por procurador devidamente habilitado (fls. 2.287). Assim, entendo presentes os pressupostos formais, razão pela qual conheço o recurso.

Inicialmente, é importante delimitar adequadamente o objeto do Recurso Voluntário interposto. Como mencionado no relatório, a fundamentação recursal diz respeito, exclusivamente, à suposta falta de responsabilidade tributária do Recorrente. Ao final das razões recursais (fls. 2.379), é apresentada a seguinte conclusão:

“Ante o exposto, considerando a ausência de previsão legal para imputação da responsabilidade solidária pelos tributos não pagos pela sociedade, requer a esta Seção do CARF a revogação dos autos de infração, tendo em vista a sua manifesta nulidade.

Caso não seja este o entendimento desta Seção, postula a exclusão do recorrente da responsabilidade pelo pagamento dos tributos inadimplidos de responsabilidade exclusiva da Sociedade Educacional Meta.”

Sendo assim, não há qualquer contestação a respeito do mérito das infrações apuradas pela Fiscalização, nem mesmo acerca da qualificação da multa de ofício. O Recurso Voluntário se limita a sustentar (i) nulidade formal da autuação, por “ausência de previsão legal para imputação de responsabilidade solidária” ao Recorrente e (ii) caso não se entenda pela nulidade, seja a responsabilidade tributária excluída.

Feita a delimitação do objeto recursal, passo à análise das alegações do Recorrente.

A respeito da preliminar de nulidade arguida, verifico que a Fiscalização fundamentou a responsabilização do Recorrente, indicando os dispositivos legais pertinentes e as premissas fáticas e jurídicas que basearam a sua conclusão. Se essa responsabilização foi feita licitamente é algo que será avaliado a seguir, sendo questão de mérito, mas os requisitos formais do ato administrativo de lançamento foram devidamente cumpridos. Portanto, não há que se falar em nulidade.

A respeito da responsabilidade tributária do Recorrente, Claudio Krinski, consta dos autos os seguintes fundamentos apresentados pela Fiscalização (fls. 2.124):

Além da responsabilidade do fiscalizado pelo crédito tributário ora constituído, há incidência das normas jurídicas veiculadas pelos artigos 124, II e 128 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN) c/c o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, e do art. 135, III, também do CTN.

Os artigos 124, II e 128 da Lei nº 5.172/66 c/c o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79 são aplicados pois o fiscalizado reteve valores de IRRF ao pagar aluguéis à pessoa física durante os anos-calendário 2009, 2010 e 2011, mas não efetuou os recolhimentos, sendo claro o Decreto-Lei ao responsabilizar solidariamente as pessoas com poderes de direção sobre a pessoa jurídica.

Há ainda incidência da responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, da Lei nº 5.172/66, uma vez que o fiscalizado deixou de apresentar a esta fiscalização os Livros Diário e/ou Livro Caixa do ano-calendário 2011, não atendendo ao previsto nos artigos 257, 258, 259 e 260 do RIR e 1.180 e seguintes do Código Civil. Além disso, o fiscalizado não apresentou as declarações e demonstrativos aos quais estava obrigado pela legislação tributária desde 2006.

Por conseguinte, e, repetindo, com esteio nos artigos 124, II e 128 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN) c/c o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, e do art. 135, III, também do CTN, está sendo lavrado, juntamente com o Auto de Infração, Demonstrativo de Responsável Tributário em nome do Presidente da Sociedade Educacional Meta à época dos fatos, Cláudio Roberto Machado Krinski, CPF 291.729.770-00 (e que desempenha esta função desde que a sociedade foi fundada) e que, segundo o disposto no estatuto social da fiscalizada (artigo 17), detinha os poderes de direção da sociedade.

Portanto, referidos dispositivos foram aplicados de modo a atribuir responsabilidade ao Recorrente pelos seguintes motivos:

- (i) Arts. 124, II e 128, do CTN e art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979: o Recorrente teria retido valores de IRRF nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, mas sem efetuar os recolhimentos respectivos;
- (ii) Art. 135, III, do CTN: o Recorrente teria deixado de apresentar à Fiscalização os Livros Diário e/ou Livro Caixa do ano-calendário 2011, não atendendo ao que prescreve os arts. 257, 258, 259 e 260 do RIR/1999 e o art. 1.180 e seguintes do Código Civil. Além disso, não apresentou declarações e demonstrativos prescritos pela legislação tributária a partir de 2006.

Vale destacar que, no Relatório de Ação Fiscal, as únicas referências feitas ao Recorrente dizem respeito (i) à sua condição de sócio da Educacional Meta, desde o seu registro, na condição de presidente (fls. 2.212 e 2.214) e (ii) ao fato de a comunicação a ele enviada ter retornado sem que tenha sido localizado (fls. 2.214).

Conforme art. 124, II, e 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Isso teria sido feito pelo art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979, que prescreve a responsabilidade solidária dos diretores ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelo crédito decorrente do não recolhimento de IRRF descontado. Assim, uma vez que o tributo não foi recolhido pela pessoa jurídica, e sendo o Recorrente seu representante, ficaria configurada a responsabilidade tributária.

Como se sabe, cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais referentes à responsabilidade tributária, em função do disposto no art. 146, III, da Constituição da República, conforme já definido pelo E. Supremo Tribunal Federal em julgamento sob o regime da repercussão geral (RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 03/11/2010). Naquela oportunidade, declarou-se a inconstitucionalidade formal e material do art. 13 da Lei nº 8.620/1993,⁴ que contém disposição semelhante ao art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979.

Referida lei complementar é o Código Tributário Nacional, recepcionado com essa natureza pela ordem jurídica instaurada com a Constituição da República de 1988, de acordo com jurisprudência consolidada do E. STF (Cf. RE 556.664, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 12/06/2008, que originou a Súmula Vinculante nº 8).

Diante desse fato, o E. Superior Tribunal de Justiça já chegou, inclusive, a declarar a inconstitucionalidade formal do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979, em julgamento da sua Corte Especial, mediante controle difuso de constitucionalidade (AI no REsp nº 1.419.104/SP, DJe 15/08/2017). Contudo, vale destacar que, embora os juízes e os tribunais devam observar “a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados” (art. 927, V, do CPC), não há disposição regimental no Carf prevendo a vinculação a precedentes qualificados dessa forma (art. 62, § 1º do RICARF).

Não havendo vinculação à decisão do E. STJ e sendo vedado ao Carf deixar de aplicar dispositivo legal com base em juízo de constitucionalidade (Súmula Carf nº 2), é

⁴ Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. Referido dispositivo, destaque-se, foi revogado pela Lei nº 11.941/2009.

necessário analisar o âmbito de aplicação do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979, que prescreve o seguinte:

Art 8º - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Veja-se que o dispositivo, criado nos termos do art. 128 do CTN, é claro ao atribuir a responsabilidade tributária aos diretores ou representantes de pessoas jurídicas quanto ao imposto sobre a renda descontado na fonte. Assim, entendo inviável deixar de aplicar referido dispositivo sem declarar a sua inconstitucionalidade – na linha do que fez o E. Superior Tribunal de Justiça –, razão pela qual concluo que está correta a atribuição de responsabilidade tributária ao Recorrente quanto ao IRRF.

Nesse sentido, vale destacar a existência de jurisprudência desta Turma Ordinária:

ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 1.736/79. HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA São solidariamente obrigados com o sujeito passivo principal os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre a renda descontado na fonte.

ART. 135, INCISO III, DO CTN. APROPRIAÇÃO INDÉBITA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INCIDÊNCIA. Enquadrando-se a conduta praticada pelos administradores de pessoa jurídica, em tese, como apropriação indébita de tributo, justifica-se a atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 135, inciso III, do CTN, por infração de lei. (Acórdão nº 1301-005.110, Rel. Cons. José Eduardo Dornelas Souza, Sessão de 16/03/2021)

Além disso, vale destacar que a conduta de reter os valores sem efetuar o seu recolhimento também configura evidente violação legal, a ensejar a responsabilização também com base no art. 135, III, do CTN.

Se por um lado entendo aplicável o art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, por outro, entendo que referida responsabilidade tributária se refere exclusivamente ao IRRF. Com relação ao IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS exigidos, é necessária a análise da aplicação do art. 135, III, do CTN, na forma feita pela Fiscalização.

No caso desses outros tributos, a aplicação do art. 135, III, do CTN se limitou ao fato de que a Educacional Meta teria deixado de apresentar à Fiscalização Livros Diário e/ou Livro Caixa do ano-calendário de 2011, bem como declarações exigidas pela legislação tributária a partir de 2006.

Para aplicação do referido dispositivo, não basta a indicação da circunstância que levou à falta de recolhimento do tributo e à constatação da infração. É necessária a comprovação de ato específicos dos administradores que comprovem os ilícitos praticados. Nesse sentido, o E. STJ firmou a seguinte tese vinculante no REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 11/03/2009):

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.

De igual forma, a Súmula n.º 430 do STJ prescreve que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Assim, para a aplicação do art. 135, III, do CTN é fundamental avaliar se há prova dos atos ilícitos que transbordem a falta de recolhimento do tributo, conforme já entendeu esta Turma:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente. (Acórdão n.º 1301-006.253, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 13/12/2022)

No meu entendimento, contudo, não foi apontado ato específico que leve à constatação de dolo de infringir a lei pelo Recorrente. Os atos indicados pela Fiscalização, em realidade, indicam condutas vinculadas à própria omissão de receita, que não é suficiente para caracterizar a responsabilidade tributária do administrador com base no art. 135, III, do CTN. Nesse sentido:

Com efeito, os atos em infração à lei para atribuição de responsabilidade tributária, referidos pelo artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não se confundem com os atos praticados pela pessoa jurídica, nem mesmo quando a hipótese é de qualificação da multa de ofício.

No caso dos autos, como acima explicitado, não há específico dolo do administrador, pois as condutas descritas no lançamento tributário e Termo de Responsabilidade (em síntese, a omissão de receita, com entrega de Declaração de Inatividade) referem-se à pessoa jurídica, tendo sido a causa para a qualificação da multa quanto à empresa. Não há, assim, ato do administrador, em infração à lei comercial, civil ou financeira que pudesse justificar a sua responsabilidade na forma do artigo 135, III, do CTN. (Acórdão n.º 9101-003.591, Red. Desig. Cristiane Silva Costa, Sessão de 09/05/2018)

RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA. A responsabilização do administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. É necessária a imputação pessoal, com correspondente comprovação, das práticas e circunstâncias elencadas no dispositivo sob análise. A simples elucubração da intenção dos gestores para cometer a infração tributária, sem a demonstração de nexo causal com as condutas pessoais efetivamente apuradas, não basta para atribuir-lhes responsabilidade. (Acórdão n.º 1402-003.346, Red. Desig. Caio Cesar Nader Quintella, Sessão de 15/08/2018)

Portanto, entendo que a responsabilidade tributária foi indevidamente imputada com relação aos demais tributos exigidos – IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins –, feita com base no art. 135, III, do CTN, pois insuficientes as condutas descritas pela Fiscalização.

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, lhe dar parcial provimento, para excluir a responsabilidade tributária do Recorrente com relação ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição ao PIS e à Cofins, mantendo-a tão somente com relação ao IRRF exigido.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso